



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

Processo nº 11065.724308/2012-58
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.660 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 26 de setembro de 2017
Assunto Solicitação de diligência
Recorrente CRYSLIS SEMPRE MIO IND E COM DE CALÇADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Presidente e relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Trata o presente de Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, relativos ao período de janeiro/2009 a dezembro/2011. As infrações autuadas corresponderam a:

1. Glosas de custos e despesas administrativas, conforme e-fls. 3206 a 3213;
2. Glosas de depreciações de veículos, móveis e utensílios, equipamentos de informática, telefones, programas de computação, marcas e patentes, sem amparo legal, reconhecendo créditos relativos a prédios Filial 1, máquinas e equipamentos, prédios e instalações, conforme e-fls. 3219/3220;

3. Falta de declaração em DCTF de valores informados em Dacon informados de contribuição devida, conforme e-fls. 3222/3223;

A fiscalização ainda informou a existência de dcomps consideradas não declaradas, relativas a débitos do período julho/2010 a dezembro/2011, por utilização de créditos não permitidos em legislação, com decisão administrativa definitiva desfavorável ao contribuinte, exarada no processo nº 11065.720780/2012-11.

Em impugnação, a recorrente aduziu que:

1. Que o conceito de insumos se pauta pelo princípio da essencialidade vinculada ao exercício da atividade do contribuinte, correspondendo a todos os custos de produção e despesas operacionais dedutíveis segundo a legislação do IRPJ, pleiteando a reversão da glosa sobre custos e despesas vinculados à produção (e-fls. 3273 a 3288), sobre bens e serviços vinculados à comercialização dos produtos fabricados (e-fls. 3288 a 3295), sobre bens e serviços vinculados ao setor administrativo (e-fls. 3295 a 3301);

2. Que a glosa dos encargos de depreciação é indevida, pois que tais encargos compõem o custo de produto, para fins de definição da margem de lucro e do preço de venda, sendo devido o reconhecimento de créditos sobre todo os bens do imobilizado;

3. A necessidade de realização de diligência, em razão de o lançamento ter sido efetuado de forma global, considerando todos os valores contabilizados em determinadas contas, o que dificultou a elaboração da peça impugnatória;

De forma apartada, apresentou impugnação relativa à falta de declaração em DCTF, pleiteando a correção da compensação efetuada mediante a entrega das DCOMPs consideradas não declaradas, em razão da natureza tributária dos créditos dos título públicos utilizados nas referidas DCOMPs.

A Segunda Turma da DRJ em Porto Alegre proferiu o Acórdão nº 10-42.472, cuja ementa transcreve-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011 CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA CONCESSÃO SEGUNDO PREVISÃO E REGULAMENTAÇÃO.

Os créditos da contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011 CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA CONCESSÃO SEGUNDO PREVISÃO E REGULAMENTAÇÃO.

Os créditos da contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reiterando, preliminarmente, a necessidade de diligência, em razão de o lançamento ter sido efetuado de forma global e refutando as conclusões do acórdão recorrido, no sentido de não ter a recorrente efetuado correlação entre as provas apresentadas e os valores glosados. Para espantar qualquer dúvida, a recorrente juntou ao recurso um demonstrativo correlacionando as despesas glosadas com os documentos apresentados, por amostragem, em razão da quantidade excessiva de documentos.

No mérito, reproduziu as razões já expostas em impugnação quanto ao conceito de insumos, concernentes às glosas vinculadas à produção, às vinculadas à comercialização e às vinculadas ao setor administrativo, bem como quanto às glosas de depreciação.

Além da peça recursal relativa às glosas de créditos da não-cumulatividade, a recorrente apresentou, apartadamente, outra peça referente à contestação do lançamento por falta de declaração em DCTF, na qual deduziu o seguinte:

1. Inconformismo contra a afirmação do acórdão recorrido de que as compensações pleiteadas pela recorrente deveriam ser confessados em DCTF;
2. A recorrente não questionou os valores lançados, mas apenas que os extinguiu por compensação;
3. Justifica a não inclusão em DCTF por já ter informado em declarações de compensação que constituíam em confissão de dívida;
4. Referente aos valores julgados não contestados pelo acórdão recorrido, informa que medidas administrativas já foram tomadas, não cabendo pronunciamento desse colegiado a respeito;
5. Que há recurso hierárquico no processo 11065.723339/2012-91 pendente de decisão.

Quanto a esta parte do recurso, pede a anulação da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A recorrente dividiu seu recurso em duas partes: uma relativa à glosa de créditos da não-cumulatividade e a definição de insumos para a legislação do PIS e Cofins não-cumulativos, e outra relativa à falta de declaração em DCTF de valores informados no Dacon.

Passa-se à primeira matéria, qual seja, a glosa de créditos da não-cumulatividade. Concernente à glosa de insumos, a recorrente separou sua impugnação e

recurso voluntário em três partes distintas: a) Créditos de bens e serviços vinculados à produção; b) Créditos de bens e serviços vinculados à comercialização dos produtos fabricados; e c) Créditos de bens e serviços vinculados ao setor administrativo.

A recorrente defende a tese de que insumos correspondem aos custos, encargos e despesas essenciais ao efetivo exercício das atividades da empresa, a saber, industrialização de calçados, bolsas e cintos, sua comercialização e exportação, ou seja, todos os custos de produção e despesas operacionais dedutíveis segundo a legislação do IRPJ, especialmente os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99).

Passando à análise dos pontos controvertidos, reitero meu entendimento sobre a definição de insumos, conforme exposto no Acórdão nº 3302-003.096, que abaixo reproduzo.

A não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - 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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado

de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - 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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Constata-se também que há divergência no STJ sobre o tema, tendo a matéria sido afetada como recurso repetitivo no REsp 1.221.170/PR. Assim, verifica-se que no REsp 1.246.317-MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, decidiu-se pela ilegalidade parcial do artigo 66º da IN SRF nº 247/2002 e do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, na parte em que trata do conceito de insumos, adotando no acórdão um mais abrangente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO- CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

De forma antagônica, no REsp Nº 1.128.018 - RS, decidiu-se pela legalidade das referidas INs e do conceito restrito de insumos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF.

MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

7. Recurso especial a que se nega provimento.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Ressalta-se, ainda, que a matéria também está submetida à repercussão geral no STF no RE com Agravo nº 790.928.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes*". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

***Súmula CARF nº 19:** Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a questão do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado:

Solução de Divergência nº 14/2007:

***ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins **EMENTA:** Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

Solução de Divergência nº 35/2008:

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis,

distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

A terceira corrente, buscando uma definição própria para insumos, se refletiu em vários acórdãos deste conselho, em maior ou menor abrangência:

Acórdão nº 930301.740:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão nº 3202001.593:

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.

No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Acórdão nº 3201-001.879:

COFINS. NÃOCUMULATIVIDADE.

INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.

Acórdão nº 3401-002.860:

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃOCUMULATIVOS.

O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

Acórdão nº 3301-002.270:

COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.

Acórdão nº 3403-003.629:

NÃOCUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Entendo, pois, que a expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente de ter havido contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não podem ser considerados custos de transformação, pois são aplicados aos produtos já acabados.

Estabelecidas as premissas acima, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos. Recorda-se que a própria recorrente separou sua defesa em três grupos: a) Créditos de bens e serviços vinculados à produção; b) Créditos de bens e serviços vinculados à comercialização dos produtos fabricados; e c) Créditos de bens e serviços vinculados ao setor administrativo.

De plano, entendo que os bens e serviços vinculados ao setor administrativo - item 3.5 da peça recursal (honorários advocatícios, assessoria administrativa, serviços de informática e material de expediente), embora possam consistir em despesas operacionais necessárias, não são bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda nem na prestação de serviços, razão pela qual não podem gerar créditos como insumos. Ademais, não se enquadram em outra hipótese de creditamento prevista nos artigos 3º das Leis n 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

No mesmo sentido, os bens e serviços vinculados à comercialização - item 3.4 do recurso voluntário (despesas de propaganda e marketing, feiras e exposições, comissões sobre vendas, despesas de exportação, viagens e comunicação) não podem ser considerados insumos por não serem utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda nem na prestação de serviços. Como confirmado pela recorrente, são despesas operacionais incorridas após a produção e não se enquadram em qualquer outro inciso dos artigos 3º das leis acima referidas.

Já em relação ao grupo "bens e serviços vinculados à produção", a recorrente discrimina-os como: serviços de terceiros, serviços técnicos, serviços de vigilância, honorários médicos, despesas com veículos e transporte de pessoal, gastos com pessoal de produção, alimentação e reciclagem de lixo.

Serviços de Terceiros

A recorrente alegou que os serviços de terceiros, que foram objeto de glosa nas e-fls. 1609/1673, 1715/1720, 1758/1770, 2003/2007, 2078/2083, se referem a **a)** corte de calçados, acabamento de couro e fabricação de partes e peças de -alçados, **b)** assistência técnica

e manutenção de máquinas e equipamentos do parque industrial; *c*) conserto de solas e saltos; *d*) controle de remessa e retorno de mercadorias em fase de produção; *e*) pré-inspeções realizadas nas mercadorias destinadas aos clientes da Recorrente; *f*) garantia de capacitação, qualidade e quantidade de mão de obra (operacional e técnica); e, por fim, *g*) modelagem de calçados. Informou ainda que os serviços terceirizados nada mais são que serviços de industrialização por encomenda e que os gastos com manutenção e reparo são utilizados na atividade produtiva.

No doc. 4 da impugnação juntou algumas notas fiscais que, aparentemente, se referem a manutenção e serviços vinculados à área produtiva da empresa e ao final do recurso, apresenta planilha com a correlação destas notas com as glosas efetuadas, indicando a página do arquivo magnético correspondente.

Já a autoridade fiscal elencou estas glosas nos itens 3.1.1 1 - Serviços Terceiros PJ Produção, informando tratarem de despesas administrativas com informática, assessorias, transportes etc; 3.1.1 8 - Serviços Terceiros PJ Vendas, informando tratarem de despesas administrativas com vendas; 3.1.1 13 - Serviços Terceiros PJ Adm, informando tratarem de despesas administrativas; 3.1.1 33 - Serviços Terceirizados PJ Filial 1 - Produção, informando tratar-se de despesas administrativas; 3.1.1 38 - Serviços Terceirizados PJ Filial 2 - Produção, informando tratar-se de despesas administrativas.

Constata-se que nos arquivos de Livro Razão juntados aos autos não é possível identificar a natureza das despesas ali escrituradas, nem se se tratam de custos ou despesas, pois não localizei o plano de contas contábil, embora as glosas 3.1.1 1, 3.1.1 33 e 3.1.1 38 aparentemente, referem-se a centros de custos de produção.

Destaca-se ainda que a natureza das despesas alegadas pela recorrente é completamente divergente da natureza informada pela autoridade fiscal. Seria possível, a meu ver, o creditamento relativo a: corte de calçados, acabamento de couro e fabricação de partes e peças de calçados, assistência técnica e manutenção de máquinas e equipamentos do parque industrial; conserto de solas e saltos; controle de remessa e retorno de mercadorias em fase de produção e modelagem de calçados.

Por outro lado, pré-inspeções realizadas nas mercadorias destinadas aos clientes da Recorrente aparentam se tratar de despesa sobre produtos acabados antes da remessa aos clientes. Já para garantia de capacitação, qualidade e quantidade de mão de obra (operacional e técnica), não consigo identificar do que efetivamente se trata.

Das notas apresentadas e correlacionadas com os arquivos denominados Razão, vislumbra-se passíveis de creditamento, por exemplo, a NF 9604 - REMAQ - que trata do conserto de bomba hidráulica, montagem e desmontagem, NF 10649 - IF FORAMS - formas plásticas para calçados, NF 1856 - ATOM - assistência técnica, embora haja outras que não se amoldam à definição como a NF 094 - LOPES-ME - que trata de serviços de consultoria, NF 3094 - INICIATIVA CONSULTORES - que trata da contratação de gerente de compras e outras.

Assim, faz-se necessária uma diligência para que a recorrente demonstre quais glosas se referem aos serviços acima passíveis de creditamento, fazendo a correlação entre o documento fiscal a ser apresentado e a linha de glosa dos arquivos juntados aos autos (3.1.1 1, 3.1.1 8, 3.1.1 13, 3.1.1 33, 3.1.1 38), bem como descrevendo de forma mais detalhada e informando em que parte do processo produtivo ocorreu sua aplicação, de tal modo que a

autoridade fiscal possa certificar a correlação e a compatibilidade entre o documento e a aplicação informada, devendo disponibilizar a documentação probatória para a fiscalização certificar as informações prestadas.

Serviços Técnicos

Quanto a estes, a recorrente informou que correspondem ao Livro Razão de e-fls. 1.674/1.695; 1.696/1.698; 1.699/1.701; 1.702/1.704; 1.725/1.734; 1.799 e 2.095/2.096. Alegou que se tratam de: a) revisão e controle do processo de corte e bordado de calçados; b) acompanhamento e controle de qualidade de pré-fabricado produzido em ateliers; c) controle de remessa e retorno de mercadorias em fase de produção; d) controle de acabamento de calçados em couro; e) manutenção de máquinas e equipamentos no parque fabril da matriz e filiais; f) planejamento e operação da produção da planta industrial da matriz e filiais; g) desenvolvimento de estratégias para aumento da produtividade e qualidade e diminuição de custos internos; h) fiscalização dos prazos de produção, especificações técnicas e expedição de mercadorias; i) garantia de capacitação, qualidade e quantidade de mão de obra (operacional e técnica); j) orientação e acompanhamento técnico na fabricação de calçados; k) apoio e controle no setor de desenvolvimento, previsão de materiais e cores, projeção de consumo por produto, acompanhamento da revisão da qualidade e controle de amostras; l) apoio e controle na elaboração de fichas técnicas, criação de elenco de produtos e subprodutos, controle do cadastro dos mesmos no sistema para geração correta da programação de produção; m) assessoria na área de compras, gerenciamento e controle da área de materiais, estocagem e logística; n) orientação e acompanhamento técnico no desenvolvimento das coleções de calçados; o) programação, acompanhamento de produtividade e desempenho do setor de montagem; p) elaboração e montagem de fichas técnicas dos modelos, composição de combinações de materiais e cores, acompanhamento do detalhamento de materiais para elaboração de construção de palmilhas e montagem de solados, desenvolvimento de novas linhas de produtos; e q) treinamento em segurança do trabalho e meio ambiente.

A recorrente fez a correlação das notas fiscais juntadas na impugnação com os arquivos de livro Razão utilizados para glosa, identificando que tais notas estão inseridas nos referidos arquivos.

Da análise dos documentos acostados aos autos, e-fls. 3337 a 3419, considero que os contratos relativos à prestação de serviço por Marcelo Molz (revisão e controle do corte e bordado), por Silva Calçados, relativo a controle de qualidade na produção de calçados, por Cristiane dos Santos Martins por manutenção das unidades industriais, por Hanka Gestão Empresarial relativo a planejamento e operação da planta industrial da matriz e filiais, por Zortti Calçados relativo a corte de calçados, RF Assistência Técnica na fabricação de calçados, prestado por Roberto Germano Schmitt relativo a revisão e acompanhamento da produção e qualidade.

Por outro lado, o serviço prestado por C&I Apoio Administrativo relativo a apoio e controle administrativo no setor de desenvolvimento, previsão de materiais; por João Carlos Ferreira Massas relativo a orientação e acompanhamento técnico o desenvolvimento de coleções de calçados; por RMC Serviços Administrativos relativo a administração e fechamento de programas para faturamento e acompanhamento, prestado por GE Geraldo Elizerto Ltda relativo a apoio e controle administrativo de programação, acompanhamento de produtividade e desempenho, prestado por Up to Date relativo à assessoria na área de compras e estocagem e logística, prestado por J.J.Smaniotto relativo a apoio e controle administrativo

do setor de desenvolvimento (etapa de pesquisa e desenvolvimento anteriormente caracterizadas como ativo diferido, portanto, anterior à produção), prestado por Gervásio Muller de Oliveira relativo a apoio e controle administrativos no setor de desenvolvimento, revisão de mostruário a representantes, prestado por Gerson Luis Hack relativo a despesas com desenvolvimento de produtos (contabilizável outrora no extinto ativo diferido), prestado por Rodrigo Rafael Dreher relativo a apoio e controle administrativo no setor de desenvolvimento e no setor de vendas pelos representantes, prestado por João Álvaro da Silva, por Vanessa Benetti, similar ao prestado por Rodrigo Rafael, não se amoldando à definição de insumos, bem como treinamentos em segurança do trabalho.

Assim, é necessária diligência para que a recorrente demonstre quais glosas se referem aos serviços acima passíveis de creditamento, fazendo a correlação entre o documento fiscal a ser apresentado e a linha de glosa dos arquivos juntados aos autos, bem como descrevendo de forma mais detalhada e informando em que parte do processo produtivo ocorreu sua aplicação, de tal modo que a autoridade fiscal possa certificar a correlação e a compatibilidade entre o documento e a aplicação informada, devendo disponibilizar a documentação probatória para a fiscalização certificar as informações prestadas.

Despesas de Veículos

A recorrente alegou que se tratam de aquisições de combustíveis, lubrificantes e serviços de manutenção e reparo de veículos que compõem sua frota, conforme glosa nos arquivos 1800/1823 e 2010/2011. A autoridade fiscal informou que se tratavam de despesas administrativas com veículos nas contas 430 - Despesas de veículos - Prod. Já as e-fls. 2010/2011 se referem a despesas de comunicação já acima tratadas.

Afirmou, ainda, que são veículos destinados a transportar matérias-primas, material de embalagem, produtos intermediários, bem como de produtos acabados aos clientes. Em princípio, os valores relativos aos dispêndios com veículos destinados ao transporte de matérias-primas, material de embalagem, produtos intermediários e produtos em elaboração poderiam ser considerados insumos.

Assim, baixa-se em diligência para que a recorrente demonstre a natureza (manutenção, combustível etc) e segregação das despesas de veículos incorridas com transporte de matérias-primas, material de embalagem, produtos intermediários, produtos em elaboração, bem como de produtos acabados, devendo disponibilizar à fiscalização a documentação probatória para certificação das informações.

Diante do exposto, voto para converto o julgamento em diligência para:

1. Juntar o plano de contas contábil completo e a descrição do funcionamento das contas relativas às glosas efetuadas;
2. Que a recorrente demonstre quais glosas se referem a corte de calçados, acabamento de couro e fabricação de partes e peças de calçados, assistência técnica e manutenção de máquinas e equipamentos do parque industrial; conserto de solas e saltos; controle de remessa e retorno de mercadorias em fase de produção e modelagem de calçados (serviços de terceiros dentro do item 3.3 do recurso voluntário), fazendo a correlação entre o documento fiscal a ser apresentado e a linha de glosa dos arquivos juntados aos autos (3.1.1 1,

3.1.1 8, 3.1.1 13, 3.1.1 33, 3.1.1 38), bem como descrevendo de forma mais detalhada e informando em que parte do processo produtivo ocorreu sua aplicação, de tal modo que a autoridade fiscal possa certificar a correlação e a compatibilidade entre o documento e a aplicação informada, devendo disponibilizar à fiscalização a documentação probatória para certificação das informações e juntar ao processo a documentação que considerar adequada em relação à correlação ou à aplicação no processo produtivo (sem considerar a necessidade de contato direto com o produto em fabricação);

3. Que a recorrente demonstre quais glosas se referem aos serviços prestados por Marcelo Molz (revisão e controle do corte e bordado), por Silva Calçados, relativo a controle de qualidade na produção de calçados, por Cristiane dos Santos Martins por manutenção das unidades industriais, por Hanka Gestão Empresarial relativo a planejamento e operação da planta industrial da matriz e filiais, por Zortti Calçados relativo a corte de calçados, RF Assistência Técnica na fabricação de calçados, prestado por Roberto Germano Schmitt relativo a revisão e acompanhamento da produção e qualidade, bem como treinamentos em segurança do trabalho específico do setor produtivo (serviços técnicos dentro do item 3.3 do recurso voluntário), fazendo a correlação entre o documento fiscal a ser apresentado e a linha de glosa dos arquivos juntados aos autos, bem como descrevendo de forma mais detalhada e informando em que parte do processo produtivo ocorreu sua aplicação, disponibilizando a documentação probatória, de tal modo que a autoridade fiscal possa certificar a correlação e a compatibilidade entre o documento e a aplicação informada, devendo juntar ao processo a documentação que considerar adequada em relação à correlação ou à aplicação no processo produtivo (sem considerar a necessidade de contato direto com o produto em fabricação).

4. Que a recorrente demonstre a natureza (manutenção, combustível etc) e segregação das despesas de veículos incorridas com transporte de matérias-primas, material de embalagem, produtos intermediários, produtos em elaboração, bem como de produtos acabados, devendo disponibilizar à fiscalização a documentação probatória para certificação das informações e juntar ao processo a documentação que considerar adequada.

Após concluída a resposta à intimação, elaborar relatório fiscal, facultando à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre as conclusões obtidas, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède