Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13971.900162/2017-61

Processo nº	13971.900162/2017-61
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-012.132 – 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: 2011

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. VALIDADE.

É valido 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 valida 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)

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 DEPRECIAÇÃO. 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.

PROPAGANDA. FEIRAS. EXPOSIÇÕES. FOLHETOS. CATÁLOGOS. COMISSÕES. DESPESAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com propaganda, feiras, exposições, folhetos e catálogos, e comissões a representantes comerciais não dão direito a desconto de créditos pelo fato de não estarem enquadradas dentre as despesas expressamente elencadas no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 nem integrarem o custo de produção dos bens destinados à venda nem integrarem o custo das mercadorias vendidas.

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 3301-012.131, de 23 de novembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 13971.723391/2016-74, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Original

(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 Morais, 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 nº 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, consequentemente, não homologou a Declaração de Compensação (Dcomp) objeto deste processo administrativo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil não reconheceu o indébito tributário declarado/compensado e, consequentemente, não homologou a 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) PRELIMINAR - DO NECESSÁRIO JULGAMENTO EM CONJUNTO;
>
> b) DA NULIDADE - DA REVISÃO DE OFÍCIO DA COMPENSAÇÃO ANTERIORMENTE HOMOLOGADA PELA RFB;
>
> c) DA NULIDADE – NECESSÁRIA ANÁLISE DA ATIVIDADE DA MANIFESTANTE PARA VERIFICAÇÃO DA VINCULAÇÃO DE CADA ITEM GLOSADO NO SEU PROCESSO PRODUTIVO;
>
> d) DO DIREITO AOS CRÉDITOS de COFINS - Ano-calendário: 2011:
>
> d.1) DOS CRÉDITOS SOBRE BENS/SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – CONCEITO DE INSUMO CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DO STJ;
>
> d.1.1) Bens Para Revenda (Linha 1, Ficha 06A Ou 16Aa, do DACON);
>
> d.1.1.1) Fretes;
>
> d.1.1.2) Mão de Obra Terceirizada;
>
> d.1.2) Bens e Serviços Utilizados Como Insumos (linha 2 e 3, ficha 06A ou 16A, do DACON);
>
> d.1.2.1) Despesas com Tratamento de Efluentes;
>
> d.1.2.2) Despesas com Manutenção e Lubrificação de Máquinas e Equipamentos;

Original

d.1.2.3) Despesas com Despachantes Aduaneiros e Armazenagem;

d.1.2.3.1) Despesas com Serviços de Despachante Aduaneiro;

d.1.2.3.2) Despesas com Serviços de Armazenagem;

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

d.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;

d.1.5) Outras Operações com Direito a Crédito – Linha 13, Ficha 06A ou 16A do Dacon;

d.1.5.1) Despesas com Propaganda, Feiras e Exposições;

d.1.5.2) Despesas com Folhetos e Catálogos;

d.1.5.3) Despesas com o pagamento de comissões aos representantes comerciais;

d.1.6) Outras Operações com Direito a Crédito – linha 08, ficha 06B ou 16B do DACON – Insumos e Produtos Acabados para Revenda Importados;

e) DA EVENTUAL NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA;

Analisada a manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a procedente em parte nos termos do Acórdão nº 09-71.059 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) tratamentos de efluentes e despesas com manutenção e lubrificação de máquinas e equipamentos; e, c) despesas de armazenagem nas operações de venda.

Esclarecemos que, nos termos da Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017, o acórdão da DRJ não contem ementa.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, insistindo na homologação integral da 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, consequentemente, a essencialidade e relevância dos custos/despesas da sua atividade econômica; I.5) a 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 nº 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) despesas com bens para revenda: neste item, tratou das despesas com serviços de fretes e mão-de-obra terceirizada (***MAO OBRA TECER SOURCING HERING***); alegou que a decisão recorrida manteve a glosa por entender que tais despesas não estariam relacionadas com bens adquiridos para revenda; estas despesas foram lançadas na linha errada do Dacon, conforme consta no acórdão recorrido; o fato de ter lançado equivocadamente tais despesas na linha 01 da ficha 06A ou 16A do Dacon (serviços utilizados como insumos) e

Original

não na linha 07 (despesas com armazenagem e fretes na operação de venda) não impede o desconto (utilização) dos créditos; trata-se de despesas essenciais e relevantes às suas atividades econômicas; alegou ainda que existem três modalidades de fretes: (i) internos, (ii) oficinas de costura/facções e (iii) diversos; os internos referem-se a transporte de insumos e materiais intermediários para seu ciclo produtivo; os de oficinas de costura/facções referem-se ao transporte de produtos semielaborados/semiacabados; e os diversos são relativos ao transporte de produtos acabados; tais fretes estão comprovados no Doc. 03 anexado ao presente recurso; II.2) despesas com mão-de-obra terceirizada: o fato de ter lançado tais despesas na linha de bens para revenda (linha 01 da ficha 06A ou 16A do Dacon), quando deveriam constar na linha 03, serviços utilizados como insumos, não é fator impeditivo ao desconto (aproveitamento) dos créditos, devendo prevalecer a verdade material; II.3) despesas com serviços de despachante aduaneiro: trata-se de gastos com a importação de insumos utilizados no processo produção; a autoridade julgadora de primeira instância não identificou a glosa de créditos sobre tais despesas; contudo, a recorrente lançou os respectivos créditos na linha 02 do Dacon, quando o correto deveria ter sido na linha 3; esse erro não impede o aproveitamento dos créditos; tais despesas estão demonstradas no Anexo II reproduzido no presente recurso; II.4) despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas; o art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, prevê o aproveitamento de créditos sobre as despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados na execução das atividades da empresa, pagas a pessoas jurídicas, tais despesas estão demonstradas no Doc. 09 do presente recurso; II.5) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado: o art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/2003, 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; todos os créditos descontados decorrem dos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos e com base no valor de aquisição de bens destinados ao seu setor produtivo, conforme demonstrado no Doc. 07 e notas fiscais constantes do Doc. 08, ambos do presente recurso; II.6) outras despesas com direito a crédito: a) propaganda, feiras e exposições; b) folhetos e catálogos: e, c) pagamento de comissões aos representantes comerciais: trata-se de despesas relevantes e essenciais a sua atividade econômica e para a geração de receita tributável das contribuições para o PIS e Cofins; e, II.7) insumos e produtos acabados importados para revenda: o art. 15, inciso II da Lei nº 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) 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. 11 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

Original

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

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

> Art. 59. São nulos:
>
> (...)
>
> 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, consequentemente, 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 cujos créditos descontados foram glosados não constituem insumos e/ ou não são essenciais nem relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica da recorrente.

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

Original

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 Cofins sobre os custos/despesas incorridos com: II.1) despesas com bens para revenda; II.2) mão-de-obra terceirizada: II.3) serviços de despachante aduaneiro; II.4) aluguéis de máquinas e equipamentos; II.5) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado e/ ou sobre o custo de aquisição; II.6) outras despesas: a) propaganda, feiras e exposições; b) folhetos e catálogos: e, c) pagamento de comissões aos representantes comerciais; e, II.7) insumos e produtos acabados importados para revenda.

A Lei nº 10.833/2003 que instituiu o regime não cumulativo para a Cofins, vigente à época dos fatos geradores 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 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;
>
> (...)
>
> IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
>
> (...)

Original

> 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 a Cofins-Importação incidente na importação de produtos e serviços estrangeiros nos termos da Lei nº 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.
>
> (...)

Original

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) Despesas com bens para revenda (de fato fretes)

O recurso voluntário apresentado, em relação à glosa dos créditos descontados sobre fretes, é bastante confuso e não permite identificar com segurança quais fretes foram impugnados nesta fase recursal. Aliás todo o recurso é muito genérico.

No recurso voluntário, em relação às despesas com fretes, consta literalmente: "***3.1.1. DOS CRÉDITOS PELAS DESPESAS COM BENS PARA REVENDA"*** e o sub-item: "***3.1.1.1. DOS CRÉDITOS PELAS DESPESAS COM FRETES*****"**. Contudo ao discorrer sobre este item e sub-item, a recorrente fez referência não só às glosas dos créditos sobre os fretes vinculados às despesas comerciais com revenda de mercadorias no mercado interno, mas também as dos créditos vinculados à movimentação de produtos semielaborados/semiacabados e produtos acabados.

Alegou que se trata de despesas com três modalidades de fretes: (i) internos, (ii) oficinas de costura/facções e (iii) diversos.

A glosa dos valores dos créditos descontados sobre despesas com fretes, impugnada na manifestação de inconformidade e mantida pela autoridade

Original

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 venda 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; 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 juntou ao presente recurso voluntário, o Doc. 03, às fls. 959/971.

Do exame daquele documento, verificamos que a recorrente carreou aos autos copias das DANFE, às fls. 960/966 e às 970/971, e dos Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga (CTRC) às fls. 967/969.

No entanto, as DANFE são de aquisições de bens e não de aquisições de serviços de fretes; já os CTRC, embora sejam de fretes contratados, são de serviços prestados na competência de janeiro de 2012, sendo que o PER/Dcomp em discussão refere-se à competência de fevereiro de 2011. Além disto, a descrição neles informada não permite saber a natureza dos fretes, quais produtos foram produtos transportados, ou seja, se foram despesas incorridas com fretes nas operações de venda de produtos de produção própria e/ ou de bens adquiridos para revenda ou se foram para o transporte produtos semielaborados/semiacabados ou ainda para o transporte de produtos acabados.

Nos pedidos de restituição, ressarcimento e declaração de compensação (PER/Dcomp), a certeza e 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.

Original

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;
>
> (...)

Caberia ao contribuinte/recorrente ter apresentado, no mínimo, demonstrativos de apuração dos créditos descontados das três modalidades de fretes, um demonstrativo para cada modalidade, com as respectivas memórias de cálculos, acompanhados das respectivas notas fiscais e/ ou CTRC e dos lançamentos no Razão ou Diário.

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

II.2) Mão-de-obra terceirizada

Os custos incorridos com a contratação de mão-de-obra terceirada para produção e/ ou acabamento dos produtos fabricados e vendidos pela recorrente enquadram-se no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, uma vez que fazem parte do custo de produção dos produtos industrializados por ela.

No entanto, no presente caso, assim como no item anterior (II.1), a glosa decorreu de erro no preenchimento do Dacon. O contribuinte lançou os custos na linha 01 da Ficha 16A, quando deveria ter sido na linha 03 desta mesma ficha.

A autoridade julgadora de primeira instância, manteve a glosa sob o fundamento de que a recorrente não comprovou os referidos custos mediante a apresentação de documento fiscais e contábeis.

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 produzidos e vendidos.

Como não apresentou demonstrativo de apuração dos créditos descontados e respectivas memórias de cálculo de sua apuração, acompanhado de documentos fiscais (notas fiscais dos serviços contratados com terceiros) e contábeis (lançamentos no Razão/Diário), adoto o mesmo fundamento do item anterior (II.1), para manter a glosa sobre tais custos.

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

II.3) Serviços de despachante aduaneiro

Original

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

Segundo consta do recurso voluntário, mais especificamente no Anexo II reproduzido às fls. 896, trata-se de comissões pagas que nada têm a ver com o custo dos produtos industrializados.

Portanto, tais despesas não se enquadram no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003; também, pelo fato de não integrarem direta e/ ou indiretamente os custos de industrialização, não são relevantes nem essenciais ao processo produtivo da recorrente, não se aplicando a elas o conceito de insumos dado pelo STJ no referido REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, a glosa dos créditos sobre este item deve ser mantida.

II.4) Aluguéis 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 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.

Já nesta fase recursal, a recorrente alegou que juntou as notas fiscais, inclusive, apresentou cópia da Nota Fiscal nº 016340 demonstrando que aluga mensalmente máquinas de aplicação de botões.

De acordo a decisão recorrida, as notas apresentadas são de equipamentos que não são utilizados na industrialização dos produtos fabricados/vendidos.

Assim, caberia a recorrente ter indicado em seu recurso voluntário o número das notas fiscais e respectivas cópias comprovando que tais notas tratam de máquinas e equipamentos utilizados na industrialização de seus produtos.

No entanto não o fez. A simples apresentação de um nota fiscal de aluguel de máquina referente a um período estranho ao PER/Dcomp em discussão não comprova que a glosa dos créditos se deu sobre máquinas e equipamentos utilizados na produção dos bens industrializados e vendidos.

Nesta fase recursal, a recorrente juntou ao recurso voluntários, as cópias das notas fiscais discriminadas no Doc. 09 às fls. 1126/1136.

Do seu exame, verificamos que, à exceção da Nota Fiscal nº 016340 que se refere a período estranho ao do fato gerador do PER/Dcomp em discussão, os demais documentos, de fato, são Recibos de Locação de

Original

equipamentos de telefonia, utilizados possivelmente em eventos em outros municípios (Olímpia, Indaial, Anápolis, Rodeio, Ibirama, Parnamirim, Itororó, Natal), sendo que também todos são de competência estranha ao fato gerador do PER/Dcomp em discussão.

Além disto, as despesas com aluguéis de equipamentos de telefonia não estão elencadas dentre aquelas que geram créditos das contribuições para o PIS e Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 nem se enquadram no conceito de insumos utilizados a produção, dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

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

II.5) Encargos de depreciação e custo de aquisição de bens o ativo imobilizado.

A Fiscalização glosou créditos descontados de custos/despesas de 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/equipamentos utilizados no setor produtivo.

O inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, c/c o inciso III do § 1º deste mesmo, todos citados e transcritos anteriormente, prevê o desconto de créditos sobre os encargos de depreciação e amortização de máquinas e equipamentos, incorridos no mês, 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 carreou aos autos, juntamente com o recurso voluntário, o Doc. 08 às fls. 1075/1125, 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

Original

de todas as notas fiscais dos bens que deram origem aos créditos e cópia do Livro Diário ou Razão, contendo os valores escriturados, os custos de depreciação e os créditos descontados.

Ressaltamos ainda 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 seria possível. Seria imprescindível, no mínimo, a discriminação dos bens, a informação onde são utilizados, a função de cada um, a vida útil de cada um, a 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 a 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 memoria 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.6) Outras despesas: a) propaganda, feiras e exposições; b) folhetos e catálogos; e, c) comissões aos representantes comerciais

Por se tratar de despesas cujos créditos descontados foram glosados sob o mesmo fundamento, o direito ao desconto de créditos sobre tais despesas será apreciado em conjunto.

De acordo com os incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a pessoa jurídica tem direito de descontar créditos dos custos de bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos, no caso de atividades comerciais; e, de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, nos casos de atividades industriais; e, ainda, sobre as despesas expressamente elencadas nos demais incisos.

As despesas com feiras e exposições, folhetos e catálogos, e comissões aos representantes comerciais, não estão elencadas dentre aquelas previstas naquele artigo.

Original

Também, não se trata de despesas vinculadas direta e/ou indiretamente com o processo de produção dos bens destinados a venda.

Dessa forma o desconto de créditos sobre tais despesas não tem amparo legal nem se aplica a elas a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, tendo em vista este recurso tratou de custos e despesas vinculados ao processo de produtos de bens destinados à venda.

Portanto, a glosa dos créditos descontados sobre tais despesas deve ser mantida.

II.7) Insumos e produtos acabados importados para revenda

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 e produtos importados para revenda dão direito ao desconto de créditos da Cofins.

A recorrente alega que errou no preenchimento da Ficha 16B do Dacon, informando na linha 08 os valores que deveriam ser informados na linhas 01 e 02.

Para comprovar o alegado erro, apresentou juntamente com a manifestação de inconformidade, uma amostragem de Declarações de Importação (Doc. 12), das respectivas Notas Fiscais (Doc. 12), além do relatório gerencial elaborado por ela.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a glosa sob o fundamento de que a amostragem das Declarações de Compensação e das Notas Fiscais, apresentadas, a título de exemplo, não são suficientes para comprovar o alegado erro. Para tanto, deveria ter anexado à manifestação de inconformidade a documentação fiscal e contábil, demonstrando a totalidade dos créditos pleiteados e também o erro no preenchimento do Dacon. Não basta documentos "***exemplificativamente juntados aos autos***" por amostragem.

No recurso voluntário, a recorrente alegou que, em momento algum, a Fiscalização requereu informações detalhadas da Linha 08 da Ficha 16B do Dacon e ficou surpresa com a glosa dos créditos. Ao apresentar a manifestação de inconformidade, trouxe diversas notas fiscais, declarações de importações e um relatório gerencial que comprovam as importações de insumos e de produtos acabados e, consequentemente, o direito aos créditos, conforme Doc. 11 do presente recurso. Alegou, ainda, que a opção de apresentar apenas uma amostragem deu-se em razão da grande quantidade de informações.

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:

Original

> 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 o qual seria da Linha 02. Simplesmente alegou erro, apresentou uma amostragem de declarações de importações e de notas fiscais para comprovar o alegado erro e, consequentemente, o direito de descontar créditos sobre tais aquisições.

Caberia ao contribuinte ter apresentado demonstrativos de apuração do créditos das aquisições da Linha 01, demonstrativo de apuração dos créditos descontados da Linha 02, demonstrando que a soma das aquisições bate com o valor lançado na Linha 08 da Ficha 16B do Dacon, acompanhados das respectivas memórias de cálculo, dos documentos fiscais (notas fiscais e Dacon retificado) e fiscais (cópia do Razão ou Diário) para comprovar o seu direito.

O Doc. 11 carreado aos autos juntamente com o recurso voluntário, além de conter apenas uma amostragem das notas fiscais, contem notas fiscais estranhas ao período do fator gerador do PER em discussão. Aliás, para o período de apuração do ressarcimento, objeto do PER/Dcomp em discussão, não há sequer uma nota fiscal.

Assim, em face do princípio da verdade material, ainda que se quisesse apurar a certeza e liquidez do crédito financeiro declarado/compensado no PER/Dcomp em discussão, não seria possível por falta de documentos fiscais e contábeis.

Dessa forma, a glosa dos créditos descontados sobre insumos e produtos acabados 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.

Original

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

Original