



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13306.000063/2005-96
ACÓRDÃO	9303-016.027 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PAQUETA CALÇADOS LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIFERENÇAS FÁTICAS. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigmático em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, o Colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que as situações enfrentadas no paradigma e no recorrido apresentam diferenças fáticas substanciais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3201-006.144**, de 19/11/2019 (fls. 620 a 629)¹, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **deu provimento parcial** ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre Pedido de Ressarcimento (fls. 87/88) de créditos de **Contribuição para o PIS/Pasep**, na sistemática não cumulativa, na exportação, pleiteados no PER/DCOMP nº 27111.35133.150206.1.1.08-0840, referente ao 2º trimestre de 2005, tendo sido apresentadas várias Declarações de Compensação (DCOMP) que remetem aos créditos do trimestre em questão.

Na Informação Fiscal de fls. 317 a 321 e fls. 347 a 352, registra-se o procedimento de auditoria realizado, tendo sido glosadas Notas Fiscais específicas emitidas por pessoa jurídica ligada, correspondente a serviços de assessoria e consultaria, que não seriam passíveis de creditamento da contribuição. Foram objeto de glosa despesas de manutenção ou serviços gerais, tais como serviços de manutenção predial, gastos com assistência médica e odontológica, serviços de limpeza, aquisições de materiais de expediente e ferramentas, serviços em projetos e obras, de segurança e saúde ocupacional e serviços de fotocópias. Foram ainda objeto de glosa despesas contabilizadas no ativo deferido, no item moldes e ferramentas, referentes a aquisições de formas, navalhas e matrizes. A fiscalização afirma que tais valores são de produtos intermediários (PI) aproveitados **para a produção dos calçados** ou em trabalhos com os materiais aproveitados na sua confecção, mas não sofrem alterações, desgaste ou dano com perda de suas propriedades físicas ou químicas, por se tratarem de moldes e ferramentas que não estariam contempladas no conceito de insumo da legislação, o que culminou na glosa das Notas Fiscais nº 429015 e 422650, emitidas pela Paquetá Calçados Ltda., a título de serviços de desenvolvimento e modelagem de produtos.

No **Despacho Decisório** proferido pela DRF/Fortaleza/CE (fls. 353/354), decidiu-se: (a) considerar não declaradas as DCOMP entregues antes do PER; e (b) deferir parcialmente o PER referente ao 2º trimestre de 2005.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Cientificado do Despacho Decisório, o Contribuinte apresentou a **Manifestação de Inconformidade** de fls. 356 a 379 e 381 a 398, em que argumentou, em síntese, sobre o direito a crédito referente a: (a) material de manutenção e manutenção predial, tendo em conta que a Lei nº 10.833/2003 enseja reconhecer créditos as aquisições de “bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; que alguns materiais, como martelo, lâmpada, parafuso, representam vendas de empresas dedicadas a revenda de materiais de construção ou de grupos geradores; (b) agrupamento “serviços”, discorrendo sobre a interpretação do inciso 3º, II da Lei nº 10.833/2003, tendo em vista que há uma série de serviços e despesas que, ainda que não sejam diretamente atribuíveis à fabricação, são legalmente exigíveis para que a fabricação ocorra, e o próprio RIR vincula custo de produção, e despesas associadas e necessárias; (c) agrupamento “material intermediário” (formas, navalhas e matrizes), entendendo que tais dispêndios são integrados no processo produtivo, indicando que cada modelo implica novas formas, navalhas; e (d) NF 429015 e 422650, que se trata de serviço de desenvolvimento e modelagem. Por fim, demandou a atualização dos créditos pela Taxa Selic.

Os autos vieram à **DRJ em Porto Alegre/RS**, que apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 10-52.832**, de 25/11/2014 (fls. 406 a 416), entendeu pela manutenção do Despacho Decisório, e pela **improcedência** da Manifestação de inconformidade, pelas seguintes razões: (a) somente poderão ser considerados insumos, para fins de direito ao crédito da contribuição, a MP, o PI, 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; (b) não podem ser descontados créditos por pessoa jurídica que exerça a atividade de fabricação de bens, em relação a alimentação do trabalhador, assistência médica e odontológica, despesas de segurança e limpeza, material de escritório em geral, photocópias, assim como com gastos em serviços de assessoria e consultoria em geral; e (c) os créditos das contribuições não cumulativas não ensejam atualização monetária ou incidência de juros.

Cientificado da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** (fls. 425 a 454), no qual reitera, basicamente, os termos consignados na sua Manifestação de Inconformidade, adicionando, na Petição de fls. 465 a 469, esclarecimentos ao Recurso Voluntário.

O recurso foi, então, submetido ao CARF, que prolatou o **Acórdão nº 3201-006.144**, de 19/11/2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que **deu provimento parcial** ao Recurso Voluntário. Nessa decisão, o Colegiado decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância (do bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte (STJ, REsp nº 1.221.170/PR), o que ensejou o reconhecimento do crédito sobre gastos relativos a: (a) aquisição de formas, navalhas e matrizes; (b) aquisição de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos aplicados na produção de calçados, incluindo a aquisição de ferramentas; e (c)

manutenção do prédio em que realizada a atividade industrial (se a manutenção não implicar o aumento de vida útil do prédio superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem).

Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão nº 3201-006.144, de 19/11/2019, o **Contribuinte** interpôs **Recurso Especial** (fls. 642 a 651), apontando **divergência** jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (1) Direito ao crédito com as despesas com **Serviços em Segurança e Saúde Ocupacional**; e (2) Direito ao crédito com as despesas com **Serviços de Consultoria de Modelagem**. Para comprovar a divergência, indicou como paradigmas os Acórdãos nº 3201-005.412 (para a divergência 1) e nº 9303-007.779 (para a divergência 2).

Quanto à **Divergência 1** - Direito ao crédito com as despesas com **Serviços em Segurança e Saúde Ocupacional**, observou-se, em exame monocrático de admissibilidade, que no **Acórdão recorrido**, a Turma julgadora entendeu que o conceito de insumos relativo às contribuições não cumulativas é exatamente o mesmo postulado pelo Contribuinte: o decorrente da decisão proferida pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Sobre os **serviços em segurança e saúde ocupacional**, o Contribuinte sustenta que tais despesas estão classificadas como consultoria, mas, na verdade, foram realizadas para promover a implantação do Programa de Prevenção de Riscos Ambientais, e, sendo obrigação legal, deveriam ter sido admitidas. E defende que no **Acórdão** **paradigma** nº 3201-005.412, no qual se entendeu que os uniformes dos aeronautas, sendo o seu uso uma obrigação, deveriam ser considerados como insumo para uma empresa aérea.

Quanto à **Divergência 2** - Dos serviços de consultoria de modelagem, o Contribuinte apenas reafirma a sua aplicação integral na produção de calçados, asseverando que a decisão não estaria em sintonia como que decidido no Acórdão **paradigma** nº 9303-007.779, no qual restou assentado que o critério para aferir a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS não se confunde com o aplicável ao IPI ou IRPJ.

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento / 2ª Câmara, de 23/03/2023, às fls. 736 a 740, o Presidente da **2ª Câmara** da 3ª Seção de julgamento do CARF, **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Cientificado do Despacho, o Contribuinte interpôs o Recurso de **Agravo** (fls. 748 a 759), requerendo a revisão do Despacho.

Na análise monocrática do Agravo, constatou-se a presença de pressupostos para o conhecimento parcial do recurso, somente quanto as despesas com “serviços de segurança e saúde ocupacional”, que constam expressamente da lista posta no voto, sobre a qual, laconicamente, disse-se que “(...) aplicados os critérios da essencialidade e da relevância, nos termos do entendimento definitivo do STJ, o que significa aferir a imprescindibilidade do custo ou

*despesa ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica da contribuinte – no caso da Recorrente, a **fabricação de calçados**, entendemos que esta **não faz jus** aos créditos sobre os seguintes custos e despesas:"*(...).

Assim, com base nas considerações tecidas no **Despacho em Agravo** - CSRF / 3ª Turma, de 03/08/2020 (fls. 765 a 773), a Presidente da CSRF decidiu por acolher e **dar seguimento** ao Recurso Especial relativamente à matéria nominada no Despacho como Divergência 1 - “**serviços em segurança e saúde ocupacional**”.

Cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas **contrarrazões** de fls. 792 a 800, requerendo que seja integralmente desprovido o Recurso Especial, mantendo-se o Acórdão recorrido em seus estritos termos.

Em 18/03/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é **tempestivo**, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 2ª Câmara, de 23/03/2023, às fls. 736 a 740, exarado pelo Presidente da **2ª Câmara** da 3ª Seção de julgamento do CARF, que negou seguimento ao recurso.

No entanto, ao analisar o Recurso de Agravo, a Presidente da CSRF, conforme consta do **Despacho em Agravo** - CSRF / 3ª Turma, de 03/08/2020 (fls. 765 a 773), decidiu por acolher e **dar seguimento** ao Recurso Especial apenas à matéria - Divergência 1 - “serviços em segurança e saúde ocupacional”, pelo que entendo ser necessária reanálise das situações fáticas comparadas nos arestos (recorrido e paradigma).

Como relatado, no Acórdão da DRJ, negou-se o crédito para a despesa com tais serviços. No voto condutor, restou assim consignado (fl. 413):

“Foram glosados itens como, por exemplo, medicamentos para o ambulatório, despesas com assistência odontológica e saúde ocupacional e outros que podem significar gastos para proteção ao trabalhador ou para evitar acidentes. A empresa entende que esses gastos, como por exemplo com a segurança do trabalho, licenciamento ambiental, entre outros, são obrigatórios na atividade, podendo, inclusive, sua não adoção, implicar no fechamento da empresa” (sic). (grifo nosso)

E concluiu tal julgado com a seguinte fundamentação para manter a glosa:

“Porém, embora sejam relevantes e até possam ser necessários, **não são empregados diretamente na produção**, já que se tratam de elementos auxiliares, complementares ao processo produtivo e, por isso, estão fora da literalidade do dispositivo legal, ou seja, estão fora do alcance do conceito de insumo. No caso, **o contribuinte não aponta especificamente a determinação legal para o gasto, não sendo possível precisar se seria algo específico vinculado ao processo produtivo, ou a legislação em geral**. Ressalte-se que **razões de segurança, de saúde ou mesmo a existência de determinação reguladora, não servem, por si só, como meios de infirmação** da enumeração exaustiva das hipóteses de geração de créditos previstas na legislação tributária. **O que importa para a validação do crédito não é a obrigatoriedade da despesa, mas sim a expressa previsão legal de que a despesa gere crédito**”. (grifo nosso)

Da leitura do voto acima, porém, só se consegue deduzir que mesmo despesas de cunho obrigatório por lei podem não gerar créditos se não forem aplicadas diretamente na produção, aspecto que, ao que parece, norteou a aplicação dos critérios da essencialidade e relevância definidos naquela decisão.

No mesmo sentido, mesmo que sinteticamente, consta o tema expressamente da lista posta **no voto condutor do Acórdão recorrido**, que indicou que as despesas com “serviços de segurança e saúde ocupacional”, não fazem jus aos créditos (fl. 625):

“(...) aplicados **os critérios da essencialidade e da relevância**, nos termos do entendimento definitivo do STJ, o que significa aferir a imprescindibilidade do custo ou despesa ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte – no caso da Recorrente, **a fabricação de calçados**, entendemos que **esta não faz jus aos créditos sobre os seguintes custos e despesas: a) (...); f) serviços em segurança e saúde ocupacional; g) (...)**”. (grifo nosso)

Frise-se que, a princípio, o Contribuinte incorreu em despesas de aquisição de serviços, classificadas contabilmente como “consultoria”. É possível que as despesas com segurança de trabalho mencionadas se refiram ao tal PPRA (como alegado no especial), no entanto, ele **não é expressamente mencionado no Recurso Voluntário**, muito embora no Relatório da decisão recorrida haja expressa menção a esse tópico do recurso, ainda que sobre ele, em específico, nada seja dito no voto condutor do recorrido. Ressalta-se que o Contribuinte não apresentou os Embargos de declaração a fim esclarecer essa omissão no Acórdão recorrido.

Agora, já em sede de Recurso Especial, afirma que tal dispêndio se deu para implantação do Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA, o qual é **obrigatório para o funcionamento da empresa**, nos termos da Norma Regulamentadora nº 9 do Ministério do Trabalho, de responsabilidade do empregador, em periodicidade anual, ou seja, seria um gasto oriundo de norma estatal, impositivo e perene.

De outro lado, o Acórdão **paradigma nº 3201-005.412**, de 27/02/2019, no Voto vencedor, entendeu que os “uniformes dos aeronautas relativos ao transporte aéreo de cargas e internacional de passageiros”, sendo o seu uso uma obrigação, decorrente de imposição de lei específica do setor econômico da empresa, **expressamente informado no recurso e no voto condutor** (Lei nº 7.183/1984), devem ser considerados como insumo para uma empresa aérea. Confira-se a ementa (parte que interessa ao deslinde da questão):

“INSUMOS. UNIFORMES DE AERONAUTAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os dispêndios com aquisição de uniformes para aeronautas são de responsabilidade do empregador, conforme determinação legal constante na **Lei Federal nº 7.183, de 5 de abril de 1984**. Ou seja, o fornecimento de peças de uniformes aos aeronautas não é uma liberalidade, mas sim decorre de obrigação legal, caracterizando então requisito *sine qua non* para que possa estar dentro das normas regulatórias de sua atividade. **Destarte, não há como dissociar este gasto do conceito de insumo**, à medida que se enquadra como custo dos serviços prestados, claramente essencial para o exercício de suas atividades empresariais, gerando direito a crédito no regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS”. (*grifo nosso*)

Portanto, não restou caracterizada a divergência jurisprudencial sobre a matéria aqui discutida – “direito a créditos de PIS, em razão de possível obrigatoriedade legal da despesa” – que, aliás, é o verdadeiro objeto do Recurso Especial na matéria aqui discutida.

Isso porque no **Acórdão recorrido** o Contribuinte **não informou expressamente e nem apresentou as provas** (desde a sua Impugnação - como visto pela decisão da DRJ, nem no Recurso Voluntário) da informação de que a despesa classificada contabilmente como “consultoria” (que alega no especial ser da implementação do Programa de Prevenção de Riscos Ambientais – PPRA) se tratava de exigência reguladora (imposição estatal) a qual deveria observar as disposições contidas na legislação ambiental e do Ministério do Trabalho. No recorrido, nem se discute se determinada despesa contabilmente registrada como “consultoria”, seria, em verdade, relativa à implantação de Programa de Prevenção de Riscos Ambientais – PPRA, nem se a obrigatoriedade da despesa por exigência legal a tornaria “necessária ou relevante”, nos termos da decisão do STJ.

De outro lado, no **Acórdão paradigma nº 3201-005.412**, trata-se de obrigação legal constante na **Lei Federal nº 7.183/1984** (demonstrada especificamente a imposição do Estado), em que o Contribuinte **comprovou que as despesas com os uniformes** deveriam ter sido admitidas, e a Turma julgadora entendeu que os uniformes dos aeronautas, sendo o seu uso uma **obrigação definida em lei**, deveriam ser considerados como insumo para uma empresa aérea. Situações fáticas dessemelhantes, portanto.

E como é cediço, a divergência jurisprudencial caracteriza-se quando os Acórdãos recorrido e paradigmas, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à **legislação tributária**. Assim, a **divergência jurisprudencial não se estabelece em**

matéria fática distinta, mas, sim, na interpretação dada à legislação tributária. Com efeito, tratando-se de situações fáticas distintas, cada qual com seus fatos e conjuntos probatórios específicos, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas, sim, as situações distintas retratadas em cada um dos julgados.

Parece buscar o Contribuinte uma nova apreciação do litígio, inclusive em matéria probatória, quando o Recurso Especial não se presta a reavaliar matéria fática, mas, apenas, a uniformizar a jurisprudência no âmbito deste CARF.

Portanto, voto pelo **não conhecimento** do Recurso Especial do Contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **não conhecer** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan