



Processo nº	10380.914046/2011-03
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3302-009.196 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	26 de agosto de 2020
Recorrente	PAQUETA CALÇADOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DO DIREITO AO CRÉDITO DE COFINS SOBRE FORMAS, MATRIZES E NAVALHAS. POSSIBILIDADE.

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 produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros.

DESPESAS NÃO LIGADAS À PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO COMO INSUMO.

Não podem ser descontados créditos, por pessoa jurídica que exerça a atividade de fabricação de bens, em relação a assistência médica e serviços de segurança e limpeza, material de escritório em geral, fotocópias, assim como com gastos em serviços de despacho e despesas auxiliares de vendas e outras correlatas, por não serem aplicados diretamente no processo de fabricação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente a aquisição de formas, matrizes e navalhas.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Ano: 2007	
Trimestre: 1º Trimestre	
Empresa Teve Receita de Exportação no Período: SIM	
Empresa Adquiriu Matérias-Prima, Produtos Intermediários e Materiais de Embalagem com Suspensão de PIS/PASEP e COFINS: NÃO	
Valor do Crédito	1.712.351,69
Crédito Passível de Ressarcimento	659.476,19
Valor do Pedido de Ressarcimento	659.476,19

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se de processo referente a créditos de Cofins não-cumulativa de exportação (mercado externo) do 1º Trimestre de 2007. O pleito original refere-se a Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição (PER) de nº 26907.08231.290607.1.1.09-8005 apresentado por Disport Nordeste Ltda no valor de R\$ 659.476,19. A razão social foi objeto de alteração posterior, sendo que hoje responde pelo nome de Paquetá Calçados S/A. A atividade principal da empresa era a industrialização e comercialização de calçados. Várias declarações de compensação (Dcomp) foram apresentadas referenciadas no crédito em questão.

A compensação foi homologada parcialmente através do despacho decisório das fls. 26 e 27. As informações com acesso eletrônico detalham o procedimento realizado. Foram objeto de glosa variadas despesas não compatíveis com a Lei 10.833/03 e legislação respectiva, conforme entendimento apresentado. Em síntese, tratam-se de despesas gerais, com material de expediente, ferramentas, serviços de manutenção predial, serviços de segurança e saúde ocupacional e despesas com despachos de exportação. Também foram objeto de glosa despesas contabilizadas pela contribuinte no ativo diferido, no item moldes e ferramentas, referentes a aquisições de formas, navalhas e matrizes. Seguindo a informação fiscal, tais valores são de produtos intermediários aproveitados para a produção dos calçados ou em trabalhos com os materiais aproveitados na sua confecção, porém, não sofrem alterações, desgaste ou dano com perda de suas propriedades físicas ou químicas. São moldes e ferramentas que não estariam contempladas no conceito de insumo da legislação. A partir das glosas, foi reapurado o valor do crédito no total do trimestre em R\$ 1.636.562,78, sendo aproveitado para dedução dos valores da Cofins devida pela empresa no Dacon o valor de R\$ 1.011.738,24. O valor passível de ressarcimento somou R\$ 624.824,54 no trimestre. As Dcomps foram homologadas parcialmente, até o limite do crédito reconhecido.

A interessada foi cientificada em 18/01/2012, fl. 28. Irresignada com a decisão adotada, em 23/01/2012, a empresa protocolou Manifestação de Inconformidade (fls. 29 a 65). Argumenta serem validados os créditos aproveitados para desenvolvimento da atividade-fim. Transcreve decisão do Carf e decisão judicial para argumentar que custos e despesas necessárias para a realização das atividades operacionais são passíveis de creditamento. Especificamente, argumenta:

Material de manutenção, manutenção predial e material de expediente: a Lei Federal 10.833/2003 enseja reconhecer créditos nas aquisições de “bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Cita a Solução de Consulta nº 30/2010 (DOU Seção 1 de 04/02/2010). Alega que a materialidade das contribuições em questão é mais próxima do IRPJ do que do IPI e que os materiais de expediente são classificados como despesa operacional e sofreram tributação anterior;

Agrupamento “serviços” (inclusive fretes): Para a interpretação do posto no inciso 3º, II, da Lei Federal 10.833/2003, há de se considerar o ordenamento jurídico como um todo, tendo em vista que existem uma série de serviços e despesas as quais, ainda que não sejam diretamente atribuíveis à fabricação, são legalmente exigíveis para que a fabricação ocorra. O próprio RIR vincula custo de produção, despesas associadas e necessárias;

Agrupamento “material intermediário” (formas, navalhas e matrizes): Considera tais dispêndios integrados no processo produtivo. Cita decisões administrativas da Receita Federal, traçados no contexto do IPI, e apreciação judicial. Aborda as condicionantes do setor, indicando que cada modelo implica novas formas, navalhas e matrizes. Aduz que a empresa produtora de calçado sob encomenda para cliente estrangeiro incorre em duplo custo, sujeitando-se a especificidades de cada local e restrições de reaproveitamento de desenho e outras características do produto. Aponta que são produtos e custos renovados permanentemente, para cada linha ou produto. São consumidos no processo produtivo e a sua não consideração contraria o desejo do legislador com a implantação da não cumulatividade.

Por fim, requer o reconhecimento do direito creditório e a homologação das compensações. É o que se tem a relatar.

Em 11 de dezembro de 2014, através do **Acórdão n° 10-53.109**, a 2^a Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre/RS, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 15 de dezembro de 2014, às e-folhas 82.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 20 de janeiro de 2014, e-folhas 83, de e-folhas 85 à 109.

Foi alegado:

- Do direito ao crédito de COFINS sobre formas, matrizes e navalhas;
- Do direito ao crédito de COFINS sobre produtos e serviços são inerentes à atividade-fim;
- Da validade dos créditos de eventos relacionados à manutenção;
- Da validade dos créditos de eventos postos no agrupamento "serviços" inclusive fretes;
- Das despesas com assistência médica (segurança e saúde ocupacional);

- Da não utilização de créditos sobre a entrada de mercadorias com fim específico de exportação.

DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

Emérito Julgador, conforme demonstrado em linhas acima, os referidos bens e serviços foram integralmente aplicados na atividade-fim do Contribuinte, razão pela qual deverá ser reconhecido o direito ao respectivo crédito, conforme preconiza o art. 35, inc. II, da Lei nº 10.637/2002, combinado com o disposto na Instrução Normativa SRF nº 274/2002.

Por todo o exposto, o Contribuinte pugna pelo recebimento do presente Recurso Voluntário, posto que presentes seus requisitos de admissibilidade, determinando-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão.

No mérito, requer-se que o presente Recurso Voluntário seja julgada PROCEDENTE no sentido especial de, reconhecendo o creditório outrora glosado, seja homologada a compensação realizada pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 15 de dezembro de 2014, às e-folhas 82.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 20 de janeiro de 2014, e-folhas 83.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Do direito ao crédito de COFINS sobre formas, matrizes e navalhas;
- Do direito ao crédito de COFINS sobre produtos e serviços são inerentes à atividade-fim;
- Da validade dos créditos de eventos relacionados à manutenção;

- Da validade dos créditos de eventos postos no agrupamento "serviços" inclusive fretes;
- Das despesas com assistência médica (segurança e saúde ocupacional);
- Da não utilização de créditos sobre a entrada de mercadorias com fim específico de exportação.

O presente processo versa sobre pedido de resarcimento de créditos de IPI, os quais foram consumidos em compensações. Ocorreu da RFB não ter reconhecido os créditos pleiteados, e, por consequência, não homologou as compensações associadas, de forma que, no mesmo processo em questão, há associada a cobrança dos débitos cuja compensação não foi homologada.

Por ocasião da adesão ao parcelamento (conforme Medida Provisória nº 766/2017), a Requerente se valeu da prerrogativa de informar que apenas parte do valor é devido, e por consequência, de uma parte indevida.

Ao caso concreto, há uma renúncia do crédito de COFINS especificamente quanto a aquisição de lançamentos sobre (petição a partir de e-folhas 158):

- “material de manutenção”;
- “material predial industrial”;
- “despesas com material de consumo”;
- “mercadorias revenda”;
- “material de expediente”;
- “fretes sobre vendas”; e
- “serviços de terceiros”.

Tal segregação é possível em razão de planilhas lavradas durante a ação fiscal, conforme fls. 884-938.

Tais planilhas foram referenciadas conforme “Informação Fiscal” de fls. 939-944, tudo do processo n.º 10380-731.727/2011-20, complementando as informações.

Foi apresentada em uma segunda petição, a partir das e-folhas 173, o anúncio do mais recente entendimento do Superior Tribunal de Justiça, exarado nos autos do REsp 1.221.170/PR, em torno do creditamento de PIS/COFINS na aquisição de insumos para a produção.

Dessa sorte, permanecem os seguintes itens controversos:

- Do direito ao crédito de COFINS sobre formas, matrizes e navalhas;
- Das despesas com assistência médica (segurança e saúde ocupacional);
- Da não utilização de créditos sobre a entrada de mercadorias com fim específico de exportação.

Em relação ao tópico “Da não utilização de créditos sobre a entrada de mercadorias com fim específico de exportação” é alegado nos itens 40 a 42 do Recurso Voluntário:

Nos termos do item 3.4 da Informação Fiscal que embasou o questionado Despacho Decisório, a auditoria-fiscal aduz que foi procedida com a glosa de créditos sobre compras com fim específico de exportação, “conforme ANEXO II”.

Todavia, verifica-se que inexiste o mencionado “ANEXO II”, além de que todo o valor da glosa já fecha com os valores mencionados no Anexo I do Processo Administrativo.

Desta sorte, acredita-se que tenha ocorrido um equívoco por parte da auditoria-fiscal quanto a tal alegação, mormente que em momento algum o Contribuinte se valeu de tais “créditos”.

Portanto, o próprio Recorrente afirma que INEXISTE a glosa de créditos sobre compras com fim específico de exportação e assim não se procederá a análise, também por se considerar matéria não recorrida.

Passa-se à análise.

O conceito de insumo foi balizado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, que tem por conclusão:

- a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;
- b) **permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;**
- c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);
- d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

- e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;
- f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;
- g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 32 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;
- h) havendo insumos em todo processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);
- i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);
- j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

O repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, pacificou o assunto.

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

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

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a 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. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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.

Como se vê, o STJ definiu o conceito de insumos pelos critérios da essencialidade e relevância. *in verbis*:

Essencialidade considera-se 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;

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

Deste modo, infere-se que o conceito de insumo deve ser aferido:

"à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte", ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa".

Restou ainda decidido, a ilegalidade das IN's nºs 247/2002 e 404/2004, que tratam de um conceito restritivo do conceito de insumos, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços “*aplicados ou consumidos*” diretamente no processo produtivo.

Destarte, o STJ adotou conceito intermediário de insumo para fins da apropriação de créditos de PIS e COFINS, o qual não é tão restrito como definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem tão amplo como estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda, mas que privilegia a essencialidade e/ou relevância de determinado bem

ou serviço no contexto das especificidades da atividade empresarial de forma particularizada. Neste aspecto, observa-se que se trata de matéria essencialmente de prova de ônus do contribuinte.

Ademais, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nº's 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014".

- Do direito ao crédito de COFINS sobre formas, matrizes e navalhas.

É alegado no item 09 a 14 do Recurso Voluntário:

Há primeiramente o contato com o cliente externo que encomenda pedido prévio com a quantidade determinada e com modelos definidos de calçados e seus respectivos tamanhos. Daí providencia a compra de fôrmas e moldes para a fabricação dos calçados, sendo considerados os usos e costumes locais do cliente que solicitou a encomenda e inclusive a época do ano (coleção primavera/verão, outono/inverno), bem como poder aquisitivo do mercado consumidor que se está satisfazendo, bem como seu poder aquisitivo e nível de exigência do próprio mercado.

Temos diante de nós toda uma consideração por gastos e custos bem como uma busca por melhores materiais, sendo não raro, necessário encomendar a fabricação de moldes e formas específicos e não-disponíveis momentaneamente no mercado interno o que aumenta ainda mais os custos.

Tais medidas por parte deste contribuinte resulta em maiores gastos e custos para a produção e por conseguinte em seu processo fabril que implica em incremento de sua base de cálculo do crédito de PIS/COFINS, mesmo porque se busca moldes e formas de medidas próprias e de melhor qualidade e próprios para o tipo de calçado que se está fabricando.

Deve-se salientar a impossibilidade de reaproveitamento dos moldes e formas para outros tipos de calçados, onde os materiais utilizados no calçado "A" não podem ser utilizados no calçado "B", podendo ser utilizados apenas para o lote da encomenda prevista.

Só podem ser usados, pois para o lote da encomenda. Não há serventia posterior. Isso é tão evidente que a empresa contratada para fabricar o lote encomendado, fica impedida de utilizar ditas fôrmas e moldes na fabricação de qualquer outra quantidade do mesmo modelo para terceiros, conforme contrato. O encomendante, pois, é o dono do desenho, com proteção legal, nos termos da legislação sobre desenhos industriais.

Sendo então considerados os custos e sendo tais materiais como insumos consumidos no processo fabril, os custos dos mesmos são incorporados ao produto final, devendo então ser considerados para fins de compensação.

Trago os itens 112 a 116 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, que tratam do assunto:

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 pré-produção 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”.

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).

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.

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).

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.

Nesse contexto, a situação descrita está contemplada na alínea b).

Portanto, revere a glosa.

- Das despesas com assistência médica (segurança e saúde ocupacional) e outras despesas não vinculadas ao processo produtivo.

À inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

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

Neste passo, as alegações trazidas em recurso voluntário que não foram expressamente deduzidas na manifestação de inconformidade não podem ser conhecidas, pois opera-se a preclusão.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou provimento PARCIAL ao recurso do contribuinte, para reverter a glosa referente à aquisição sobre formas, matrizes e navalhas.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.