



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



**Processo nº** 13971.720414/2018-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.097 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de novembro de 2022  
**Recorrente** CIA. HERING  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. VALIDADE.

É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa.

DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA

É válida a decisão administrativa fundada nos diplomas legais vigentes, expressamente citados e nela transcritos, cuja motivação permitiu ao sujeito passivo exercer seu direito de defesa.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Reconhecida pelo julgador ser prescindível ao julgamento a baixa dos autos, em diligência, à unidade de origem, rejeita-se o pedido.

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

BENS. SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS DESCONTADOS. GLOSA. REVERSÃO. PROVAS. IMPOSSIBILIDADE.

A reversão de glosa de créditos descontados sobre custos/despesas incorridos com materiais de manutenção, serviços de manutenção e insumos diversos está condicionada à comprovação da glosa alegada e à apresentação das respectivas notas fiscais dos bens cujos créditos foram glosados.

DESPESAS. FRETES INTERNOS. OFICINAS DE COSTURA/FACÇÃO. PRODUTOS. PROVAS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A reversão da glosa de créditos descontados sobre despesas incorridas com fretes internos vinculados ao transporte de insumos e materiais intermediários; às oficinas de costura/facções; aos produtos semielaborados/semiacabados; e aos produtos acabados está condicionado à apresentação dos demonstrativos de cálculo dos valores descontados, acompanhados das respectivas memórias de cálculo e das respectivas Notas Fiscais de Prestação de Serviços e/ ou de Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas (CTRC).

**MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA. CUSTOS. CRÉDITOS  
DESCONTADOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A reversão da glosa de créditos descontados sobre os custos com mão-de-obra terceirizada está condicionada à apresentação de demonstrativo de cálculo dos valores descontados, acompanhado das respectivas memórias de cálculo e documentação fiscal, notas fiscais de prestação dos serviços e/ ou registros contábeis no Livro Razão ou Diário.

**SERVIÇOS. DESPACHANTES ADUANEIROS. DESPESAS. CRÉDITOS  
DESCONTADOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

As despesas, a título de comissões, pagas a despachantes aduaneiros, vinculadas à importação de bens utilizados como insumos e às mercadorias adquiridas para revenda não dão direito a desconto de créditos da contribuição pelo fato de não estarem enquadradas dentre as despesas expressamente elencadas no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 nem se enquadrarem no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

**ALUGUÉIS. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CUSTOS/DESPESAS.  
CRÉDITOS DESCONTADOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A reversão da glosa de créditos descontados sobre os custos/despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos está condicionada à comprovação de que tais bens são utilizados na produção dos bens destinados a venda e que foram incorridos na competência objeto do PER pleiteado.

**ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. CRÉDITOS  
DESCONTADOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A reversão da glosa de créditos descontados sobre os custos/despesas com encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, bem como sobre o custo de aquisição, depende da comprovação de os que bens foram utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

**INSUMOS IMPORTADOS. BENS IMPORTADOS PARA REVENDA.  
CUSTOS. CRÉDITOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

A reversão da glosa de créditos descontados sobre os custos de aquisições de insumos importados, bem como de bens importados para revenda depende da comprovação, mediante documentos fiscais (notas fiscais) e/ ou contábeis (Razão/Diário) de que os custos sobre os quais os créditos foram descontados, de fato, são daqueles bens e, ainda, que foram incorridos na competência objeto do PER pleiteado.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-012.061, de 23 de novembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 13971.720087/2017-56, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antônio Marinho Nunes – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Júnior, José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Marco Antônio Marinho Nunes (Presidente substituto).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que indeferiu o Pedido de Restituição (PER) e, conseqüentemente, não homologou as Declarações de Compensação (Dcomp) objeto deste processo administrativo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil não reconheceu o indébito tributário declarado/compensado e, conseqüentemente, não homologou as Dcomp, nos termos de Despacho Decisório.

Inconformada com aquele despacho, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, requerendo o deferimento do seu pedido e a homologação das Dcomp, alegando em síntese razões assim resumidas pela DRJ:

- a) EM PRELIMINAR - DO NECESSÁRIO JULGAMENTO EM CONJUNTO;
- b) DA NULIDADE – NECESSÁRIA ANÁLISE DA ATIVIDADE DA MANIFESTANTE PARA VERIFICAÇÃO DA VINCULAÇÃO DE CADA ITEM GLOSADO;
- c) DO DIREITO AOS CRÉDITOS ao CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) - Ano-calendário: 2013:
  - c.1) DOS CRÉDITOS SOBRE BENS/SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – CONCEITO DE INSUMO CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DO STJ;
    - c.1.1) Bens Para Revenda (linha 1, ficha 06A Ou 16A, do DACON);
    - c.1.2) Bens e Serviços Utilizados Como Insumos (linha 2 e 3, ficha 06A ou 16A, do DACON);
      - c.1.2.1) Despesas com Tratamento de Efluentes;
      - c.1.2.2) Despesas com Manutenção e Lubrificação de Máquinas e Equipamentos;
      - c.1.2.3) Fretes;
      - c.1.2.4) Mão de Obra Terceirizada;
      - c.1.2.5) Despesas com Despachantes Aduaneiros e Armazenagem;
        - c.1.2.5.1) Despesas com Serviços de Despachante Aduaneiro;
        - c.1.2.5.2) Despesas com Serviços de Armazenagem;

c.1.3) Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica – linha 6, ficha 06A ou 16A do DACON;

c.1.4) Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação e Com Base no Valor de Aquisição ou Construção) – linhas 7, 9 e 10, ficha 06A ou 16A, do DACON;

c.1.5) Outras Operações com Direito a Crédito – Linha 08, ficha 06B ou 16B do DACON – Insumos e Produtos Acabados para Revenda Importados;

d) DA EVENTUAL NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA;

Analisada a manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a procedente em parte nos termos do Acórdão em que rejeitou a preliminar de nulidade do despacho decisório e da realização de diligência; e, no mérito, reverteu parte das glosas dos créditos efetuadas pela Fiscalização, reconhecendo o direito de a recorrente descontar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: a) bens para revenda, de fato, fretes nas aquisições; b) bens e serviços utilizados como insumos (linhas 2 e 3 da ficha 16A do Dacon), dentre eles, despesas com tratamento de efluentes, com manutenção e lubrificação de máquinas e equipamentos, com EPI, peças de reposição, material para máquinas e outros; e, c) despesas de armazenagem nas operações de venda.

Esclarecemos que, nos termos da Portaria RFB n.º 2.724, de 27 de setembro de 2017, o acórdão da DRJ não contém ementa.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, insistindo no ressarcimento pleiteado e na homologação integral das Dcomp, alegando em síntese: I) Preliminares: I.1) a necessidade de julgamento em conjunto deste processo com os processos relacionados no Anexo I do recurso voluntário; I.2) nulidade do despacho decisório, por ausência de demonstração das hipóteses dos arts. 145 e 149 do CTN, para a revisão de ofício da compensação anteriormente homologada; I.3) nulidade da decisão recorrida por violação ao princípio da verdade material por ausência da análise efetiva das provas produzidas nos autos; I.4) nulidade do despacho decisório por não ter analisado as atividades da recorrente e, conseqüentemente, a essencialidade e relevância dos custos/despesas da sua atividade econômica; I.5) necessidade de diligência para verificar se foi observado o conceito de insumos dado pelo STJ e pela Nota SEI PGFN 63/2018; e, II) no mérito: discorreu sobre: o conceito de insumos, a decisão do STJ no REsp n.º 1.221.170/PR, a essencialidade e relevância dos custos/despesas cujas glosas foram efetuadas pela Fiscalização e mantidas pela DRJ, concluindo que devem ser revertidas as glosas efetuadas sobre os custos/despesas incorridos com: II.1) bens e serviços utilizados como insumos (linha 2 e 3, ficha 06A ou 16A do Dacon); as despesas incorridas com materiais e serviços de manutenção e insumos diversos discriminados no Doc. 01 enquadram-se no conceito de insumos, fixado pelo STJ; II.2) despesas com fretes: trata-se de despesas essenciais à sua atividade econômica e correspondem a três modalidades: (i) fretes internos, vinculados ao transporte de insumos e materiais intermediários; (ii) fretes oficinas de costura/facções, vinculados ao transporte de produtos semielaborados/semiacabados; e (iii) fretes diversos, vinculados ao transporte de produtos acabados para comercialização; II.3) despesas com mão-de-obra terceirizada: o fato de não ter especificado os serviços com mão-de-obra de terceiros não pode servir de fundamento para as glosas dos créditos; os números das notas fiscais informados pela recorrente, da forma como consta no Anexo V do despacho decisório, comprovam a natureza dos serviços contratados; a título de exemplo, copiou um quadro neste item, contendo, dentre outros dados, números de documentos e emitentes; II.4) despesas com serviços de despachante aduaneiro: tais despesas estão identificadas por meio de documentos

juntados à manifestação de inconformidade, conforme Doc. 03 do recurso voluntário; a título de exemplo reproduziu, neste item, o Anexo IV do despacho decisório e a Nota Fiscal n.º 7676; trata-se de serviços indispensáveis para a importação de insumos e produtos acabados; II.5) despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas: o art. 3.º, inciso IV, da Lei n.º 10.637/2002, prevê o aproveitamento de créditos sobre as despesas de alugueis de máquinas e equipamentos utilizados na execução das atividades da empresa, pagas a pessoas jurídicas; o Doc. 04 do presente recurso voluntário, por amostragem, contém as faturas que comprovam estas despesas; II.6) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado: o art. 3.º, inciso VI, da Lei n.º 10.637/2002, prevê o desconto de créditos sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos e outros bens do ativo imobilizado ou ainda sobre o custo de suas aquisições, utilizados na produção dos bens destinados à venda; assim, tem direito de aproveitar créditos sobre os encargos de depreciação de itens relativos a sistemas de transporte por estar diretamente ligado ao seu processo produtivo, bem como sobre o custo de aquisição ou de construção dos bens discriminados no Doc. 05 deste recurso voluntário; a título de exemplo, reproduziu, neste item, a DANFE N.º 000.006.396; e, II.7) outras operações com direito a crédito (insumos importados e produtos acabados importados para revenda): o art. 15, inciso II da Lei n.º 10.865/2004, prevê o desconto de créditos sobre as importações de insumos e bens destinados à revenda; o fato de ter informado na linha 08 (outras operações com direito a crédito) da Ficha 16B do Dacon e não nas linhas 01 e 02, dessa mesma ficha, não é motivo para a glosa dos créditos; as notas fiscais constantes do Doc. 06 do presente recurso comprovam as importações.

Em síntese, é o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário interposto pela recorrente atende aos requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF; assim, dele conheço.

### 1) Preliminares

#### I.1) Nulidade do despacho decisório e da decisão recorrida

De acordo com Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...).

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 145 c/c o art. 149, inciso VIII, ambos do CTN.

A alegação de que a autoridade administrativa não analisou as atividades da recorrente e, conseqüentemente, a essencialidade e relevância dos custos/despesas na sua atividade econômica, é equivocada.

No despacho decisório consta expressamente que a certeza e liquidez do indébito pleiteado, decorrente de descontos de créditos do PIS, foram analisadas a partir da documentação apresentada pela recorrente. No entendimento daquela autoridade, os custos/despesas com bens e/ ou serviços cujos créditos foram glosados não constituem insumos e/ ou não são essenciais nem relevantes ao desenvolvimento de sua atividade econômica.

Já a suscitada nulidade da decisão recorrida, sob o argumento de violação ao princípio da verdade material, por ausência da análise efetiva das provas produzidas nos autos, é equivocada e não tem amparo legal.

Da sua análise, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente as rubricas cujos créditos tiveram suas glosas mantidas e os respectivos fundamentos.

O despacho decisório e a decisão recorrida foram proferidos, respectivamente pela DRF e pela DRJ, autoridades competentes para analisar o PER/Dcomp e a manifestação de inconformidade apresentados pela recorrente.

Ambas as decisões permitiram à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

Assim, não há que se falar em nulidade do despacho decisório nem da decisão recorrida.

I.2) Necessidade de julgamento em conjunto deste processo com os processos relacionados no Anexo I do recurso voluntário.

Nos casos em que um mesmo contribuinte formaliza vários processos administrativos tratando de uma mesma matéria de mérito, alterando apenas os períodos dos fatos geradores, a administração do CARF monta lotes de processos e escolhe um deles como paradigma e seu julgamento será repetido nos demais.

No caso dessa recorrente, foram montados os lotes e eleitos os respectivos paradigmas, sendo que todos foram distribuídos para este relator e serão julgados na mesma sessão.

Dessa forma, o pedido da recorrente está sendo atendido.

### I.3) Diligência

A recorrente requereu a baixa dos autos em diligência para verificar se foi observado o conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

No entanto, trata-se de pedido desnecessário, tendo em vista que o julgamento nesta fase recursal levará em conta o conceito de insumos dado pelo STJ naquele julgamento.

Assim, rejeito a diligência solicitada.

## II) Mérito

As questões de mérito abrangem o direito de a recorrente descontar créditos da contribuição para o PIS sobre os custos/despesas incorridos com: II.1) bens e serviços utilizados como insumos; II.2) despesas com fretes; II.3) despesas com mão-de-obra terceirizada; II.4) despesas com serviços de despachante aduaneiro; II.5) despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos; II.6) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado/custo de aquisição; e, II.7) outras operações com direito a crédito (insumos e produtos acabados importados para revenda).

A Lei n.º 10.637/2002 que instituiu o regime não cumulativo para o PIS, vigente à época dos fatos geradores, objetos do PER/Dcomp em discussão, assim dispunha, quanto ao aproveitamento de créditos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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 n.º 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;

(...)

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

(...)

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;

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

(...)

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

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

(...)

Posteriormente foi instituída o PIS-Importação incidente na importação de produtos estrangeiros ou serviços nos termos da Lei n.º 10.865/2004

que, no período objeto dos fatos geradores do PER/Dcomp em discussão, assim dispunha, quanto ao desconto de créditos:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(...)

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso V do caput deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês.

§ 5º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 7º Opcionalmente, o contribuinte poderá descontar o crédito de que trata o § 4º deste artigo, relativo à importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

(...)

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o STJ decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, citado e transcrito anteriormente, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

**Consoante à decisão do STJ "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".**

Em face do entendimento do STJ, no referido REsp, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se

aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquele julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No presente caso, o contribuinte é uma empresa industrial que tem como objetivo social, dentre outras, as atividades econômicas de fabricação e comercialização de produtos da indústria de fiação, tecelagem, malharia e confecções em geral de artigos têxteis, a prestação de serviços, a importação e exportação de quaisquer mercadorias ou maquinário.

Assim, com fundamento nos dispositivos legais citados e transcritos, no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento daquele REsp e na atividade econômica desenvolvida pela recorrente, passemos à análise das glosas dos créditos expressamente impugnadas nesta fase recursal.

#### II.1) Bens e serviços utilizados como insumos

Em relação a este item, a DRJ reverteu parte da glosa dos créditos descontados, mantendo a glosa sobre: *“itens classificados como materiais de manutenção (sem discriminação), macho 5 mm x 0,8, Mão de Obra de Terceiros (sem especificação), desengripante spray loctite, cadeados, trena starret, Luva de algodão, Sabão Líquido e de coco, soquete tomadinha 20/40W, trincha, Materiais elétricos diversos, tinta de carimbo, canetas, materiais de escritório (expediente), filtro de água, latão, comissões pagas, transporte (sem especificação), serviços de manutenção (sem especificação), frete transferência, insumo - serviço, conexão plástica, material PVC, capa de chuva, tintas, kit porteiro elétrico, lona e disco de freio, papel, aluguel de salas em hotéis, barra de cereal, suco de caixa, material depto médico (band-aid, gaze e etc), lâmpadas, protetor solar e cremes sem perfume, massa de calafetar, cimento, luminárias, adesivos, tesoura, maleta de couro, chuveiro, colar cervical, pilhas, fechaduras, assento sanitário, cola, entre outros, que não permitem verificar se sua utilização foi efetuada no processo produtivo”*.

No recurso voluntário, a recorrente pleiteia, de forma genérica, a reversão da glosa de créditos sobre despesas com “Materiais de Manutenção, Serviços de Manutenção e Insumos diversos”, nos termos do Doc. 01 juntado ao presente recurso.

Inicialmente, ressaltamos que, nesta fase recursal, para que seja possível analisar e apurar os créditos da contribuição a que recorrente faz jus, não basta apresentar notas fiscais por amostragem. Caberia a ela ter apresentado um demonstrativo de apuração dos créditos e respectiva memória de cálculo, acompanhado das notas fiscais que originaram os valores descontados/aproveitados por ela.

Em face do princípio da verdade material, examinamos os documentos que compõem o Doc. 01 às fls. 1222/1252.

Do exame das DANFE que o compõem, verificamos que: 1) nenhum delas são dos bens cuja glosa de créditos a recorrente pleiteou nesta fase recursal; 2) a maioria delas são de produtos químicos que, salvo prova em contrário, não tiveram créditos descontados e, conseqüentemente, glosados; e, 3) todas são de competências estranhas à do PER em discussão.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa da decisão recorrida.

## II.2) Despesas com fretes

Neste item, a recorrente alegou despesas com três modalidades de fretes: (i) internos, (ii) oficinas de costura/facções e (iii) diversos.

A glosa dos créditos descontados sobre despesas com fretes, impugnada na manifestação de inconformidade e mantida pela autoridade julgadora de primeira instância, teve como fundamento o erro no preenchimento do Dacon e a falta de sua comprovação mediante apresentação de documentos fiscais e contábeis.

A própria recorrente reconheceu em seu recurso voluntário que informou equivocadamente as despesas com fretes na linha 01 da Ficha 16A do Dacon, quando o correto deveria ter sido na linha 07 desta ficha.

Embora não tenha efetuado a retificação do Dacon, em face do princípio da verdade material, se comprovadas, é possível a reversão da glosa dos créditos sobre as despesas com fretes nas operações de vendas de bens de produção própria e de bens adquiridos para revenda e com fretes para o transporte de produtos semielaborados/semiacabados.

O desconto de créditos sobre despesas nas operações de vendas está previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que também se aplica ao PIS; já sobre o transporte de bens semielaborados/semiacabados, no inciso II deste mesmo dispositivo legal, além disto, este custo enquadra-se no conceito de insumos dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR. As despesas com fretes, para movimentação interna de produtos acabados, não tem amparo naquele dispositivo legal nem se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no referido REsp.

Para comprovar as referidas despesas, a recorrente apresentou alguns exemplos constantes na planilha elaborada pela Fiscalização, reproduzida no presente recurso voluntário às fls. 1194.

Do exame dessa planilha, verificamos que todos as notas fiscais discriminadas são da competência de março de 2012, estranha à competência dos PER em discussão nos quais os créditos declarados/compensado são da competência de janeiro de 2012 e, ainda, a descrição dos fretes para algumas das notas discriminadas é genérica, ou seja, não há informação sobre os bens que foram transportados.

Não basta a apresentação de uma planilha, a título de exemplo, para fundamentar o direito aos créditos descontados.

Caberia ao contribuinte ter apresentado demonstrativos de apuração dos créditos descontados para cada uma das modalidades dos fretes cujos valores foram glosados pela Fiscalização e mantida pela DRJ, acompanhados das respectivas memórias de cálculo, dos documentos fiscais (notas fiscais e/ ou Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga (CTRC) e contábeis (cópia do Razão ou Diário) para comprovar o seu direito.

Nos pedidos de restituição, ressarcimento e declaração de compensação (PER/Dcomp), a certeza e a liquidez do crédito financeiro declarado/compensado devem ser comprovadas pelo requerente (contribuinte) mediante a apresentação de documentos fiscais (notas fiscais, DCTF, Dacon) e contábeis (Razão/Diário).

Segundo o disposto no inciso I do art. 373 da Lei nº 13.105/2015, o ônus da prova incumbe ao autor quanto fato constitutivo do seu direito. Também, o art. 36 da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo estabelece que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Já o Decreto nº 70.235/72 que trata do processo administrativo fiscal assim dispõe:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

Dessa forma, não tendo a recorrente demonstrado a certeza e liquidez dos créditos descontados sobre as despesas de fretes, mantém-se a glosa de tais créditos.

### I.3) Despesas com mão-de-obra terceirizada

Os custos/despesas incorridos com a contratação de mão-de-obra terceirizada para produção e/ ou acabamento dos produtos fabricados e vendidos pela recorrente enquadram-se no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, uma vez que fazem parte do custo de produção dos produtos industrializados por ela.

A autoridade julgadora de primeira instância, manteve a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sob o fundamento de que a recorrente não comprovou que as despesas pagas a terceiros por conta de mão-de-obra estavam ligadas ao processo de produção dos bens produzidos pela recorrente.

Nesta fase recursal, a recorrente limitou-se à alegação de que utilizou mão-de-obra terceirizada (facções) contratada com terceiros, pessoas jurídicas, para a produção dos bens destinados à venda, devendo prevalecer a verdade material, apresentando como prova, a título de exemplo, o Anexos V, reproduzido no recurso voluntário às fls. 1197.

Do exame desse anexo, verificamos que, com exceção da nota fiscal, documento 4597, indicado na primeira linha daquele anexo, de fato, pertencente ao anexo IV, refere-se à competência dos PER/Dcomp em discussão; as demais se referem a competências diferentes. Contudo, a nota correspondente à mesma competência dos PER/Dcomp em

discussão é de transporte/tratamento de resíduos e não de mão-de-obra contratada com terceiros para produção e/ ou acabamentos de produtos têxteis, conforme prova a descrição na última coluna do referido anexo.

Ressaltamos ainda que as demais notas fiscais (documentos) indicadas no referido anexo, além de serem de competências diferentes, salvo prova em contrário, não foram utilizadas na produção dos bens destinados à venda, conforme se depreende das razões sociais de seus emissores, quase todas emitidas por Riota Comércio de Peças e Empilhadeiras.

Portanto, a glosa dos créditos descontados sobre os custos com mão-de-obra terceirizada deve ser mantida.

#### II.4) Despesas com serviços de despachante aduaneiro

As despesas com serviços de despachantes aduaneiros não integram o custo de industrialização dos produtos industrializados e vendidos pela recorrente.

Nesta fase recursal, a recorrente alegou que, de fato, houve glosa de créditos sobre tais despesas no despacho decisório, conforme itens listados no Anexo IV daquele despacho, reproduzido às fls. 1198 do presente recurso. Para comprovar as despesas com despachantes juntou ao recurso o Doc 03 às fls. 1405/1410.

Do exame desse documento, verificamos que os serviços prestados foram de desembaraço aduaneiro. Nas notas fiscais apresentadas consta apenas que se trata de serviços de “*DESEMBARAÇO*” e/ ou de “*SERVIÇO DE DESEMBARAÇO/DESPACHO ADUANEIRO*”, sem quaisquer referências a mercadorias que foram desembaraçadas e/ ou despachadas. Além disto, todas as notas fiscais são de competências diferentes da competência do PER em discussão.

A simples reprodução do Anexo IV no presente recurso voluntário às fls. 1198, contendo a discriminação de serviços “Comissão paga a despachante aduaneiro”, referente à competência estranha à do PER em discussão, sem a apresentação da documentação fiscal identificando as mercadorias às quais tais despesas estão vinculadas, não permite apurar o direito da recorrente aos descontos reclamados.

As despesas com comissões a pagas a despachantes aduaneiros não se enquadram no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002; também, pelo fato de não integrarem direta e/ ou indiretamente os custos de industrialização, não se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, a glosa dos créditos sobre despesas com serviços de despachante aduaneiro deve ser mantida.

#### II.5) Despesas de alugueis de máquinas e equipamentos

A fiscalização glosou créditos descontados de custos/despesas com alugueis de máquinas e equipamentos sob o fundamento de que, intimada a comprovar tais custos/despesas, a recorrente não os comprovou.

Por sua vez, a DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que no Doc. 08, indicado pela recorrente para comprovar que as máquinas e equipamentos foram utilizadas no seu processo de produção, não se encontram as citadas faturas dos bens que deram origem aos créditos glosados, mas apenas notas fiscais de aluguel de equipamentos de telefonia, de máquinas de cartão de crédito, de automóveis e de bens de consumo; assim, a glosa foi mantida por falta de provas.

Nesta fase recursal, a recorrente juntou ao presente recurso o Doc. 04 às fls. 1411/1431, visando comprovar as despesas com alugueis de máquinas e equipamentos e que foram utilizados na produção dos bens destinados à venda.

Do exame daquele documento, verificamos que as notas fiscais apresentadas, às fls. 1412/1427, além de serem de competências estranhas à do PER em discussão, todas são de prestação de serviços aduaneiros na importação e não de alugueis de máquinas e equipamentos. Já os Demonstrativos de Locação às fls. 1428/1431, além de não constituírem documento hábil e legal para se reconhecer o direito de descontar créditos da contribuição, são também de competências estranhas à do PER em discussão. O documento legal que ampara desconto de créditos do PIS e da Cofins é a nota fiscal. No presente caso, nota fiscal de prestação de serviços (alugueis) ou contrato de locação e respectiva escrituração contábil das despesas.

Dessa forma, mantém-se a glosa dos créditos descontados sobre alugueis de máquinas e equipamentos.

II.6) Encargos de depreciação e custo de aquisição de bens do ativo imobilizado.

A Fiscalização glosou créditos descontados de custos/despesas com encargos de depreciação e/ou de custo de aquisição sob o fundamento de que intimada, a recorrente não comprovou que os bens são utilizados no seu processo produtivo. Houve também glosa de crédito por desconto em duplicidade, enumerados no Anexo V (amortizações de edificações e benfeitorias) que não foi impugnada.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a glosa sob o mesmo fundamento utilizado pela autoridade administrativa, falta de comprovação da utilização dos bens no processo de produção.

No recurso voluntário, a recorrente defende a reversão da glosa de créditos descontados sobre: I) encargos de depreciação; e, II) custo de aquisição.

Quanto aos custos/despesas com encargos de depreciação, a recorrente alegou que todos os créditos glosados decorrem dos custos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados no setor produtivo.

O inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, c/c o inciso III do § 1º deste mesmo artigo, todos citados e transcritos anteriormente, prevê o desconto de créditos sobre os encargos de depreciação e amortização de máquinas

e equipamentos utilizados na produção dos bens destinados à venda, incorridos no mês.

Para comprovar os bens do ativo imobilizado e suas utilizações no setor de produção dos bens destinados à venda, a recorrente carrou aos autos, juntamente com o recurso voluntário, o Doc. 05 às fls. 1686/1758, contendo uma amostragem das notas fiscais.

No entanto, para comprovar seu direito, não basta apresentar uma amostragem de notas fiscais dos bens do ativo imobilizado e sim um demonstrativo de apuração dos créditos descontados sobre os encargos de depreciação cujos valores foram glosados pela Fiscalização, contendo, no mínimo as seguintes informações: 1) número da nota fiscal de aquisição; 2) descrição do bem; 3) em que setor foi utilizado; 4) valor da aquisição; 5) valor da depreciação; e, 5) valor do crédito descontado, acompanhado de todas as notas fiscais dos bens que deram origem aos créditos e cópia do Livro Diário ou Razão, contendo os valores escriturados.

Ressaltamos que, em observância ao princípio da verdade material, ainda que este Relator quisesse apurar os créditos a que o contribuinte tem direito, apenas com a apresentação daquelas notas fiscais não é possível apurá-los. Seria imprescindível, no mínimo, discriminar os bens, informar onde são utilizados, a função de cada um, a vida útil de cada um, respectiva nota fiscal, e o método de depreciação adotado, pela vida útil ou acelerada e respectivas parcelas.

Assim, a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização deve ser mantida.

Com relação à glosa dos créditos descontados sobre os custos de aquisição dos bens do ativo imobilizado, a Fiscalização efetuou-a também sob o fundamento de que a recorrente não comprovou que tais bens são utilizados na produção dos bens destinados à venda. A DRJ manteve a glosa sob o mesmo fundamento.

No recurso voluntário, a recorrente simplesmente alegou *“Ora, assim como nos créditos apropriados sobre os encargos de depreciação, equivoca-se o Acórdão recorrido ao pautar-se nas presunções realizadas pela Autoridade Fiscal. Isso porque, conforme demonstrado, não houve qualquer análise do processo produtivo da Recorrente para verificar a legalidade dos créditos apropriados, razão pela qual, o referido Acórdão deve ser reformado”*.

Assim, utilizando o mesmo fundamento para manter a glosa sobre os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, ou seja, falta de comprovação do seu direito, mediante apresentação de demonstrativo de apuração dos créditos descontados, acompanhado de memória de cálculo e documentos fiscais (notas fiscais) e contábeis (Razão/Diário), não há como apurar os créditos a que recorrente faz jus nesta fase recursal.

Dessa forma, também a glosa dos créditos descontados sobre os custos de aquisições de máquinas e equipamentos deve ser mantida.

II.7) Insumos e produtos acabados importados para revenda (outras operações com direito a crédito)

De acordo com os incisos I e II do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, citados e transcritos anteriormente, os custos com aquisições de insumos importados e de bens importados para revenda dão direito ao desconto de créditos do PIS.

A recorrente alega que errou no preenchimento da Ficha 06B do Dacon, informando na linha 08 os valores que deveriam ser informados nas linhas 01 e 02.

Para comprovar o alegado erro, juntou ao presente recurso voluntário o Doc. 06 às fls. 1759/2053, contendo Notas Fiscais, Declarações de Importações e Planilha de Composição dos créditos pleiteados (por amostragem). A título exemplificativo, citou a Nota Fiscal nº 21374, a DI no 12/0157234-9 e a própria planilha apontada naquele documento.

No recurso voluntário, alegou que, em momento algum, a Fiscalização requereu informações detalhadas da Linha 08 da Ficha 16B do Dacon e, ainda, ficou surpresa com a glosa dos créditos. Na manifestação de inconformidade, trouxe diversas notas fiscais, declarações de importações e um relatório gerencial que comprovariam as importações de insumos e de produtos acabados e, conseqüentemente, o direito aos créditos;

Nos pedidos de restituição, ressarcimento e compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado é do requerente e não do Fisco.

A Lei nº 13.105, de 16/03/2015 (Novo Código de Processo Civil), assim dispõe, quanto às provas:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

(...).

Também, a Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regulamenta o processo administrativo, determina:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No presente caso, a recorrente alega que informou equivocadamente na Linha 08 da Ficha 16B do Dacon, o valor total das aquisições de insumos importados utilizados no seu processo produtivo e de bens importados adquiridos para revenda, quando deveria ter sido informado nas Linhas 01 e 02 dessa mesma ficha.

A recorrente sequer se deu ao trabalho de informar qual o valor seria da Linha 01 e qual seria da Linha 02. Simplesmente alegou erro e apresentou uma amostragem de declarações de importações e de notas fiscais para comprovar sua alegação e, conseqüentemente, o seu direito de descontar créditos sobre tais aquisições.

Caberia ao contribuinte ter apresentado demonstrativos de apuração do créditos da Linha 01 e da Linha 02, separadamente, demonstrando que a

soma dos valores destas duas linhas é igual ao valor lançado na Linha 08 da Ficha 16B do Dacon, acompanhados das respectivas memórias de cálculo, dos documentos fiscais (notas fiscais) e contábeis (cópia do Razão ou Diário) para comprovar o seu direito.

O Doc. 06 carreado aos autos, juntamente com o recurso voluntário, além de conter apenas uma amostragem das notas fiscais, todas são estranhas ao período do fator gerador, objeto do PER em discussão. Aliás, para o período de apuração do ressarcimento do PER, objeto deste processo administrativo, não há sequer uma nota fiscal.

Não basta carrear aos autos quase trezentas páginas de documentos, muitos deles ilegíveis, e afirmar que o direito ao ressarcimento declarado/compensado foi provado. Não compete aos julgadores apurar créditos passíveis de descontos e seu total e sim ao requerente.

Especificamente sobre a Nota Fiscal n.º 21374, citada no recurso voluntário, do exame de sua cópia às fls. 1760, verificamos que se refere à competência de fevereiro de 2012, sendo emitida no dia 2, deste mesmo mês, com a entrada nos produtos importados no estabelecimento do contribuinte no dia 3 daquele mês.

Dessa forma, a glosa dos créditos descontados sobre insumos importados e produtos importados para revenda, deve ser mantida.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

## **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antônio Marinho Nunes – Presidente Redator