



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.727807/2014-71
ACÓRDÃO	3102-004.229 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AV MANUFACTURING INDUSTRIA E COMERCIO DE PECAS E ACESSORIOS AUTOMOTIVOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO. CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. EXIGÊNCIA MANTIDA.

A não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas oriundas da cessão de créditos de ICMS é tema consolidado pelo Excelso STF no RE nº 606.107-RG, e de observância obrigatória pelo Colegiado do CARF (alínea b, do inciso II, Art. 62, do RICARF).

Inclusão das receitas de cessão de créditos de ICMS da base de cálculo das contribuições mantidas.

CONCEITO DE INSUMOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. TESTE DE SUBTRAÇÃO E PROVA.

A partir do conceito de insumos firmado pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos Recursos Repetitivo), à Receita Federal consolidou o tema por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018, sendo adotados, portanto, os critérios de essencialidade e relevância do bem ou serviço aplicado na prestação de serviços ou no processo produtivo do contribuinte.

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREVENTIVA E MATERIAIS PARA 'VEÍCULOS'. SERVIÇOS DE FRETE DE EMBALAGENS RETORNÁVEIS. POSSIBILIDADE.

Adotando-se os critérios de essencialidade e relevância delineados pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, bem como, as hipóteses previstas na IN RFB nº 2.121/22, os serviços de manutenção e de frete reverso, se encontram intrinsecamente vinculados à atividade operacional da Recorrente, por serem necessários tanto à

manutenção preditiva, preventiva e corretiva do parque de ferramentas e dos respectivos painéis de cabos utilizados nas diversas linhas de montagem, quanto ao transporte das peças embaladas até a área de montagem quanto para o retorno das embalagens à unidade da Recorrente, onde são reutilizadas no processo produtivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento para excluir da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS autuadas, os créditos calculados sobre as despesas contraídas pela Recorrente com serviços de manutenção preventiva e materiais para máquinas e equipamentos e de frete de embalagens retornáveis. A conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães e o conselheiro Wilson Antônio de Souza Corrêa davam provimento em maior extensão para excluir da base das contribuições as receitas decorrentes de cessões de créditos de ICMS.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Wilson Antônio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata o presente processo de impugnação (fls. 314 a 337) ao auto de infração, às folhas 286 a 310, lavrado para lançamento de ofício de PIS e Cofins em decorrência de insuficiência de recolhimento de PIS e Cofins do exercício de 2010 devido às infrações abaixo descritas:

1 Não inclusão da receita de transferência de créditos de ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins.

2 Apuração de créditos sobre frete de embalagens retornáveis.

3 Apuração de créditos sobre serviços não considerados com insumos.

Conforme detalhado no Relatório Fiscal às folhas 298 a 308, durante o período fiscalizado a recorrente não efetuou recolhimento das contribuições em razão do montante de créditos apurados ser superior a contribuição calculada sobre suas receitas de vendas.

Cientificada, a recorrente apresentou impugnação, acompanhada de documentos e legislação do Estado do Rio Grande do Sul sobre o diferimento do ICMS (Doc 2 - folhas 357 a 363); contratos e notas técnicas dos serviços glosados (Doc 3 – folhas 379 a 399); contrato de prestação de serviços de logística, notas fiscais e descritivo da operação de recebimento e devolução das embalagens (Doc. 5 – fls. 401 a 437); comprovantes de pagamento dos itens glosados referente e materiais de segurança e serviços de terceiros (Doc 8 – folhas 482 a 505), jurisprudência, dentre outros.

Por meio da impugnação apresentada, a recorrente defende, em síntese, que:

a) O fato gerador das contribuições PIS e Cofins é o auferimento de receitas e que a transferência de créditos de ICMS para terceiros representa mera mutação patrimonial, não possuindo natureza de receita.

b) O entendimento do fisco de que a realização em dinheiro do crédito de ICMS constitui receita infringe o princípio da não-cumulatividade inserido na Constituição Federal.

c) O frete da embalagem retornável é indispensável e faz parte do ciclo produtivo da empresa. O frete é intrínseco a produção e inicia novo ciclo de abastecimento da linha fabril, sendo custo necessário que se adequa ao conceito de insumo e aplicado diretamente na produção.

d) A glosa dos serviços e materiais de manutenção de veículos, serviços de movimentação, equipamentos de segurança e serviços de terceiros não levou em consideração o conceito de insumo, já que são custos necessários para a atividade produtiva.

e) Invoca a nulidade do item do Relatório Fiscal que trata da glosa dos serviços por ausência de detalhamento o que cerceou o direito de defesa, por mais que se tenha meios de apresentar a defesa em questão.

Por fim, a recorrente requer que, se necessário, seja realizada diligência para eventuais conformações que se façam necessárias, inclusive para a testar a natureza de serviços que constituem insumos, e que sejam desmembrados os pagamentos relacionados com as decorrentes de materiais de segurança e serviços de terceiros.

A impugnação foi julgada improcedente pelo juízo a quo conforme acórdão nº 15-45.805, cuja ementa está transcrita abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade e devidamente comprovados.

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO.

A receita auferida em decorrência da transferência de créditos de ICMS a terceiros somente pode ser excluída da base de cálculo da Cofins se tais créditos forem originados de operações de exportação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade e devidamente comprovados.

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO.

A receita auferida em decorrência da transferência de créditos de ICMS a terceiros somente pode ser excluída da base de cálculo do PIS se tais créditos forem originados de operações de exportação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

NULIDADE.

DRJ/SDR Fls. 2 Não há que se falar em nulidade por cerceamento de direito de defesa quando se vislumbra nos autos que a recorrente foi capaz de apresentar seus argumentos de defesa, exercendo o direito assegurado pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador e se restringe à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, mas não se justifica quando o fato possa ser demonstrado pela juntada de documentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No decisor, restaram mantidas as exigências relativas à não inclusão da receita decorrente da transferência de créditos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS; ao cálculo de créditos sobre fretes de embalagens retornáveis; e ao creditamento de PIS e COFINS em relação a serviços que não poderiam ser considerados insumos passíveis de geração de créditos.

Intimada, a Recorrente interpôs o competente recurso voluntário, refutando as razões de decidir do juízo *a quo*.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Verificados os requisitos formais de admissibilidade do recurso voluntário interposto pela Recorrente, dele conheço, por preencher os pressupostos legais para seu regular processamento.

Depreende-se do relatório que o cerne da controvérsia reside na definição do conceito de insumo, bem como na interpretação dos critérios legais relativos ao conceito de receita e à dedução de custos e despesas da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, no regime não cumulativo, à luz do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, bem como dos parâmetros fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos.

Extrai-se da decisão recorrida que foram mantidas as exigências objeto do lançamento, com a inclusão das respectivas receitas na base de cálculo das contribuições, em síntese, pelos mesmos fundamentos que embasaram a autuação, quais sejam:

(i) a receita decorrente da transferência de créditos de ICMS (cessão onerosa de créditos), sob o fundamento de que a transferência de créditos de ICMS configura receita tributável e de que a legislação somente autoriza sua exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando tais créditos forem oriundos de operações de exportação;

(ii) os créditos relativos a fretes de embalagens retornáveis, ao argumento de que, não sendo a embalagem considerada insumo para fins de creditamento, tampouco seria admissível o aproveitamento dos créditos vinculados aos respectivos fretes; e

(iii) os créditos relativos a serviços de manutenção preventiva, materiais aplicados em veículos e serviços de movimentação interna, por entender a autoridade fiscal que tais despesas não guardam relação direta com os produtos fabricados para venda, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo.

A Recorrente, que atua na prestação de serviços relacionados à encomenda de Produtos de terceiros, tais com Peças e Acessórios para veículos automotores; à Importação e Exportação de Bens e Produtos em geral; à compra e venda de Peças e Acessórios para veículos automotores e Produtos em geral; à Locação de Máquinas e Equipamentos em Geral; à fabricação de peças e acessórios para veículos automotores; à Administração, consultoria e logística de armazenagem e estoque; e à industrialização de embalagens, apresentou considerações acerca dos contratos firmados com terceiros, buscando demonstrar a essencialidade e/ou relevância das despesas correspondentes, as quais reproduzem, em essência, os argumentos já deduzidos em sua impugnação.

Conforme se sabe, a matéria relativa ao conceito de insumo é tema recorrente no âmbito deste Conselho. A jurisprudência administrativa tem aplicado de forma uniforme o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 98, inciso II, alínea “b”, e do art. 99 da Portaria MF nº 1.634/2023.

O referido entendimento foi posteriormente consolidado pela Administração Tributária por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, que passou a orientar a atuação fiscal quanto à interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Referido Parecer Normativo sistematizou os critérios da essencialidade e da relevância, extraídos do julgamento do STJ, estabelecendo parâmetros objetivos para o reconhecimento de créditos relativos a bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços. Dentre as diretrizes ali fixadas, destacam-se:

a) qualificam-se como insumos apenas os bens e serviços aplicados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços, excluídos aqueles vinculados a atividades administrativas ou de revenda;

b) admite-se o creditamento não apenas de itens que integrem fisicamente o produto final, mas também daqueles necessários ao desenvolvimento das etapas produtivas;

c) a utilização do bem ou serviço após o término do processo produtivo não afasta, por si só, a caracterização como insumo, em situações específicas; e

d) o conceito de insumo abrange aqueles empregados na fabricação de outros insumos (“insumo do insumo”), desde que imprescindíveis às etapas subsequentes da produção.

Em complemento, a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 regulamentou as regras de apuração e fiscalização da não cumulatividade, incorporando o entendimento jurisprudencial e técnico já consolidado.

Os arts. 175 e 176 da referida norma detalham a base de cálculo dos créditos, reiterando que se consideram insumos todos os bens e serviços essenciais ou relevantes para a produção ou fabricação de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços, apresentando rol exemplificativo das hipóteses admitidas. A Instrução Normativa também elenca, de forma expressa, situações que não configuram insumo, tais como custos administrativos, despesas alheias ao processo produtivo e gastos com bens do ativo imobilizado, salvo nas hipóteses legalmente previstas.

À luz da legislação e dos atos normativos mencionados, conclui-se que a análise do conceito de insumo deve ser realizada caso a caso, considerando:

- (i) as especificidades da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;
- (ii) o efetivo emprego do bem ou serviço nas etapas do processo produtivo; e
- (iii) a comprovação de sua indispensabilidade ou relevância para o resultado da produção ou da prestação de serviços.

Assim, não é suficiente a mera alegação de imprescindibilidade do bem ou serviço, sendo necessária a demonstração concreta de como o insumo é consumido, aplicado ou utilizado no processo produtivo, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, que disciplinam a necessidade de adequada instrução probatória no processo administrativo fiscal.

Tal entendimento encontra respaldo em precedentes deste Conselho, inclusive nas Súmulas CARF nº 188 e nº 189. A Súmula CARF nº 188 admite o creditamento relativo a fretes na aquisição de insumos não tributados, desde que se trate de fretes autônomos e efetivamente onerados pelo PIS e pela Cofins.

Portanto, impõe-se a análise dos custos e despesas desconsiderados pela autoridade fiscal, sob o fundamento de que não se enquadrariam no conceito de insumo, bem como da exigência relativa à inclusão da receita decorrente da cessão de créditos de ICMS na base de cálculo das contribuições.

Inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS nas operações de cessão de créditos.

Sustenta a Recorrente que cede a General Motors a parcela de créditos de ICMS que não consegue aproveitar em sua escrita fiscal (saldo credor excedente), decorrente de operações cujo recolhimento do imposto foi diferido para etapa subsequente da cadeia de circulação. Argumenta que, por essa razão, a cessão desses créditos não enseja acréscimo patrimonial apto a caracterizar receita tributável para fins de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS.

Reproduzem-se, a seguir, os esclarecimentos prestados:

De extrema importância desde já destacar que não é o que ocorre com relação às transferências de saldo credor de ICMS, já que delas não advém qualquer receita bruta em proveito da Recorrente, mas tão somente uma mera mutação patrimonial, incapaz de, por si só considerada, permitir a incidência do PIS e da COFINS.

Essa transferência de saldo credor ocorre nessa operação específica, ficando limitada a estabelecimento que esteja instalado no mesmo complexo industrial da Recorrente, limitando-se a transferência, por período de apuração, ao valor total do imposto incidente nas operações diferidas naquele período. Ou seja, toda essa sistemática tem o intuito, tão somente, de respeitar o princípio da não-cumulatividade do ICMS e neutralizar o diferimento aplicável na operação.

- Do Diferimento e Seus Efeitos Práticos Financeiros

É evidente que a transferência de um crédito de ICMS, na mesma operação e para o estabelecimento industrial sujeito ao diferimento, NÃO constitui receita da Recorrente, da mesma forma como inexistiria qualquer receita se não houvesse o diferimento do ICMS.

(...)

No cenário B, o fisco estadual acaba acumulando um crédito em favor da Recorrente; como o fisco estadual normalmente não honra o passivo, se não transferido, o crédito acaba se tornando uma perda financeira.

A transferência de crédito não representa uma nova receita, mas sim uma troca de ativos, ou seja, troca-se um crédito perante o fisco pela exata expressão pecuniária deste crédito.

Em relação à matéria, não há espaço para maiores controvérsias, uma vez que a não incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre as receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS constitui entendimento consolidado pelo Excelso Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 606.107-RG, de observância obrigatório pelos Conselheiros deste Tribunal Administrativo, a teor do art. 98 do RICARF.

A conclusão adotada pela Corte assentou-se na hipótese de não incidência relativa à cessão de créditos vinculados a operações de exportação, conforme apontado pela fiscalização e corroborado pela DRJ. Nessa perspectiva, a decisão recorrida mostra-se alinhada ao entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores, em especial ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, cuja orientação passa a ser transcrita:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a

interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da

exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Julgamento:22/05/2013, Publicação:25/11/2013 Repercussão Geral – Mérito (Tema 283).

À vista do exposto, mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, uma vez que o pleito da Recorrente carece de amparo legal.

Frete de embalagens retornáveis.

Neste tópico, a Recorrente busca reverter as glosas efetuadas pela fiscalização. Para tanto, sustenta que:

A operação de recebimento e devolução das embalagens encontra-se abaixo resumida com base no descritivo anexado às folhas 409 a 412 da impugnação:

A recorrente, AV Manufacturing, é contratada para montagem dos motores utilizados nos veículos fabricados pela GM no complexo industrial localizado na cidade de Gravataí-RS.

O processo se inicia a partir da ordem de compra das peças e componentes junto aos fornecedores que são indicados pela própria GM.

As peças são enviadas pelos fornecedores para a AV Manufacturing acondicionadas em embalagens retornáveis por meio de empresas transportadoras contratadas pela própria interessada. Nesta primeira etapa são emitidas duas notas fiscais distintas, uma referente à venda da peça e outra referente à remessa da embalagem com retorno. A transportadora emite o conhecimento de transporte.

Na fábrica da AV Manufacturing, as peças são armazenadas ainda acondicionadas nas embalagens até serem selecionadas para utilização na linha de montagem.

No momento em que as peças são direcionadas para montagem, as embalagens são separadas para posterior devolução ao fornecedor que as reutilizará quando do envio de novas peças a serem adquiridas.

Na devolução das embalagens da AV Manufacturing para o fornecedor, são emitidas notas fiscais de devolução pela interessada e conhecimento de transporte pela empresa transportadora.

Ao que tudo indica, os fretes são indispensáveis tanto para o transporte das peças embaladas até a área de montagem quanto para o retorno das embalagens à unidade da Recorrente, onde são reutilizadas no processo produtivo.

Dessa forma, à luz dos critérios da essencialidade e da relevância, entendo que tais despesas se qualificam como insumos para fins de creditamento.

Serviços de manutenção preventiva e materiais para ‘veículos’.

Novamente, a Recorrente apresenta informações acerca da relação negocial mantida com o prestador de serviços, com o objetivo de reiterar a necessidade dos serviços de manutenção preventiva e dos materiais aplicados em veículos, conforme se verifica a seguir:

Conforme contrato anexado à impugnação, folhas 379 a 388, trata-se de serviços realizados pela prestadora M. Shimizu Elétrica e Pneumática Ltda. **para manutenção preditiva, preventiva e corretiva do parque de ferramentas e respectivos painéis de cabos utilizados nas diferentes linhas de montagem da recorrente, além de serviços de calibrações e validações.**

Ademais, a Proposta Comercial anexada à impugnação (folhas 389 a 396) deixa claro que o valor do contrato não inclui eventuais despesas relacionadas à reposição de peças e partes das máquinas e equipamentos objeto dos serviços de manutenção preventiva, conforme se pode inferir do trecho abaixo transcrito da folha 394 da referida Proposta.

Todos os equipamentos, coletores, simuladores, dispositivos serão por conta da M. Shimizu para atender as exigências da AVM, para atender cronograma das preventivas/corretivas e calibrações da AVM. As peças que precisem ser substituídas em qualquer equipamento que fazem parte deste contrato serão por conta da AVM, mediante prévia autorização.

Verifica-se que os serviços se encontram intrinsecamente vinculados à atividade operacional da Recorrente, por serem necessários à manutenção preditiva, preventiva e corretiva do parque de ferramentas e dos respectivos painéis de cabos utilizados nas diversas linhas de montagem.

E por essa razão, adotando os critérios de essencialidade e relevância delineados pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, bem como, as hipóteses previstas na IN RFB nº 2.121/22, acolho o pedido da Recorrente excludo da base de cálculo do lançamento das contribuições as referidas despesas.

Serviços de movimentação interna.

Acerca das despesas, esclarece a Recorrente:

Conforme Primeiro Aditivo Contratual de Prestação de Serviços anexado à impugnação (folhas 401 e 402), trata-se de serviços de logística prestados pela empresa Ceva Logistics Ltda. que incluem descarregamento de caminhões, recebimento dos materiais, padronização, etiquetação e armazenamento, sequenciamento dos motores a serem enviados a GM, expedição e transporte dos referidos motores até o estabelecimento da GM dentro do próprio complexo industrial que se encontra a empresa autuada, registro das notas fiscais recebidas, controle e gestão do estoque das mercadorias e motores em responsabilidade da recorrente.

Não obstante, a DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que os contratos apresentados pela Recorrente com a prestadora de serviços contemplam, além das atividades de logística e movimentação interna, outros serviços de natureza administrativa, financeira, de recursos humanos, serviços integrados e tecnologia da informação.

Destacou-se que a remuneração contratual foi pactuada por preço global, sem a discriminação dos valores correspondentes a cada atividade contratada. Assim, não seria possível identificar e segregar os montantes relativos exclusivamente aos serviços de logística e movimentação interna, que constituem as rubricas objeto da glosa.

A atividade em questão, a meu ver, está diretamente relacionada aos serviços de logística, armazenagem e gestão de estoques prestados pela empresa, em consonância com seu objeto social. Nesse contexto, tais custos revelam-se indispensáveis à execução de sua atividade-fim, uma vez que viabilizam o armazenamento e a estocagem de mercadorias para posterior industrialização por encomenda, entre outras operações.

No entanto, conforme bem destacado DRJ, tratando-se de contrato celebrado por preço global, impõe-se a adequada segregação e contabilização dos serviços contratados, de modo a possibilitar a identificação dos valores correspondentes a cada atividade prestada, distinguindo-se, por exemplo, aqueles relativos aos serviços de logística dos referentes a recursos humanos, tecnologia da informação e demais atividades abrangidas pelo ajuste.

Embora o aditivo contratual apresentado pela Recorrente detalhe a inclusão de novos serviços, em nenhum momento afasta ou enfrenta a necessidade de segregação dos valores, tal como apontado na decisão recorrida.

Dessa forma, embora as despesas relacionadas à logística e à movimentação interna, em tese, possam enquadrar-se no conceito legal de insumo, à luz dos critérios da essencialidade e da relevância fixados pelo Superior Tribunal de Justiça, a glosa deve ser mantida no caso concreto, diante da ausência de elementos que permitam a segregação dos valores correspondentes a tais serviços daqueles referentes às demais atividades abrangidas pelo contrato.

Cumprе ressaltar que o ônus de comprovar a liquidez e a certeza do direito creditório alegado incumbe à contribuinte. Assim, diante da ausência de elementos que permitam individualizar os valores correspondentes exclusivamente aos serviços passíveis de creditamento, não é possível acolher a pretensão recursal, devendo ser mantida a glosa.

Ante o exposto, voto pelo **parcial provimento** do Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS autuadas, as despesas contraídas pela Recorrente com serviços de manutenção preventiva e materiais para máquinas e equipamentos e de frete de embalagens retornáveis.

É o meu voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa