



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.724308/2012-58  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-007.774 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2019  
**Recorrente** CRYVALIS SEMPRE MIO IND E COM DE CALÇADOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. HIPÓTESES DE CRÉDITO. ART. 3º, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. DEMONSTRAÇÃO.

O creditamento de PIS e COFINS não-cumulativo, ligado ao conceito de insumo, deve seguir posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo.

A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte.

COFINS NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM BENS E SERVIÇOS NÃO INCLUÍDOS NO CONCEITO DE INSUMOS DO ART. 3º DA LEI Nº 10.833/03. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

DESPESAS ADMINISTRATIVAS E DESPESAS COMERCIAIS.

Não há que e reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as despesas administrativas - atividades meio, até mesmo aplicando ao teste de subtração. Vê-se que o teste de subtração deve ser direcionado aos itens aplicados diretamente e indiretamente para a produção e atividade do sujeito passivo - que possa acarretar substancial perda da qualidade do produto ou do serviço objeto da empresa. Quanto às despesas comerciais, não há como se reconhecer o direito ao crédito das contribuições, considerando o contribuinte não ter trazido descrição ou referência aos itens para a vinculação a sua atividade.

CRÉDITO. DESPESA. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS.

Atendidas as demais condições, as despesas realizadas com manutenção de máquinas e equipamentos, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, geram direito a crédito do PIS não-cumulativo.

**INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. POSSIBILIDADE.** Despesas incorridas a título de industrialização por encomenda geram direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos, desde que atendidos os demais requisitos

**ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO DA AUTUAÇÃO.**

Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação. Depois de realizado o lançamento com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, torna-se dever deste apresentar as provas e fazer a demonstração pontual dos erros em que porventura teria incorrido a Fiscalização na apuração do crédito tributário

**PIS. DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.**

Aplica-se ao lançamento à título de contribuição para o PIS/Pasep, o disposto em relação à COFINS, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer os créditos referentes aos serviços técnicos prestados pela Zortti Calçados LTDA, no valor de R\$ 2.991,93, referentes às contas contábeis de nº 435, nº 3.1.1.03.001.04.01.32, nº 449, nº 3.1.1.03.001.04.02.22 e nº 3.1.1.03.001.04.03.01, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho  
- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## **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 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 fls.3219/3220;
3. Falta de declaração em DCTF de valores informados em Dacon informados de contribuição devida, conforme 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 n.º 11065.720780/201211.

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 (fls. 3273 a 3288), sobre bens e serviços vinculados à comercialização dos produtos fabricados (fls.3288 a 3295), sobre bens e serviços vinculados ao setor administrativo (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 n.º 1042.472, 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 11065.723339/201291 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 para o Presidente e relator Paulo Guilherme Déroulède, que não mais compõe a Turma, que por meio da Resolução n.º 3302000.660 de fls. 4174/4190, por unanimidade de votos, restou decidido converter o julgamento em diligência para que fossem esclarecidos os seguintes tópicos:

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.

A recorrente foi intimada desta decisão em 19/10/2017 (fl. 4192). Em 01/11/2017 requereu prazo suplementar de 30 dias, pelo motivo da vasta informação solicitada na diligência fls.4212/4213, sem resposta a recorrente na data de 28/11/2017 juntou os seguintes documentos: 1) resposta a intimação, 2) plano de contas, 3) documentos dos veículos, 4) notas fiscais de serviços, 5) notas fiscais serviços técnicos, 6) notas fiscais de compras materiais com veículos próprios, e, 7) pendrive com o Livro Razão onde constam as compras de matérias primas, mão de obra e ateliers de montagem (fls.4215/ 11997).

Após análise da documentação juntada pela recorrente a SRF de Novo Hamburgo emitiu Relatório de Diligência às fls. 11997/12010, concluindo que as determinações constantes da Resolução nº 3302-000.660, foram precariamente atendidas, de modo que somente foi possível aferir ser passível de crédito, de acordo com o entendimento exarado pela autoridade julgadora, os valores constantes da tabela abaixo:

Mês	2.2 Serviços de Terceiros	2.3 Serviços Técnicos	Valor Total	PIS/Pasep incidente (1,65%)	Cofins Incidente (7,6%)
jul/10	1.200,00		1.200,00	19,80	91,20
ago/10	1.341,00		1.341,00	22,13	101,92
set/10	19.364,47		19.364,47	319,51	1471,70
out/10	1.448,00		1.448,00	23,89	110,92
nov/10	1.033,00	38.334,48	39.367,48	649,56	2991,93
dez/10	366,00		366,00	6,04	27,82
jan/11	5.606,15		5.606,15	92,50	426,07
fev/11	11.128,26		11.128,26	183,62	845,75
abr/11	6.126,17		6.126,17	101,08	465,59
mai/11	8.052,66		8.052,66	132,87	612,00
jun/11	3.951,68		3.951,68	65,20	300,33
jul/11	6.265,56		6.265,56	103,38	476,18
ago/11	2.865,88		2.865,88	47,29	217,81

set/11	9.982,48		9.982,48	164,71	758,67
out/11	8.975,00		8.975,00	148,09	682,10
nov/11	687,02		687,02	11,34	52,21
dez/11	2.165,00		2.165,00	35,72	164,54

Cientificada do Relatório de Diligência em 06/11/2018 à fl.12010, a recorrente não se manifestou e tendo em vista que o relator original não mais integra nesta Turma, o processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

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).

### *I – Conceito de insumos:*

Passando à análise dos pontos controvertidos, reitero meu entendimento sobre a definição de insumos, conforme exposto na Resolução nº 3302000.660, do Ilmo. Sr. Presidente e relator Paulo Guilherme Déroulède, que abaixo reproduzo.

Passando à análise dos pontos controvertidos, reitero meu entendimento sobre a definição de insumos, conforme exposto no Acórdão nº 3302003.096, 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 n.º 181/1974 e n.º 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 n.º 247/2002 e do artigo 8º da IN SRF n.º 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 elas tecidos.*

*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 micro organismos 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 n.º 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 n.º 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 n.º 19:

**Súmula CARF n.º 19:** *Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 14/2007 e n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 10.637/2002 e n.º 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 n.º 3201001.879:*

*COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. 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 n.º 3401002.860:*

*CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS.*

*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 n.ºs 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 n.º 3301002.270:*

*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 n.º 3403003.629:*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. 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 n.º 1.230.441SC, AgRg no REsp n.º 1.281.990SC), 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 n.º 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.

***II – Das glosas de custos e despesas administrativas (itens 3.4 e 3.55 da peça recursal):***

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram na Resolução nº 3302-000.660:

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.

Entendo que em regra geral as despesas glosadas não tem nenhum efeito direto sobre a atividade de industrialização de calçados e bolsas realizados pela Recorrente, visto tratarem-se de atividades auxiliares ao funcionamento da empresa e portanto, não pode ser utilizado para gerar os créditos do PIS e da COFINS não cumulativos.

A meu ver as despesas administrativas – atividades meio – não devem ser considerados insumos, até mesmo aplicando ao teste de subtração. Vê-se que o teste de subtração deve ser direcionado aos itens aplicados diretamente e indiretamente para a produção e atividade do sujeito passivo – que possa acarretar substancial perda da qualidade do produto ou do serviço objeto da empresa. O que não é o caso dos itens relativos à atividade meio – meramente administrativo.

Nesse passo, há que manter a glosa em relação bens e serviços vinculados ao setor administrativo item 3.5 (honorários advocatícios, assessoria administrativa, serviços de informática e material de expediente), bem como os bens e serviços vinculados à comercialização item 3.4 (despesas de propaganda e marketing, feiras e exposições, comissões sobre vendas, despesas de exportação, viagens e comunicação).

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.

***III - Serviços de Terceiros:***

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram na Resolução:

Na Resolução nº 3302-000-660, há toda a fundamentação fática e de direito para a solicitação da diligência para esclarecimentos de alguns pontos para a solução do litígio. Transcrevo as partes de interesse da solicitação:

A recorrente alegou que os serviços de terceiros, que foram objeto de glosa nas 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 calçados, 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) préinspeções 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, préinspeções 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 LOPESME 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.

Na diligência a recorrente presta os seguintes esclarecimentos:

Itens 3.1.1 1 Serviços Terceiros PJ Produção, informando tratarem de despesas administrativas com informática, assessorias, transportes:

Descrição dos serviços: Serviços de Informática, Serviços motoboy, Serviços de Dedetização, Serviços de Consertos de formas, Serviços de Guinchos, Serviços Manutenção de Prédio, Serviços de consultoria em logística, Serviços em extintores e Laudos Técnicos IBTEC, tudo vínculo direto com o departamento de produção. É pertinente registrar que os serviços de informática estão relacionados com os programas de computador utilizados na linha de produção bem como a própria manutenção desses equipamentos.

Os serviços de guincho são necessários para o deslocamento e transporte de máquinas da linha de produção entre as diversas unidades. Trata-se de máquinas de grande porte e peso.

#### Itens 3.1.1 8 Serviços Terceiros PJ Vendas:

Conta contábil 526 (ano-calendário de 2009) e 3.1.2.01.003.01.01.15 (anos calendários de 2010 e 2021) que correspondem a despesas com vendas, tal como registrado no Livro Razão fls. 1615 a 1720.

Descrição dos Serviços: Serviços do Gerente de Vendas e Serviços de consulta proteção de crédito, para fins de avaliação do cadastro de compradores.

#### Itens 3.1.1 13 - Serviços de Terceiros - PJ – Adm

Conta contábil 483 (ano-calendário de 2009) e 3.1.2.01.001.01.01.33 (anos-calendário de 2010 e 2011). Esses itens têm correspondência com uma série de dispêndios administrativos, tal como consta dos registros feitos no Livro Razão fls. 1758 a 1770.

Descrição dos Serviços: Serviços Ficha Técnica, Serviços de Motoboy, Serviços de Seleção de Pessoal, Serviços Marcas (renovação do registro da Marca Crysalis no Brasil e no Exterior), Serviços de Consultoria (avaliação do cliente junto ao SERASA), Serviços de Comunicação, Serviços de Avaliação Patrimonial, Serviços de Reciclagem lixo de Equipamentos de informática.

#### Itens 3.1.1 33 - Serviços Terceiros PJ - Adm - Filial 1

Conta contábil 449 (ano-calendário de 2009) e 3.1.1.03.001.04.02.22 (anos-calendário de 2010 e 2011) - corresponde a despesas administrativas, conforme Livro Razão fls. 2003 a 2007.

Descrição dos Serviços: Serviços de Seleção Pessoal, Serviços Manutenção de Máquinas e Serviços de Ateliers (corte de calçado em material sintético).

#### Itens 3.1.1 38 - Material de Expediente

Conta contábil 707 (ano-calendário de 2009) e 1.1.4.01.09 (anos-calendário de 2010 e 2011) - corresponde a despesas administrativas, conforme registros feitos no Livro Razão fls. 2043 a 2077.

Descrição dos Dispêndios: Compras de Materiais de Expediente, inclusive de folhas A4 utilizadas na produção em cada setor do processo produtivo, iniciando pelo pré-corte e capa de salto, pintura do salto, debrum palmilha, alta frequência, serviços de laser para separar os materiais por tipo de enfeite. A isso se dá o nome de "talão".

#### Itens 3.1.1.1 e 3.1.1.13

Afora os esclarecimentos já prestados, a Intimada reitera que se trata de dispêndios havidos exclusivamente com serviços de terceiros aplicados na Assistência Técnica e Manutenção de Máquinas e Equipamentos de seu parque fabril, relacionados, portanto, diretamente ao processo produtivo dos calçados, atividade fim da empresa.

Para comprovar o que afirma, a Intimada está anexando um conjunto de Notas Fiscais relativas ao período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011 de diversos prestadores de serviços, tais como REMAQ, IF FORMAS, ATOM. Além disso, está anexando o Plano de Contas, bem como o Livro Razão das contas abaixo relacionadas, que demonstram os lançamentos dos documentos fiscais apresentados e comprovam a sua veracidade:

- SERVIÇOS DE TERCEIROS PJ PRODUÇÃO Conta Contábil 31103001040132
- SERVIÇOS DE TERCEIROS PJ FL 1 Conta Contábil 31103001040222
- SERVIÇOS DE TERCEIROS PJ FL 2 Conta Contábil 31103001040301

Em resposta as explicações e documentos juntados pela recorrente, a DRF de Novo Hamburgo assim se pronunciou:

Conforme já informado, mediante Termo de Intimação fiscal nº 01, o interessado foi intimado a atender as determinações do CARF, exaradas na Resolução nº 3302-000.660. Em resposta, foram apresentadas informações e documentos. Relativamente a essas respostas, seguem considerações a respeito do Tópico 2 da Solicitação de Diligência.

(...)

Ocorre que o interessado alegou, em seu recurso, que as glosas relativas a serviços de terceiros se referiam a determinadas despesas. Dentre as despesas destacadas, o relator da Resolução entendeu que seriam passíveis de cálculo de crédito as indicadas a seguir:

- 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; e
- Controle de remessa e recomo de mercadorias em fase de produção e modelagem de calçados.

Entretanto, as informações trazidas aos autos não foram suficientes para correlacionar as glosas da autoridade fiscal com as despesas acima arroladas. Diante de tal situação, o relator converteu o julgamento em diligência para que a recorrente esclareça:

- a) quais glosas constantes dos Autos de Infração se referem às rubricas acima relacionadas;
- b) apresentar os documentos fiscais correspondentes;
- c) fazer correlação entre as notas fiscais apresentadas e a linha de glosa;
- d) descrever de forma detalhada o serviço constante da nota fiscal apresentada, 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".

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, o contribuinte interessado enumerou os serviços relativos aos itens de glosas 3.1.1 1, 3.1.1 8, 3.1.1 13, 3.1.1 33, 3.1.1 38, mas sem fazer a correlação solicitada com as despesas as quais o julgador entende como passíveis de cálculo de créditos (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). Apenas no item 3.1.1 33, menciona serviços de manutenção de máquinas e corte de calçados em material sintético.

Quanto à apresentação dos documentos fiscais, trouxe aos autos algumas notas que corresponderiam, segundo o interessado, aos itens 3.1.1 1 e 3.1.1 13, e que se tratariam de "dispêndios havidos exclusivamente com serviços de terceiros aplicados na Assistência Técnica e Manutenção de Máquinas e Equipamentos de seu parque fabril (...)" (fls. 9.538 a 9.739). Do confronto da referida documentação com o Livro Razão do contribuinte (fls. 4.235 a 9.492), verifica-se que a maioria se trata, na verdade, de documentos fiscais glosados nos itens 3.1.1 1 (contas contábeis de nº 435 e nº 3.1.1.03.001.04.01.32 - Serviços de Terceiros PJ Produção), 3.1.1 33 (contas contábeis

de n.º 449 e n.º 3.1.1.03.001.04.02.22 - Serviços Terceiros PJ Filial 1) e 3.1.1 39 (conta contábil 3.1.1.03.001.04.03.01 -Serviços Terceiros PJ Filial 2) No que concerne aos demais itens objeto do Tópico 2 da solicitação (3.1.1 8, 3.1.1 13, e 3.1.1 38) não foi apresentado qualquer documento fiscal correspondente. Houve ainda apresentação de documentos fiscais os quais não conseguimos identificar em que item de glosa estariam incluídos.

Em relação às notas fiscais apresentadas, muito embora o contribuinte não tenha descrito de forma detalhada o serviço correspondente, nem tenha informado em que parte do processo produtivo ocorreu sua aplicação, conforme solicitado pela autoridade julgadora, verificamos pela descrição dos serviços que constam nos documentos fiscais que, aparentemente, tratam-se de dispêndios com manutenção de máquinas e equipamentos.

A pessoa jurídica em tela também não disponibilizou "à fiscalização a documentação probatória para certificação das informações" nem juntou ao processo outra documentação que demonstre "relação à correlação ou à aplicação no processo produtivo", nos termos solicitados pelo Relator da Resolução em exame.

De todo modo, da análise da documentação acostada aos autos e mencionada acima, é possível inferir que as notas fiscais apresentadas se referem à manutenção de máquinas, conforme afirma o contribuinte.

A tabela abaixo consolida os valores mensais relativos às notas fiscais apresentadas e que foram glosadas no item 3.1.1 1 (contas contábeis de n.º 435 e n.º 3.1.1.03.001.04.01.32 - Serviços de Terceiros PJ Produção) e que se referem a assistência técnica e manutenção de máquinas e equipamentos do parque industrial. As notas fiscais em menção foram juntadas às fls. 11.663 a 11.815.

Mês	Valor (R\$)	Mês	Valor (R\$)
jul/10	1.200,00	abr/11	6.128,17
ago/10	1.341,00	mai/11	8.052,66
set/10	19.364,47;	jun/11	3.951,68
out/10	1.448,00	ago/11	6.265,56
nov/10	1.033,00	set/11	2.416,20
dez/10	366,00	out/11	5.023,50
jan/11	5.606,15	nov/11	7.042,00
fev/11	11.128,26	dez/11	2.045,00

Já a tabela a seguir consolida os valores mensais relativos às notas fiscais apresentadas e que foram glosadas no item 3.1.1 33 (contas contábeis de n.º 449 e n.º 3.1.1.03.001.04.02.22 - Serviços de Terceiros PJ Filial 1 - Produção) e que se referem a assistência técnica e manutenção de máquinas e equipamentos do parque industrial. As notas fiscais em menção foram juntadas às fls. 11.816 a 11.833:

Mês	Valor (R\$)
ago/11	67,68
set/11	3.920,38
Out/11	1.703,00
nov/11	687,02
dez/11	120,00

Por fim, a tabela abaixo consolida os valores mensais relativos às notas fiscais apresentadas e que foram glosadas no item 3.1.1 39 (conta contábeis de 3.1.1.03.001.04.03.01- Serviços de Terceiros PJ Filial 2 - Produção) e que se referem a assistência técnica e manutenção de máquinas e equipamentos do parque industrial. Ressaltamos que o julgador, quando mencionou o item de glosa 3.1.1 38, o descreveu como Serviços Terceirizados PJ Filial 2 Produção, que é a conta contábil que se refere ao item de glosa 3.1.1 39, e não Material de Expediente, que é a conta a que se refere o item de glosa 3.1.1 38, indicando que o Relator tinha intenção de obter as informações

da conta relativa serviços de terceiros vinculados à produção, e não àquela usada para registro de compra, consumo e controle de material de expediente. As notas fiscais em menção foram juntadas às fls. 11.834 a 11.844;

Mês	Valor (R\$)
ago/11	382,00
set/11	1.038,60
out/11	230,00

Restaram, contudo, notas fiscais que não localizamos entre as contas contábeis constantes das glosas do Relatório do Procedimento Fiscal de fls. 3.202 a 3.257. Repisamos que o Relator da solicitação de Diligência determinou que o contribuinte deveria "fazer correlação entre as notas fiscais apresentadas e a linha de glosa", e tal exigência não foi cumprida. Diante disso, a presente fiscalização confrontou o Livro Razão com as notas fiscais apresentados para tentar suprir a omissão em destaque, não obtendo sucesso com as notas fiscais juntadas às fls. 11.845 a 11.891.

Abaixo, consolidamos os valores das notas fiscais apresentadas relativas a serviços de terceiros, que se referem à assistência técnica e manutenção de máquinas e equipamentos do parque industrial e que foram glosados pela autoridade fiscal nos itens de glosa 3.1.1 1, 3.1.1 33 e 3.1.1 39 (valores expressos em reais):

Mês	a) 3.1.1 1	b) 3.1.1 33	c) 3.1.1 39	d) Valor Total (d = a + b + c)
jul/10	1.200,00	-	-	1.200,00
ago/10	1.341,00	-	-	1.341,00
set/iü	19.364,47	-	-	19.364,47
out/10	1.448,00	-	-	1.448,00
nov/10	1.033,00	-	-	1.033,00
dez/10	366,00	-	-	366,00
jan/11	5.606,15	-	-	5.606,15
fev/11	11.128,26	-	-	11.128,26
abr/11	6.126,17	-	-	6.126,17
mai/11	8.052,66	-	-	3.052,66
jun/11	3.951,68	*	-	3.951,68
jul/11	6.265,56	-	-	6.265,56
ago/11	2.416,20	67,68	382,00	2.865,88
set/11	5.023,50	3.920,38	1.038,60	9.982,48
out/11	7.042,00	1.703,00	230,00	8.975,00
nov/11		687,02		687,02
<b>Dez/11 R\$</b>	<b>2.045,00</b>	<b>120,00</b>		<b>2.165,00</b>

Antes de adentrar na análise dos insumos registrados acima, vale registrar que o próprio fisco vem flexibilizando seu conceito de insumo, em relação aos créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a própria administração tributária já havia se manifestado favoravelmente à utilização de tais créditos, por meio da Solução de Divergência nº 35/08. Nela a Cosit registra a desnecessidade de contato direto com os bens que estão sendo fabricados, conforme segue:

17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, **independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda**, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem

descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado. (grifou-se)

**Em conclusão a Solução registra:**

18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que 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 dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Percebe-se que a jurisprudência desse Conselho caminha para uma solução intermediária, conforme exposto acima. Soluções que aplicam puramente a legislação do IPI ou do IRPJ estão ficando como posições isoladas e não mais tem prosperado, em termos de votação das inúmeras turmas que tratam da matéria

Processo nº 13052.000100/200412

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 9303002.800 – 3ª Turma

Sessão de 23 de janeiro de 2014

Matéria Cofins Ressarcimento

Recorrente Fazenda Nacional

Interessado CURTUME AIMORÉ S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO. DESPESA. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS.

**Atendidas as demais condições, as despesas realizadas com manutenção de máquinas e equipamentos, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, geram direito a crédito do PIS não-cumulativo.**

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR NEGADO. (grifou-se)

No presente caso, nos exatos termos do art. 3º da lei 10.833/03, as despesas ora analisadas, com manutenção de máquinas e equipamento industriais, dão direito ao crédito da Cofins.

Com relação aos itens 3.1.1 1, a recorrente trouxe aos autos algumas notas que corresponderiam a dispêndios havidos, exclusivamente, com serviços de terceiros aplicados na Assistência Técnica e Manutenção de Máquinas e Equipamentos de seu parque fabril (fls. 4235/9739), que segundo a legislação, geram direito ao crédito das contribuições, tendo em vista que relacionados e imprescindíveis à manutenção da atividade industrial da recorrente, as notas fiscais em menção foram juntadas às fls. 11.663 a 11.815.

Muito embora a recorrente não tenha disponibilizado à fiscalização a documentação probatória para certificação das informações, demonstrando a aplicação no processo produtivo, da análise da documentação acostada aos autos e apurada pela Autoridade

Fiscal, é possível inferir que as notas fiscais apresentadas se referem à manutenção de máquinas, conforme afirma o contribuinte.

De acordo com o relatório de diligência, os valores glosados a título de manutenção de máquinas e equipamentos no parque fabril, item 3.1.1 1 (contas contábeis de n.º 435 n.º 3.1.1.03.001.04.01.32 – Serviços de Terceiros PJ Produção), a tabela elaborada pela autoridade consolida os valores mensais relativos às notas fiscais apresentadas passíveis de crédito e que foram glosadas no período de julho/2010 a dezembro/2011 (fls. 11663 a 11.815), somadas apresentam a quantia de R\$ 82.409,65 (valores em reais) que deve ser revertida em favor da contribuinte.

Já em relação ao item 3.1.1.33 (contas contábeis de n.º 449 e n.º 3.1.1.03.001.04.02.22 – Serviço de Terceiros PJ Filial 1 – Produção) e que se refere a assistência técnica e manutenção e equipamento do parque industrial, relativo as notas fiscais de fls. 11.816/11833, a autoridade fiscal apontou pela tabela acima colacionada que o valor das notas fiscais que foram objeto de glosa, possível de crédito, referente aos meses de agosto a dezembro/2011 foi de R\$ 6.498,08 (valores em reais) que deve ser revertida em favor da recorrente.

Por fim, no que tange o item 3.1.1.39 (conta contábil n.º 3.1.1.03.001.04.03.01 – Serviços de Terceiros PJ Filial 2 – Produção) e que se refere a assistência técnica e manutenção de máquinas e equipamentos do parque industrial, as notas fiscais foram juntadas às 11.834/11.844, conforme informação fiscal constante na tabela acima, o valor das notas fiscais que foram objeto de glosa referente o período de agosto a outubro/2011, foi de R\$ 1.650,60 (valores em reais), que deve ser revertida em favor da recorrente.

Em resumo, de acordo com o entendimento exarado pela autoridade fiscal, somente foi possível aferir ser passível de crédito a título de PIS e COFINS não-cumulativos os valores constantes na tabela abaixo(fl.12009):

mês	a) 3.1.1 1	b) 3.1.1 33	c) 3.1.1 39	d) Valor Total (d=a+b+c)	Pis+Pasep incidente (1,65%)	Cofins incidente (7,6%)	Total
jul/10	1.200,00			1.200,00	19,80	91,20	111,00
ago/10	1.341,00			1.341,00	22,13	101,92	124,05
set/10	19.364,47			19.364,47	319,51	1.471,70	1.791,21
out/10	1.448,00			1.448,00	23,89	110,05	133,94
nov/10	1.033,00			1.033,00	17,04	78,50	95,54
dez/10	366,00			366,00	6,04	27,82	33,86
jan/11	5.606,15			5.606,15	92,50	426,07	518,57
fev/11	11.128,26			11.128,26	183,62	845,59	1.029,21
abr/11	6.126,17			6.126,17	101,08	465,59	566,67
mai/11	8.052,66			8.052,66	132,87	612,00	744,87
jun/11	3.951,68			3.951,68	65,20	300,33	365,53
jul/11	6.265,56			6.265,56	103,38	476,18	579,56
ago/11	2.416,20	67,68	382,00	2.865,88	47,29	217,81	265,10
set/11	5.023,50	3.920,38	1.038,50	9.982,48	164,71	758,67	923,38
out/11	7.042,00	1.703,00	230,00	8.975,00	148,09	682,10	830,19

nov/11		687,02		687,02	11,34	52,21	63,55
dez/11	2.045,00	120		2.165,00	35,72	164,54	200,26
<b>TOTAL</b>	<b>82.409,65</b>	<b>6.498,08</b>	<b>1.650,50</b>	<b>90.558,33</b>	<b>1.494,21</b>	<b>6.882,28</b>	<b>8.376,49</b>

Em relação aos itens 3.1.1 8, 3.1.1 13, e 3.1.1 38, não foi apresentado qualquer documento fiscal correspondente, muito menos. Houve ainda apresentação de documentos fiscais os quais não consegui identificar em que item de glosa estariam incluídos.

Resumindo, é certo que a contribuinte não se desincumbiu de forma cristalina e direta na prestação dos esclarecimentos e provas requisitadas na diligência, conforme explicitado, com propriedade, na Informação prestada pela Delegacia de origem. Do mesmo modo é correto afirmar-se que o ônus da prova, em tais casos, é da contribuinte, que deve ter documento correspondente às transações realizadas, de modo a justificar às autoridades fiscais a origem dos créditos.

Portanto, com base no relatório de diligência, há de se afastar as glosas relativas a serviços de terceiros referente às contas contábeis de nº 435, nº 3.1.1.03.001.04.01.32, nº 449, nº 3.1.1.03.001.04.02.22 e nº 3.1.1.03.001.04.03.01.

#### ***IV - Serviços Técnicos:***

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram na Resolução nº 3302-000-660:

Quanto a estes, a recorrente informou que correspondem ao Livro Razão de efls. 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 atelieres; 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, efls. 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.

Na diligência a recorrente presta os seguintes esclarecimentos:

Item 3 da Diligência:

**1. Marcelo Molz** - revisão e controle do corte e bordado

Descrição dos Serviços: responsável pelas injetoras que fabricavam saltos. De se observar que a Intimada fabrica calçados utilizando matéria-prima sintética, em razão do que necessita de máquinas injetoras para a fabricação de saltos e de outras partes do calçado.

**2. Silva Calçados** - relativo a controle de qualidade na produção de calçados

Descrição dos Serviços: responsável pela produção e qualidade da unidade de Vera Cruz, sem horário fixo e se deslocava frequentemente para Matriz.

**3. Cristiane dos Santos Martins** -manutenção das unidades industriais

Descrição dos Serviços: responsável pela manutenção de máquinas e equipamentos e normatização dos mesmos.

**4. Hanka Gestão Empresarial** relativo a planejamento e operação da planta industrial da matriz e filiais

Descrição dos Serviços: responsável pelo processo produtivo da matriz e filiais, sem horário fixo e se deslocando frequentemente entre as unidades.

**5. Zortti Calçados** - relativo a corte de calçados

Descrição dos Serviços: serviços de Ateliers vinculados ao corte de material sintético para o fabrico de calçados.

**6. RF Assistência Técnica** - fabricação de calçados

Descrição dos Serviços: responsável pela produção e qualidade da unidade de Parobé.

**7. Roberto Germano Schmitt –**

Descrição dos Serviços: responsável pela produção e qualidade da unidade de Paverama.

**8. C&I Apoio Administrativo**

Descrição dos Serviços: responsável técnico pelo desenvolvimento das coleções de calçados.

**9 - João Carlos Ferreira Massas:**

Descrição dos Serviços: responsável pela criação e desenho das coleções de calçados.

**10 - RMC Serviços Administrativos**

Descrição dos Serviços: responsável pela programação, planejamento e acompanhamento da produção de calçados.

**11 - GE Geraldo Elizerto Ltda.**

Descrição dos Serviços: responsável pela qualidade da produção de calçados em todas as unidades.

**12- Up to Date**

Descrição dos Serviços: responsável pela logística de compras para produção de calçados.

**13 - J. J. Smaniotto**

Descrição dos Serviços: responsável pela pesquisa de produtos para que pudessem ser aplicados na produção de calçados.

**14 - Gervásio Muller de Oliveira**

Descrição dos Serviços: Responsável pela pesquisa e pelo desenvolvimento das coleções de calçados.

**15 - Gerson Luis Hack**

Descrição dos Serviços: responsável pela transformação da coleção de calçados desenvolvida em papel para confirmar a sua produção.

**16 - Rodrigo Rafael Dreher**

Descrição dos Serviços: responsável pela pesquisa de produtos para que pudesse ser aplicado na produção do calçado.

**17 - José Alvaro da Silva**

Descrição dos Serviços: responsável técnico pelo desenvolvimento de saltos e solas das coleções de calçados.

**18- Vanessa Benetti**

Descrição dos Serviços: responsável por analisar quais cores possíveis de combinação da coleção de calçados desenvolvida para a sua produção.

Para comprovar a consistência do aproveitamento de créditos relativos aos prestadores acima relacionados, a Intimada apresenta, também, o Plano de Contas (fls.9492/ e o Livro Razão da Contabilidade, com as seguintes contas, nas quais constam os lançamentos das Notas Fiscais apresentadas:

SERVIÇOS TÉCNICOS PRODUÇÃO - Conta Contábil 31103001040136

SERVIÇOS TÉCNICOS FL 1 PROD - Conta Contábil - 31103001040224

SERVIÇOS TÉCNICOS FL 2 PROD - Conta Contábil - 31103001040304

SERVIÇOS TÉCNICOS MANUT PROD - Conta Contábil - 31103001040134

SERVIÇOS TÉCNICOS FL 4 PROD - Conta Contábil - 31103001040510

SERVIÇOS DE TERC. PJ FL 1 PROD - Conta Contábil - 1103001040222  
SERVIÇOS DE TERC. PJ FL 2 PROD - Conta Contábil - 31103001040301  
ATELIERES DE COSTURA - Conta Contábil - 31103001020118  
ATELIERES DE CORTE - Conta Contábil - 31103001020121

A diligência concluiu que:

(...)

Da leitura da Resolução referida, inferimos que o Relator entendeu que alguns serviços, que a recorrente denominou de serviços técnicos, poderiam ser considerados insumos (serviços prestados por Marcelo Molz, Silva Calçados, Cristiane dos Santos Martins, Hanka Gestão Empresarial, Zortti Calçados, RF Assistência Técnica e Roberto Germano Schmitt). Solicitou, assim, que a recorrente: a) Demonstrasse quais glosas se referiam aos serviços prestados por cada um dos fornecedores citados acima; b) Fizesse a correlação entre o documento fiscal a ser apresentado e a linha de glosa dos arquivos juntados aos autos; c) Descrevesse de forma detalhada e informasse em que parte do processo produtivo ocorreu sua aplicação; d) Disponibilizasse a documentação probatória, de tal modo que a autoridade fiscal possa certificar a correlação e a compatibilidade entre o documento e a aplicação informada; e) Juntar ao processo a documentação que considerar adequada em relação à correlação ou à aplicação no processo produtivo.

Relativamente aos itens que denominamos de "a" e "b", acima, o contribuinte, em resposta, não indicou a quais glosas se referiam os serviços prestados pelos fornecedores citados, tampouco fez a correlação dos documentos fiscais apresentados e a glosa ocorrida. Apresentou notas fiscais (fls. 11.892 e 11.996) e cópia dos Livros Razões do período (fls. 4.235 a 9.492), os quais foram objeto de confronto por essa fiscalização, para determinação de que item de glosa estaria incluída cada uma das notas fiscais em comento, na tentativa de sanar a omissão do contribuinte. Abaixo relacionamos, por fornecedor, os respectivos itens de glosas nos quais estariam incluídas as notas fiscais respectivas apresentadas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, que intima para que sejam cumpridas as determinações do CARF objeto da Solicitação de Diligência ora respondida. Ressaltamos que não foi possível localizar no Livro Razão determinadas notas fiscais apresentadas e, em outras, a conta contábil na qual o documento está registrado não foi objeto de glosa no Auto de Infração em debate:

Roberto Germano Schmitt - Notas fiscais 4, 6, 8, 11 e 12, item 3.1.1 1 (conta contábil 3.1.1.03.001.04.01.32); Notas fiscais 1, 2, 3, 5, 7, 10, 13 e 17, item 3.1.1 35 (conta contábil 3.1.1.03.001.04.01.10).

Marcelo Molz - Notas fiscais 2, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 00002, item 3.1.1 2 (conta contábil 3.1.1.03.001.04.01.36).

Síva Calçados - Notas fiscais 1, 2, 4, 5, 6, 7 e 8, item 3.1.1 3 (conta contábil 3.1.1.03.001.04.02.24).

Cristiane dos Santos Martins - Nota fiscal nº 168, item 3.1.1 2 (conta contábil 3.1.1.03.001.04.01.36); Notas fiscais nº 129, 133, 139, 141, 142, 146, 151, 154, 157, 160 e 172, item 3.1.1 4 (conta contábil 3.1.1.03.001.04.01.34).

Hanka Gestão Empresarial - Notas fiscais nQ 35, 36, 37 e 39, item 3.1.1 2 (conta contábil 3.1.1.03.001.04.01.36).

RF Assistência Técnica em Calçados - Notas fiscais nº 26, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 41, 42, 43 e 44, item 3.1.1 5 (conta contábil 3.1.1.03.001.04.03.04).

Zortti Calçados - Nota fiscal nº 11, item 3.1.1 26 (conta contábil 3.1.2.01.003.01.01.01); Nota fiscal nº 12, item 3.1.1 33 (conta contábil 3.1.1.03.001.04.02.22); Notas fiscais 6, 7, 8, 9 e 10, não localizamos nas partes do Livro Razão apresentadas; Notas fiscais nº 1, 2, 3, 4 e 5 estão registradas na conta contábil 3.1.1.03.001.02.01.18, que não está

incluída nas glosas que deram origem aos Autos de Infração questionados; Notas fiscais nº 7, 8, 9, 10, 12, 13, 13, 14, 14, 15, 15, 16, 16, 17, 17, 18, 18, 19, 19, 24, 25, 26, 33, 34, 36 37, 38, 39, 40, 41, 43 e 44 estão registradas na conta contábil 3.1.1.03.001.02.01.21, que não está incluída nas glosas que deram origem aos Autos de Infração questionados.

No que se refere ao item ao qual denominamos "c" supratranscrito, que solicita que seja descrito de forma mais detalhada e informado em que parte do processo produtivo ocorreu a aplicação dos serviços prestados pelos fornecedores referidos, verificamos uma sucinta explicação que pode ser lida nas fls. 4 a 6 da resposta à Intimação (fls. 4.230 a 4.232). Da leitura dos pretensos esclarecimentos, verifica-se muito pouca ou nenhuma vontade de atendimento do item referido, já que as informações ali acrescentadas não são suficientes para que tivéssemos o mínimo entendimento do processo produtivo, e de como cada um dos referidos fornecedores e as respectivas notas fiscais juntadas participaram ou contribuíram para as atividades fins da empresa. Não foi, igualmente, disponibilizada nenhuma documentação probatória adicional, de tal modo que a autoridade fiscal pudesse certificar a correlação e a compatibilidade entre o documento e a aplicação no processo produtivo, conforme solicitado nos itens denominados "d" e "e" acima.

Mais uma vez, para tentar sanar a omissão do contribuinte, analisamos a descrição dos serviços contidas nas notas fiscais trazidas ao processo em resposta à Solicitação de Diligência. Da análise mencionada, verificamos descrições genéricas e sem possibilidade de inferirmos somente com essa informação a natureza do serviço prestado pelos fornecedores respectivos e sua real aplicabilidade no processo produtivo da empresa. O único fornecedor cuja nota fiscal apresenta uma descrição mais detalhada do serviço é o Zortti Calçados LTDA, que informa que os serviços prestados são relativos a corte de cabedais. Entretanto, conforme demonstrado acima, praticamente não houve glosas relativas a esse fornecedor, uma vez que a maioria das referidas notas fiscais foram contabilizadas em contas contábeis que não foram objeto de lançamento pela autoridade fiscal original. A tabela a seguir demonstra as notas fiscais do fornecedor Zortti Calçados LTDA relativas a corte de cabedais que foram objeto de glosa por essa fiscalização, muito embora pela descrição constante dos documentos em menção, façam parte do processo produtivo da empresa:

Nº da Nota Fiscal	Mês da Contabilização	Valor (R\$)
11	nov/10	27.410,31
12	nov/10	10.924,17
Valor Total		38.334,48

Assim, entendemos que a documentação acostada aos autos pelo contribuinte não atendeu ao solicitado pelo julgador do CARF, e não foi suficiente para convencer à autoridade fiscal a respeito da participação das referidas notas fiscais e os respectivos fornecedores no processo produtivo da empresa, com exceção daqueles apontados na tabela acima.

Os custos incorridos com serviços técnicos aplicados na industrialização de calçados, bolsas e cintos, guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo, e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo crédito das contribuições não cumulativas, 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.

A recorrente intimada para apresentar os devidos esclarecimentos apontados, especificamente, disponibilizasse a documentação probatória, de tal modo que a autoridade fiscal possa certificar a correlação e a compatibilidade entre o documento e a aplicação informada, apresentou notas fiscais (fls. 11.892 e 11.996) e cópia dos Livros Razões do período (fls. 4.235 a 9.492). No entanto, não foi possível localizar no Livro Razão determinadas notas fiscais apresentadas e, em outras, a conta contábil na qual o documento está registrado não foi objeto de glosa no Auto de Infração.

De outro norte, a autoridade fiscal em resposta a diligência solicitada apontou as seguintes informações: 1- o único fornecedor cuja nota fiscal apresenta uma descrição mais detalhada do serviço é o Zortti Calçados LTDA, que informa que os serviços prestados são relativos a corte de cabedais; 2 - praticamente não houve glosas relativas a esse fornecedor, uma vez que a maioria das referidas notas fiscais foram contabilizadas em contas contábeis que não foram objeto de lançamento pela autoridade fiscal original; 3 – elabora tabela com as notas fiscais do fornecedor Zortti Calçados LTDA relativas a corte de cabedais que foram objeto de glosa por essa fiscalização.

nov/10	1.033,00	38.334,48	39.367,48	649,56	2991,93
--------	----------	-----------	-----------	--------	---------

Dessa forma, deve se reverter a glosa, referente aos serviços técnicos prestados pela Zortti Calçados LTDA, no valor de R\$ 2.991,93.

#### ***V - Despesas de Veículos:***

A Resolução que solicitou a diligência entendeu também que havia indícios de que os créditos passíveis de compensação existiam:

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.

Portanto, com base na fundamentação transcrita a contribuinte prestou as seguintes informações:

Para comprovar a efetiva utilização dos veículos nas atividades da fabricação de calçados, a Intimada selecionou Notas Fiscais que foram emitidas no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2011, por fornecedores de matérias-primas e ateliês de montagens de calçados, em que constam as informações do transportador, sendo possível fazer o confronto destas com as placas dos veículos de sua propriedade, tal como comprovam as anexas cópias dos certificados de propriedade. Indubiosamente resta comprovado que os referidos veículos são efetivamente utilizados para o transporte de matérias-primas e de partes e peças dos produtos de sua fabricação entre seus fornecedores e prestadores de serviços, especialmente os "ateliês" que realizam uma ou mais etapas do processo de fabricação.

Para a efetiva comprovação, além das Notas Fiscais dos fornecedores e ateliêres, nos quais constam as placas dos veículos da Recorrente, juntamos, também, o Plano de Contas e o Livro Razão, contendo as contas abaixo relacionadas, que comprovam os lançamentos das Notas Fiscais apresentadas: MATÉRIAS-PRIMAS/SEC. E EMBALAGENS - Conta Contábil 11401001000000, MÃO DE OBRA DE TERCEIROS PROD - Conta Contábil 31303001020110, ATELIERES DE MONTAGENS - Conta Contábil 31103001020120.

Entretanto, a controvérsia do processo permaneceu, pois a contribuinte apresentou manifestação acerca do relatório fiscal da diligência solicitada pelo CARF, onde discorda dos tópicos que não foram coincidentes com a sua interpretação acerca dos créditos não considerados.

A diligência concluiu que:

Em resposta, o contribuinte apresentou cópia de sete Certificados de Registro e Licenciamento de Veículo emitidos pelo Detran - RS, sendo seis deles indicando que os veículos respectivos seriam de propriedade da Crysalis Sempre Mio e um deles de propriedade da empresa Beneficiamento de Calçados Mil Pares Ltda (fls. 11.654 a 11.662).

Apresentou ainda diversas notas fiscais (fls. 9.844 a 11.655) em que a Crysalis figura como destinatária, com a intenção de demonstrar que os veículos da empresa "são efetivamente utilizados para o transporte de matérias-primas e de partes e peças dos produtos de sua fabricação entre seus fornecedores e prestadores de serviço" (pág. 7 da resposta à Intimação -fl. 4.233). Em cada uma das referidas notas fiscais, no campo destinado à placa do veículo do transportador, consta uma das placas dos veículos cujos documentos foram apresentados.

**Da análise das referidas notas fiscais, verificamos muitas que, de fato, a própria Crysalis consta como transportadora. Entretanto, há diversas outras que a transportadora não é a Crysalis, e tantas outras ainda que não há informação do transportador.** Curiosamente, em todos os casos verificados, há a informação da placa de um dos veículos cujos documentos foram apresentados em resposta à Solicitação de Diligência em análise, ainda que o transportador seja uma empresa diversa à recorrente. **Cumpramos também salientar que a informação relativa à placa do veículo, praticamente na totalidade dos documentos fiscais apresentados, foi adicionada posteriormente à emissão, à caneta, inclusive nos documentos emitidos eletronicamente.**

De qualquer forma, novamente a interessada não trouxe aos autos as informações solicitadas pelo Relator da Solicitação de Diligência, pois não demonstrou a) a natureza das despesas "(manutenção, combustível etc)" e, tampouco b) segregou quais delas se referiam a "transporte de matérias-primas, material de embalagem, produtos intermediários, produtos em elaboração, bem como de produtos acabados", conforme solicitado no tópico 4 da Solicitação de Diligência. **Vale lembrar que, segundo o próprio contribuinte em seu Recurso Voluntário, "tais dispêndios têm vinculação direta com toda a atividade operacional da empresa, seja para o transporte de matéria-prima entre os seus estabelecimentos, seja para a entrega de seus produtos aos clientes". Ou seja, tais veículos também eram usados para entrega de seus produtos aos clientes. De fato, em análise às notas fiscais eletrônicas de vendas da empresa (07/2010 a 12/2011) verificamos que em alguns documentos a Crysalis consta como transportadora, de tal modo que persiste a necessidade de que haja a segregação solicitada pelo julgador, visto que não é permitido crédito de combustíveis e outros vinculados a essas operações de vendas.**

Além disso, não há qualquer garantia de que os certificados de propriedades apresentados se refiram à totalidade dos veículos de propriedade da empresa à época da verificação, de modo que seria necessário que fosse feita a devida segregação, para que tivéssemos a informação de quais despesas de veículos constantes das contas contábeis objeto de glosas se referem. às caminhonetas/caminhões supostamente utilizadas na

compra de matéria-prima, e quais se referem a outros veículos usados na área administrativa da empresa. Inclusive, em resposta a determinado Termo de Intimação exarado no curso da fiscalização (fls. 1.546 a 1.543) com ciência via postal em 03/09/2012, o contribuinte apresentou relação dos veículos de propriedade da empresa, para fins de arrolamento (fls. 1.549 a 1.601) e, em tal listagem, consta os sete veículos dos quais foi apresentada a documentação, de propriedade, e mais quatro outros veículos de passeio, provavelmente utilizados em atividades administrativas da empresa.

Vale ainda lembrar que, muito embora as contas contábeis objeto de glosa a título de despesas de veículos sejam denominadas DESPESAS DE VEICULOS-PROD. e DESPESAS DE VEICULOS-FIL.I-PROD., ao examinarmos o Plano de Contas da empresa não localizamos nenhuma outra conta em que poderiam ser registradas as despesas com veículos da área administrativa, já que todas as contas que aparentemente seriam destinadas a registrar as despesas com veículos têm a palavra PROD. no nome, e estariam dentro das contas destinadas a gastos gerais de fabricação, estando segregadas somente por filiais. **Assim, tudo indica que nas contas DESPESAS DE VEICULOS-PROD. e DESPESAS DE VEÍCULOS-HL.I-PROD., que foram objeto de lançamento pela autoridade fiscal, estejam contabilizadas também as despesas, incorridas sobre veículos utilizados na área administrativa e não, tão somente, na produção.** Tal entendimento reitera a necessidade de demonstração da natureza de cada uma das despesas e segregação das despesas de acordo com a utilização dos veículos, de acordo com determinações do CARF.

Por todo o exposto, reafirmamos que o contribuinte não atendeu às solicitações, concernentes ao tópico 4 da Resolução do CARF aqui analisada. (**grifou-se**)

Nas despesas com “Veículos”, a contribuinte argumenta que seriam relacionadas com aquisição de combustível, lubrificantes e serviços de reparo e manutenção nos veículos da empresa, que transportam matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem entre os estabelecimentos da empresa e fornecedores, sendo permitido pela legislação, pois tem vínculo com a atividade operacional da empresa.

Como vimos acima, a já citada Lei nº10.833/03 em seu art. 3º, inciso IX e a Lei nº 10.637/2002, art. 3º, inciso II, atribui aos contribuintes o direito de se creditarem por todas e quaisquer despesas relativas aos custos de transporte de mercadorias aplicados na produção de bens ou serviços, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo

Contudo a contribuinte não trouxe ao recurso e muito menos quando solicitado em diligência documentação inidônea que comprovasse os dispêndios com combustíveis gastos nos veículos destinados ao transporte de matérias-primas, material de embalagem, produtos intermediários e produtos em elaboração, o que impede a análise das argumentações, portanto fica prejudicada.

A contribuinte se limita a apresentar listagens, registros contábeis e documentos nos quais a falta de vinculação entre eles e a imprecisa identificação dos serviços e/ou bens adquiridos como pretensos insumos, impossibilita a confirmação da efetiva ocorrência da operação alegada e a perfeita e minudente cognição do conteúdo das operações negociais instrumentadas por aqueles registros, listagens e documentos.

Apesar de constar em algumas notas fiscais que de fato a própria contribuinte como transportadora, existem diversas notas fiscais em que não há informação do transportador e em outras consta transportador não é a empresa, ou seja tais documentos, não evidenciavam o direito ao pretendido indébito.

Ainda, não se sabe ao certo de quais despesas de veículos constantes das contas contábeis objeto de glosas se referem. às caminhonetas/caminhões supostamente utilizadas na

compra de matéria-prima, e quais se referem a outros veículos usados na área administrativa da empresa ou utilizados no transporte de produtos acabados, posteriores à fase de produção que não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

As diversas situações em que geram direito ao crédito das contribuições o custo dos combustíveis gastos nos veículos destinados a transportar matérias-primas nas atividades empresariais demonstra a dificuldade em definir quanto estes custos são possíveis de gerar crédito na apuração do PIS e da Cofins. Intensa tem sido a discussão neste Conselho sobre a matéria, exigindo a manifestação para cada um tipo de custo pleiteados no recurso pela Recorrente.

Logo, a conclusão da diligência de que, pela documentação apresentada pelo contribuinte relativa aos dispêndios com veículos destinados ao transporte de matérias-primas, material de embalagem, produtos intermediários e produtos em elaboração, não estariam confirmados na sua totalidade, ou seja tais documentos, não evidenciavam o direito ao pretendido indébito.

Na apuração de PIS/Cofins não-cumulativo, a prova da existência do direito de crédito indicado em DACON incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance. Regra geral considera-se que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito (art. 373 do CPC<sup>1</sup>), ou seja, é do próprio contribuinte o ônus de registrar, guardar e apresentar os documentos e demais elementos que testemunhem o seu direito ao creditamento.

Diante disso, as glosas devem ser mantidas, por falta de comprovação.

***VI - Falta de Inclusão nas DCTFs de Débitos das Contribuições Contidos nas DACONs, Conforme Demonstrativo de fls.3222/3223:***

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;

Dispõe o artigo 57 do Anexo II do RICARF (Portaria MF 343 de 09.06.2015), *in verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

(...)

---

<sup>1</sup> CPC/2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

(...)

**§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.** (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) (Grifou-se)

Nos termos da faculdade garantida ao julgador do colegiado *ad quem*, pela norma acima transcrita e, em especial, a grifada, a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos razão pela qual transcrevo na íntegra seu voto condutor. Vejamos:

O terceiro tópico de infração tributária, assim classificado no Relatório de Procedimento Fiscal, que fundamenta a Descrição de Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração, é a falta de inclusão nas DCTFs de débitos das contribuições contidos nas DACONs, acarretando a insuficiência/inexistência de confissão de dívida (DCTF) em relação aos valores apurados em DACONs, conforme demonstrativo de fls.3222/3223.

A contribuinte também apresenta contestação, desta vez na impugnação de fls.3.968 a 3996. Inicia argumentando que no termo de constatação fiscal, item 5, consta que trata-se de lançamento de tributos não declarados em DCTF, porque compensados em Dcomps que vieram a ser consideradas não declaradas, pois os créditos utilizados nas compensações se referiam a títulos públicos ou não se referiam a tributos e contribuições administradas pela Receita Federal.

Diante disso, preliminarmente, alega que não ocorreu confissão irretratável de dívida, nem na DCTF, cujo valores não estariam confessados, nem na Dcomp, pois foi considerada não declarada, cabendo a constituição do crédito mediante lançamento, com multa de ofício, cujo mérito foi a decisão administrativa que julgou não declaradas as compensações.

Para entender o assunto das questões processuais das Dcomp's, faz uma análise no que cabe à Administração Fazendária, frente a um pedido de compensação, 3 tipos de atitude, sendo a terceira seria considerar não declarada a compensação, hipótese em que necessariamente terá que constituir o crédito pelo lançamento, para prevenir a decadência, uma vez que neste caso, por força do §13 do art.74 da Lei 9.430/1996, a declaração de compensação não se constitui em confissão de dívida para exigência dos débitos indevidamente compensados no entendimento da autoridade administrativa. Nesta, que seria aplicável aos autos, a contribuinte argumenta que a compensação não declarada não produz nenhum efeito, razão pela qual o §13 do art.74 da Lei 9.430/1996 determinou não se aplicar o disposto no §6º do mesmo art.74 (manifestação de inconformidade). Logo, caberia, nas hipóteses legais de não declaração da compensação (art.74,§12, da Lei 9.430/1996 e alterações posteriores), quando os débitos não estivessem declarados em DCTF (confissão de dívida), que a Autoridade Fiscal efetua-se o lançamento, para prevenir a decadência, permitindo ao contribuinte impugnar a exigência, com suspensão de exigibilidade e rito do Processo administrativo Fiscal do Decreto 70.235/1972.

Então, conclui sua questão preliminar alegando que a presente impugnação seja recebida e julgada.

No mérito, alega, resumindo, que a dívida pública representada por títulos públicos é a que resulta de um contrato de crédito, portanto da manifestação de vontade do adquirente. O governo emite o título e o público decide livremente por sua aquisição, sendo que as obrigações do reaparelhamento econômico não são títulos públicos, pois não foram emitidas para serem subscritas por qualquer cidadão, mas para serem compulsoriamente entregues, como garantia de devolução do **empréstimo compulsório**

cobrado a título de adicional dos contribuintes do imposto de renda, portanto receita derivada e não voluntária.

Estas Obrigações sempre foram excluídas das regras que implicaram no enxugamento da dívida pública interna pública, mediante a substituição dos títulos públicos em circulação por outros”, conforme o § 2º do art. 53 da Lei nº 4.069, de 11 de junho de 1962, o parágrafo único do art. 2º e art. 12 do Decreto nº 1.392, de 13 de setembro de 1962, e o art. 3º do Decreto-Lei nº 263, de 28 de fevereiro de 1967, e respectivo edital publicado pelo Banco Central do Brasil. Tendo sido entregues de forma compulsória, para garantir o pagamento de dívida tributária, portanto não se confundem tais obrigações com os títulos públicos em geral, apenas se justifica a expressão contida na lei que instituiu o empréstimo compulsório pelo fato de que à época de sua edição ainda não estava consolidada a natureza tributária desses empréstimos.

Por sua vez, a devolução dos empréstimos pagos de 1952 até 1957 foi garantida mediante a entrega compulsória das Obrigações ao Portador do Reaparelhamento Econômico. Já para os adicionais pagos, a título de empréstimo compulsório, partir de 1958 até 1964 foi autorizada a compensação com o imposto de renda devido, a partir do ano de 1968, observada a escala imposta pelo Decreto-lei nº 349, de 24 de janeiro de 1968.

Também alega que o adicional ao Imposto de Renda, ensejador das Obrigações do Reaparelhamento Econômico foi administrado pela antiga Diretoria Geral da Fazenda Nacional, que passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal, ex vi do Dec. 63.659/69 e que não merece acolhida a tese de que “a sub-rogação do pagamento, pela entrega de títulos (cártulas), transformaria o valor a ser devolvido do empréstimo em título público de regime equiparável ao voluntário, desconsiderando o seu regime jurídico substancial, que é distinto, pois falta àqueles títulos cláusula essencial aos títulos públicos que é a voluntariedade de sua aquisição.

Finalizando, argumenta que a compensação em formulário aprovado pela IN 900 foi porque foi impossível realiza-la por meio eletrônico PER/Dcomp, bem como junta decisões do STF comprovando a natureza crédito dos créditos pleiteados, alegando que somente a prescrição seria pertinente, mas comportaria manifestação de inconformidade, havendo duplo grau de jurisdição. Por conseguinte, solicita o cancelamento de exigência fiscal ou reaberto o prazo para apresentação de nova impugnação pertinente a este aspecto do lançamento fiscal.

Antes de mais nada, causa surpresa a informação da contribuinte de que fez Declarações de Compensação, nas quais teriam débitos que não estariam confessados em DCTF (confissão de dívida). Isto porque a legislação que regula a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), como a IN RFB 974, de 27/11/2009, e a IN RFB 1.110, de 24/12/2010, determinam que os débitos dos tributos devem ser declarados e, após, informada a forma de extinção de exigibilidade do valor devido através de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade.

No caso dos autos, a Autoridade Autuante não afirmou que os valores lançados das contribuições decorrentes da falta de inclusão na DCTFs dos débitos das contribuições contidos nas DACONs são os valores contidos nas declarações de compensação consideradas não declaradas, apenas fez uma observação sobre estes assunto, conforme se observa no Relatório de Procedimento Fiscal, que fundamenta a Descrição de Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração, abaixo transcrito:

**“5 DAS DCOMPS CONSIDERADAS NÃO DECLARADAS**

*A título de informação, o Serviço de Orientação e Análise Tributária – Seort desta DRF, analisando as declarações de compensação de débitos apresentadas para os períodos de apuração das contribuições de 07/2010 a 12/2011, considerou tais dcomps como não declaradas, visto que houve compensações com créditos não permitidos pela legislação tributária, conforme processo administrativo nº 11065.720780/201211.*

*O contribuinte apresentou recurso administrativo para a Divisão de Tributação – DISIT da SRRF da 10ª RF, tendo essa divisão, através do Parecer nº 22, de 30/05/2012,*

*negado provimento ao recurso da empresa e declarado exaurido o processo na via administrativa.”*

A ilação da contribuinte de que os valores lançados a título de falta de inclusão nas DCTFs de débitos das contribuições contidos nas DACONs, carece de comprovação, haja vista que esta não diz a razão de não ter declarado os débitos da Dcomp não declarada em DCTF, nem sequer trouxe nenhum demonstrativo de comparação entre os valores de débitos contidos nas Dcomps não declaradas e o lançamento da diferença entre DACONs e as DCTFs, não permitindo concluir que tratam destes mesmos valores.

Aliás, o processo administrativo n.º 11065.720780/2012-11, no qual estariam as Dcomps não declaradas que a contribuinte alega se referirem aos valores lançados a título de falta de inclusão nas DCTFs de débitos das contribuições contidos nas DACONs, se refere ao período de apuração de 07/2010 a 12/2011, conforme Relatório de Procedimento Fiscal, enquanto que o lançamento das diferenças entre DACONs e DCTFs abrange um período maior, pois o período de apuração do PIS também alcança os meses de fevereiro de 2009 e junho de 2010, enquanto a Cofins também alcança o mês de junho de 2010.

Então, mesmo considerando válido o entendimento da contribuinte, de que os valores lançados a título de falta de inclusão nas DCTFs de débitos das contribuições contidos nas DACONs, conforme demonstrativo de fls.3222/3223, seriam de declarações de compensação consideradas não declaradas, que no caso seria do processo administrativo n.º 11065.720780/2012-11, não estariam impugnados os valores lançados de PIS do mês de fevereiro de 2009, no valor principal de R\$ 21.963,77, e de junho de 2010, no valor de R\$ 1.246,60, e de Cofins do mês de junho de 2010, no valor principal de R\$ 5.730,45, cabendo a DRF de origem tomar as providências cabíveis quanto a este aspecto.

Tendo em vista o princípio da eventualidade, explicamos/esclarecemos à contribuinte que não cabe a alegação preliminar que solicita o rito do PAF (Decreto 70.235/1972) a questões já apreciadas em Dcomps consideradas não declaradas pela DRF competente, conforme os §§ 9º, 11, 12 e 13 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não tendo efeito suspensivo, devendo ser seguido o rito do recurso administrativo disciplinado no art. 56 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, conforme expresso no § 2º do art. 39 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, cuja competência para apreciação e da Superintendente Regional da Receita Federal do Brasil.

Por sua vez, o mérito do pleito contido nas Dcomps consideradas não declaradas pela DRF competente, contido no processo administrativo n.º 11065.720780/2012-11, já foi apreciado pela Divisão de Tributação – DISIT da SRRF da 10ª RF, tendo essa divisão, através do Parecer n.º 22, de 30/05/2012, negado provimento ao recurso da empresa e declarado exaurido o processo na via administrativa. Logo, não cabe mais se pronunciar sobre o mérito do assunto, ou conceder prazo para nova impugnação, pois já foi apreciado pela DRF e pela Superintendência, tendo ocorrido o trânsito em julgado na via administrativa.

Por conseguinte, mesmo que os valores lançados a título de falta de inclusão nas DCTFs de débitos das contribuições contidos nas DACONs, conforme demonstrativo de fls.3222/3223, fossem de declarações de compensação consideradas não declaradas, que no caso seria do processo administrativo n.º 11065.720780/2012-11, deve desconhecer da impugnação, com os efeitos decorrentes deste desconhecimento, referente a este tópico do lançamento, preliminarmente, por falta de competência deste órgão julgador para apreciar questões atinentes a Dcomps não declaradas e, no mérito, porque estas Dcomp's não declaradas já foram julgadas na esfera administrativa (DRF e SRRF), tendo exaurido a via administrativa, com o trânsito em julgado destas questões, não havendo possibilidade de reabertura de prazo para apresentação de nova impugnação.

### **Conclusão**

c) Declarar não impugnados, com seus respectivos efeitos, os valores lançados de PIS do mês de fevereiro de 2009, no valor principal de R\$ 21.963,77, e de junho de 2010, no valor de R\$ 1.246,60, e de Cofins do mês de junho de 2010, no valor principal de R\$ 5.730,45, todos acrescidos com seus consectários legais, pertinentes ao lançamento de falta de declaração de débitos em DCTFs em relação às DACONs, cujo demonstrativo consta de fls.3222/3223, porque não expressamente contestados, já que não estão abrangidos nas alegações sobre este tópico do lançamento e ;

d) Desconhecer da impugnação, com seus respectivos efeitos, que aborda o lançamento por falta de declaração de débitos em DCTFs em relação às DACONs, cujo demonstrativo consta de fls.3222/3223, seja questão preliminar, de rito processual, ou de mérito, por falta de correlação entre Dcomp's não declaradas no processo administrativo n.º 11065.720780/2012-11 e o lançamento em questão e por falta de competência deste órgão julgador para apreciar questões atinentes a Dcomps não declaradas, que segue rito processual próprio, não havendo possibilidade de reabertura de prazo para apresentação de nova impugnação.

Portanto, não tenho como chegar a outra conclusão senão a de que a decisão contida no acórdão recorrido é inelutável.

### ***Conclusão***

Considerando o acima exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, dando-lhe provimento parcial para: (a) afastar a glosa referente a despesas com manutenção de máquinas e equipamentos relacionadas às contas contábeis de n.º 435, n.º 3.1.1.03.001.04.01.32, n.º 449, n.º 3.1.1.03.001.04.02.22 e n.º 3.1.1.03.001.04.03.01; e, (b) reverter a glosa, referente aos serviços técnicos prestados pela Zortti Calçados LTDA, no valor de R\$ 2.991,93.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green