



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.723746/2011-18
ACÓRDÃO	3202-002.844 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CALCADOS FURLANETTO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Autos de Infração para exigência de PIS/Pasep e à COFINS, apurados no regime da não cumulatividade, correspondente ao período compreendido entre janeiro de 2007 e dezembro de 2009.

Após trabalhos de fiscalização, identificou-se as seguintes infrações:

(i) tomada de crédito indevida sobre encargos depreciações e com aquisições para o ativo imobilizado;

(ii) devoluções de vendas com fim específico de exportação e não inclusão das vendas para Zonas de Livre Comércio na base de cálculo das contribuições; e

(iii) tomada de créditos de PIS/Pasep e da COFINS sobre serviços de industrialização por encomenda, indevidamente considerados como insumos.

Cientificada, a contribuinte protocolou sua defesa, a qual foi julgada improcedente pela 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Porto Alegre/RS, formalizada pelo acórdão 10-63.456, assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/12/2009

CRÉDITOS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CÁLCULO SOBRE OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NA PRODUÇÃO.

A legislação autoriza o aproveitamento de créditos calculados em relação ao valor de aquisição de bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda. Não se beneficiam dessa faculdade os bens imobilizados não diretamente ligados à produção de bens e serviços.

CRÉDITO. DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado somente dão direito a crédito quando estes são empregados diretamente no processo produtivo.

INEXISTÊNCIA MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A INTERESSADA E OS PRESTADORES DE SERVIÇO. SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO.

A realização de prestação de serviço quando a empresa tomadora e a empresa prestadora são separadas apenas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como um único estabelecimento, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por consequência cabe a desconsideração dos atos jurídicos devendo o correspondente tributo ser exigido. Comprovada a simulação através de vasto acervo probatório, identificando a verdade dos fatos.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não contestada expressamente na impugnação é considerada incontroversa e o crédito tributário a ela correspondente definitivamente consolidado na esfera administrativa.

Em consequência, as matérias que deixaram de ser expressamente questionadas na impugnação não serão objeto de análise, vez que não se tornaram controvertidas, nos termos do artigo 17 do Decreto no 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532/97.

AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade e ilegalidade de leis ou atos, bem como de afronta a princípios constitucionais.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/12/2009

CRÉDITOS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CÁLCULO SOBRE OS CUSTOS DE AQUISIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NA PRODUÇÃO.

A legislação autoriza o aproveitamento de créditos calculados em relação ao valor de aquisição de bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda. Não se beneficiam dessa faculdade os bens imobilizados não diretamente ligados à produção de bens e serviços.

CRÉDITO. DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado somente dão direito a crédito quando estes são empregados diretamente no processo produtivo.

INEXISTÊNCIA MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A INTERESSADA E OS PRESTADORES DE SERVIÇO. SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO.

A realização de prestação de serviço quando a empresa tomadora e a empresa prestadora são separadas apenas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como um único estabelecimento, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por consequência cabe a desconsideração dos atos jurídicos devendo o correspondente tributo ser exigido. Comprovada a simulação através de vasto acervo probatório, identificando a verdade dos fatos.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não contestada expressamente na impugnação é considerada incontroversa e o crédito tributário a ela correspondente definitivamente consolidado na esfera administrativa.

Em consequência, as matérias que deixaram de ser expressamente questionadas na impugnação não serão objeto de análise, vez que não se

tornaram controvertidas, nos termos do artigo 17 do Decreto no 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532/97.

AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade e ilegalidade de leis ou atos, bem como de afronta a princípios constitucionais.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, pugna pela improcedência da autuação.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência da arguição de preliminares, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1- Da alegação de nulidade pela inclusão da devolução de vendas com fim específico de exportação

Alega a recorrente a existência de nulidade do lançamento tributário pela inclusão da devolução de vendas com fim específico de exportação na base de cálculo dos créditos.

Todavia, preliminar arguida merece ser afastada por confundir-se com mérito de mérito, a qual será enfrentada oportunamente neste Voto.

De início, observa-se que, somente, duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 do PAF a ensejar nulidade “ab initio” as peças que o compõem: a incompetência do prolator do ato administrativo (ato, decisão ou despacho) e a preterição do direito de defesa.

Pois bem.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Para arrematar, o ato ou despacho administrativo foi emitido por servidor competente, arrolando claramente todas as razões de fato e de direito que ensejaram o indeferimento do crédito vindicado.

Segundo, para que se confirme a nulidade, a irregularidade praticada pressupõe que o dano causado ao sujeito passivo seja concreto, devendo o prejuízo resultante ser inequivocamente demonstrado. É somente em face de prejuízos causados à parte que irregularidades processuais podem acarretar a nulidade de determinado ato, pois do contrário seria sobrepor as formalidades processuais ao seu real objetivo.

Ao contrário do entendimento da recorrente, o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, a suscitada nulidade da decisão recorrida é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade, pois não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Sendo assim, afasto a preliminar arguida.

II- DO MÉRITO

2.1- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que

seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “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 também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"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." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado

item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da

empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

2.2- DAS GLOSAS

No presente caso, houve as seguintes glosas:

(2.i) tomada de crédito indevida sobre despesas de depreciação

Alega a fiscalização que analisando os DACON apresentados pela contribuinte constatou-se a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre os bens do ativo permanente (e-fls. 688).

No entendimento da fiscalização, de acordo com o art. 2º da Lei 11.051/04, as pessoas jurídicas podem apropriar-se de créditos de PIS/COFINS sobre o valor de 1/14 avos do custo de aquisição de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e adquiridos após 1º de outubro de 2004 até 31 de dezembro de 2005.

Para máquinas e equipamentos e outros bens do ativo permanente adquiridos entre 1º de maio de 2004 e 30 de setembro de 2004 e a partir de 01 de janeiro de 2006, o fator de apropriação de créditos seria de 1/48 do custo de aquisição dos bens.

A fiscalização afirma que, a partir de agosto de 2004, somente geram direito ao crédito das contribuições os encargos de depreciação referentes aos bens do ativo imobilizado adquiridos a partir de 30/04/2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

Com base nos demonstrativos apresentados pela empresa, a fiscalização detectou o uso de crédito extemporâneo das depreciações. O cálculo do crédito extemporâneo levou em conta: a depreciação de todos os bens do ativo imobilizado, independentemente da data de aquisição- até 31/07/2004; e a depreciação dos bens do ativo imobilizado que foram adquiridos a partir de 01/05/2004 até 31/07/2004.

Demonstra ainda a fiscalização que a partir do mês de setembro de 2007, a recorrente continuou a creditar-se do valor da depreciação correspondente a Móveis e Utensílios-

Bens Administrativos, conforme consta da planilha referente ao detalhamento das informações da Linha 09 das fichas 06ª E 16A da DACON (e-fls. 690):

COMPETÊNCIA	DESCRIÇÃO	BASE DE CÁLCULO PIS	BASE DE CÁLCULO COFINS
Agosto/2007	Crédito extemporâneo depr. Instal. Transformador	294,42	252,36
Agosto/2007	Crédito extemporâneo depr. Mov. Utens. Adm.	5.110,36	4.387,70
Agosto/2007	Crédito extemporâneo depr. Comp. E periféricos	28.348,78	24.794,19
Agosto/2007	Crédito extemporâneo depr. Máq. E Equip. Adm	101,56	101,56
Agosto/2007	Crédito extemporâneo depr. Comp. Perif. 01-05-04	7.370,31	7.370,31
Agosto/2007	Crédito extemporâneo depr. Máq. Equip. Adm 01-05-04	6.714,03	6.714,03
Agosto/2007	Crédito extemporâneo depr. Mov. Utens. Adm 01-05-04	2.257,89	2.257,89
Agosto/2007	Crédito extemporâneo depr. Mov. Utens. Ind. 01-05-04	1.492,64	1.492,64
Agosto/2007	Crédito extemporâneo depr. Mov. Utens. Ind. 01-05-04 em diante	213,76	213,76

A recorrente insurge-se contra o fato de a autoridade fiscal haver glosado os créditos relativos à depreciação de móveis e utensílios e outros maquinários, pois entende que todos os bens incorporados ao ativo imobilizado são essenciais e relevantes para o exercício de sua atividade econômica.

Dos autos se extrai que as glosas se deram por 2 razões: (i) pelo critério temporal relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004 com fundamento o art. 31 da Lei n. 10865; e (ii) os bens do ativo imobilizado somente dão direito a crédito, a título de depreciação, quando empregados diretamente no processo produtivo.

Quanto ao critério temporal, o tema não merece maiores digressões ante o decidido pelo STF, em sede de Repercussão Geral no RE 599.316, no qual se decidiu que é inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, caput, da Lei nº 10.865/2004, na qual vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004. Confira-se a tese firmada naquela oportunidade:

“Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.”.

Concluiu, então, que não há que se falar em manutenção das glosas realizadas com fundamento no art. 31 da Lei n. 10865, na medida em que o mencionado dispositivo legal foi declarado inconstitucional pelo STF, em julgamento realizado sob a sistemática da repercussão geral, o qual deve ser aplicado a todos os julgamentos desse E. CARF.

O trânsito em julgado da referida decisão deu-se em 20/04/2021, razão pela qual se aplica tal precedente, em consonância com o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, para conceder o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos anteriormente a 30 de abril de 2004, desde que

atendidos os demais requisitos para creditamento prescritos na legislação de regência, o que não acontece no presente caso.

Com base nos demonstrativos apresentados pela empresa, a fiscalização detectou o uso de crédito extemporâneo das depreciações. Demonstra ainda a fiscalização que a partir do mês de setembro de 2007, a recorrente continuou a creditar-se do valor da depreciação correspondente a Móveis e Utensílios- Bens Administrativos, utilizados no setor administrativo, por óbvio, não aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos bens ou produtos comercializados pela recorrente, portanto, a glosa deve manter-se hígida.

(2.ii) Inclusão indevida na base de cálculo de créditos de devolução de vendas com fim específico de exportação e ausência da inclusão das vendas para a Zona de Livre Comércio na base de cálculo das contribuições

Esclarece o julgador de piso que a impugnação apresentada pela contribuinte, especificamente nos itens “c” e “d”- Inclusão indevida na base de cálculo de créditos de devolução de vendas com fim específico de exportação e Falta de inclusão na base de cálculo das vendas para a zona de livre comércio (fls. 789), tem-se o reconhecimento expresso, por parte do contribuinte, do equívoco na apuração em relação a essas contas, razão pela qual será providenciado o pagamento dos valores lançados sob tais rubricas.

De fato, considerando que o contribuinte não questionou, de forma direta e objetiva, as infrações atacadas, considera-se não instaurado o litígio.

Ratificando o acórdão recorrido, de fato, na peça de defesa, a contribuinte não impugnou os fundamentos da decisão recorrida.

Registra-se que a matéria devolvida à instância julgadora é apenas aquela, expressamente, contraditada na peça impugnatória, ou seja, aquela em que está evidenciada, de maneira inequívoca, a reação do contribuinte ao lançamento. A contestação à determinada infração, de forma genérica, e a negação geral, são insuficientes para conhecimento, nessa parte, da irrisignação.

Para ser conhecido o recurso, é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

De fato, cabe à Recorrente, se de fato tivesse interesse de agir, apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, seus pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

No que pese o recurso voluntário ter fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, é inafastável que seja ele manejado pelos princípios da dialeticidade e da adstrição. Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão.

As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, o que não acontece no presente caso.

Sendo assim, é merecido reconhecer que no que se refere à inclusão indevida na base de cálculo de créditos de devolução de vendas com fim específico de exportação e Falta de inclusão na base de cálculo das vendas para a zona de livre comércio, inexistente impugnação quanto ao objeto do litígio, confirmando-se a manifesta preclusão dos respectivos itens recursais.

Daí, ante a inovação recursal da Recorrente, não conheço dos pedidos relacionados a inclusão indevida na base de cálculo de créditos de devolução de vendas com fim específico de exportação e Falta de inclusão na base de cálculo das vendas para a zona de livre comércio, dado que o pleito não foi matéria impugnada perante o julgador de piso, devendo-se aplicar os efeitos da preclusão consumativa.

(2.iii) Despesas com industrialização por encomenda

A contribuinte se insurge quanto a glosa dos créditos efetuados pela fiscalização com base nos pagamentos efetuados à empresa Calçados Roselly LTDA, ao alegar tratar-se de despesas com serviços de industrialização adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

Ratificando o entendimento da fiscalização e do julgador de piso, entendo não assistir razão a Recorrente.

Do bom trabalho da fiscalização, extrai-se os fatos abaixo descritos (e-fls. 697/843):

A fiscalização, ao analisar as notas fiscais de serviços, constatou a existência de prestação de serviços de industrialização pela empresa CALÇADOS ROSELY LTDA, inscrita no CNPJ sob nº 90.596.453/0001-15, com endereço na Rua Henrique Juergensen, nº 939 (**prédio que faz parte da sede da fiscalizada**). A Prefeitura Municipal de Três Coroas RS, em resposta ao Ofício nº 13/2011 de 03/03/2011 confirmou em seu cadastro a informação constante da base da RFB de que o endereço da empresa Calçados Rosely Ltda, CNPJ nº 90.596.453/0001-15, era a Rua Henrique Juergensen, 909, e que a mesma encerrou suas atividades em 21/10/2010.

A fiscalização verificou, também, que os sócios da CALÇADOS ROSELY LTDA, conforme cadastro junto à Receita Federal do Brasil, são Lelia Furlanetto, inscrita no CPF sob nº 351.013.340-49 e Wanderly Bernardina Furlanetto, inscrita no CPF sob nº 519.157.820-15, **sendo estas esposas dos sócios da fiscalizada CALÇADOS FURLANETTO LTDA.**

Em 31/07/2010, a fiscalizada (Calçados Furlanetto Ltda) registrou perante a Receita Federal do Brasil a incorporação da Calçados Roseli Ltda, conforme consta da 10ª Alteração Contratual (fls. 124 a 135) registrada na JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL sob nº 3400569 em 16/12/2010.

Constatou-se ainda, no decorrer da ação fiscal, que a fiscalizada buscou “transformar” a sua folha de salários em serviços de industrialização prestados por pessoa jurídica, mais especificamente Calçados Rosely Ltda, que tributava suas receitas pela sistemática do SIMPLES. Cabe lembrar que o benefício do crédito das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS não abrange despesas com mão-de-obra, conforme disposição expressa constante do artigo 3º, § 2º, inciso I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, vedação essa que não ocorre com serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país (artigo 3º, § 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

A fiscalização apurou que a Calçados Rosely, conforme as notas fiscais emitidas, prestava serviço **exclusivamente** para a sua sucessora Calçados Furlanetto Ltda, com sede no prédio da tomadora de serviços, não possuindo sequer conta de energia elétrica correspondente ao seu consumo, como seria comum a uma empresa industrializadora de bens para terceiros. Não possuía tampouco imobilizado próprio para desempenhar suas atividades sociais básicas, visto que utilizava-se das máquinas e equipamentos da própria contratante, cedidos em comodato, para prestar o suposto serviço terceirizado.

Além de estar localizada no mesmo endereço da fiscalizada, a Calçados Rosely emitiu suas notas fiscais em ordem sequencial para a fiscalizada, desde o documento de nº 106 até o último emitido no período sob análise 141 (conforme documentos anexos ao processo). Esse fato demonstra a intrínseca ligação existente entre as duas empresas e reforça a tese de inexistência de fato da empresa em questão, a qual, aliás, posteriormente teria sido incorporada.

Sendo assim, resta evidente que ocorreu apenas uma suposta "contratação" pela Calçados Furlanetto Ltda da empresa Calçados Rosely Ltda. em lugar dos seus próprios funcionários. Desta forma, a Furlanetto obteve o benefício do ingresso de sua mão-de-obra (meio de produção) no sistema de tributação SIMPLES, reduzindo por conseguinte sua carga tributária usufruindo do benefício do creditamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS relativamente aos pretensos serviços de industrialização por encomenda, os quais seriam insumos que gerariam direito a crédito.

Os supostos serviços de industrialização por encomenda prestados pela empresa Calçados Rosely Ltda são, na realidade, os custos relativos à própria folha de pagamento da Calçados Furlanetto Ltda. Ficou claro que aquela constitui-se em parte da desta, formando um só ente econômico. Sendo assim, o contribuinte não pode se creditar das contribuições em relação aos serviços de mão-de-obra, por expressa vedação legal ao creditamento sobre a folha de salários (mão-de-obra paga a pessoa física). Base Legal: Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, artigo 3º, § 2º.

De fato, é inafastável a ilicitude tributária praticada pela contribuinte quando ela quer fazer parecer que uma outra empresa é responsável por determinada atividade e suas respectivas operações para obter benesses da legislação, quando isso não corresponde à verdade, ou seja, quando ele próprio é o responsável por essa atividade e todas as operações que são realizadas.

Por sua vez, em sua defesa, a Recorrente traz à discussão diversos argumentos de ordem negocial, sem, todavia, demonstrar o propósito negocial para existência da estrutura organizacional da recorrente, já que o lançamento tributário atacou as vantagens indevidas como a geração de créditos de PIS e COFINS e o enquadramento de setores do Grupo Econômico no SIMPLES.

Observe-se que não existe uma vedação para o desmembramento de uma empresa em várias outras desde que isso seja feito de forma lícita e de fato, e não apenas para dar uma aparência de regularidade. E o que temos nos autos é uma só unidade operando em todos os momentos, e a divisão feita era apenas formal, visando vantagens indevidas como a geração de créditos de PIS e COFINS e o enquadramento de setores do Grupo Econômico no SIMPLES.

Por óbvio, o desmembramento de uma empresa em várias outras, desde que feito de forma lícita e que exista propósito negocial, é lícito, o que aqui se discute é a ausência de substância econômica das operações realizadas por estas empresas.

A recorrente quer fazer crer que a única motivação do auto de infração foi a legalidade da organização do grupo empresarial, porém essa não foi a razão para a autuação.

Aqui trata-se de realidade, pois o lançamento tributário tem como fonte a constatação da realização de negócios jurídicos fraudulentos e simulados por parte das recorrentes, o que configura fraude- constituição de empresas com enquadramento no SIMPLES e a geração indevida de créditos das contribuições.

E no que pese que o próprio acórdão recorrido também concorde que organização do grupo empresarial, não está em desacordo com a ordem jurídica, todavia, há evidente deturpação da organização empresarial da Recorrente com a finalidade de reduzir artificialmente a carga tributária, o que, por lógica, não é permitido.

Assim exposto, a meu ver, é de clareza solar a constatação do prejuízo pela ausência de recolhimentos de tributos pela Recorrente, sobretudo, quando assim o faz com dolo, fraude ou simulação, merecendo aqui, manter-se o lançamento do crédito tributário.

Por último, a comprovação da ausência de substância econômica da empresa contratada (Rosely- empresa de fachada) não se trata de mera presunção da autoridade fiscal, mas apoia-se num conjunto probatório criado por uma realidade fática que, a meu ver, a Recorrente não conseguiu desconstruir, qual seja- vários fatos foram identificados nas operações analisadas, tais como: quadro de sócio com pessoas interligadas; artificialidade das operações; a empresa Rosely operava no endereço físico da recorrente; a empresa Rosely operava com exclusividade para recorrente, ou seja, não possuía outros clientes; confusão patrimonial e operacional, pois a empresa Rosely utilizava-se de máquinas e equipamentos da recorrente e operação societária de incorporação artificial e meramente formal.

Por todo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima