

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 13603.721216/2015-50**ACÓRDÃO** 3302-014.699 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 23 de julho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

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

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. NATUREZA JURÍDICA DOS BENS E SERVIÇOS.

Os custos com bens e serviços somente podem servir de base de cálculo para a apuração de créditos do contribuinte caso se enquadrem no conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a partir dos critérios de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: (1) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa dos créditos relacionados aos serviços (1.1) de projeção, desenho e cálculo; (1.2) de pesquisa e inovação; (1.3) de experimentação; (1.4) de limpeza técnica; (1.5) de serviços técnicos, com exceção daqueles referentes a serviços de logística; (1.6) escriturados na conta contábil 0053800000- OUTRAS PRESTAÇÕES PROFISSIONAIS; (1.7) escriturados na conta contábil 0053800039 – PRESTAÇÃO SERVIÇOS COMERCIAIS; (1.8) escriturados na conta contábil 0051400001 – COMPRAS DE MATERIAIS DE CONSUMO, para conceder o direito ao crédito apenas sobre as notas fiscais que se referem a materiais aplicados em serviços de ferramentaria, usinagem e projeção; (1.9) objeto das notas fiscais escrituradas nas contas “0053800011 - PROJEÇÃO, DESENHO E CÁLCULO”, “0053800106 - PRESTAÇÃO SERVIÇO – EXPERIMENTAÇÃO”, “0053800021 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PESQUISA INOVAÇÃO”, “0053200000 - LIMPEZA TECNICA”, “0053800038 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS TÉCNICOS”, “0053800000 - OUTRAS PRESTAÇÕES PROFISSIONAIS”, “0053800039 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS COMERCIAIS”; (1.10) objeto das notas fiscais emitidas pela empresa ABCZ Service Ltda; (1.11) e demais despesas com a produção dos protótipos; bem como para que sejam refeitas as apurações dos saldos das contribuições em cada

período objeto do referido processo e homologadas as respectivas compensações até o limite dos saldos credores, caso existentes, mantendo-se a compensação de ofício, quando necessária; e, (2) por voto de qualidade, para manter as glosas referentes a (2.1) serviços de logística, inclusive os prestados pela empresa GFL; (2.2) material de embalagem para transporte dos produtos; (2.3) frete na transferência de produtos acabados; e (2.4) frete na aquisição de bens para o ativo imobilizado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

1. AUTUAÇÃO

A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no período entre janeiro e dezembro de 2011, com crédito tributário total no valor de R\$ 100.660.814,10, conforme autos de infração de fls. 60/117.

De acordo com os autos de infração, o presente lançamento decorre, em parte, de glosas de créditos da não cumulatividade descontados pela contribuinte, mas que tinham sido utilizados de ofício pela fiscalização durante o presente procedimento (descontados pela contribuinte em agosto/2011), bem assim, no processo nº 18347.720001/2015-11 (descontados pela contribuinte em janeiro/2011), cujos autos de infração se encontram às fls. 2474/2507.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 118/183, o presente lançamento também decorre de glosa de créditos de PIS e Cofins na aquisição de bens e serviços descontados pela autuada que a fiscalização considerou que não se enquadram no conceito de insumo conforme a legislação de regência, especialmente as Instruções Normativas (IN) SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Também entendeu a fiscalização que os serviços prestados antes ou após o processo produtivo não são considerados insumos da produção.

A apuração da natureza dos bens e serviços foi feita de acordo com as descrições apresentadas pela empresa, por meio dos códigos de serviços listados na Lei Complementar (LC)

nº 116, de 2003, por meio dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) e ainda pela análise de notas fiscais.

Os créditos glosados referem-se às contas abaixo descritas.

- Serviços de logísticas;
- Projetação, Desenho e Cálculo;
- Prestação de Serviço Pesquisa Inovação;
- Prestação Serviço – Experimentação;
- Limpeza Técnica;
- Prestação Serviços Técnicos;
- Outras Prestações Profissionais – Glosados os valores contabilizados nesta conta porquanto não comprovada a aplicação ou consumo dos serviços no processo produtivo da empresa;
- Prestação Serviços Comerciais;
- Compras de Material de Consumo – Na realidade, trata-se de serviços contratados, lançados equivocadamente nesta conta;
- Serviços em Geral;
- Protótipo – Glosados os créditos relativos a construção de protótipos, porquanto, de acordo com a fiscalização, somente os gastos com a fabricação de produtos destinados à venda geram créditos da não cumulatividade, o que não é o caso dos protótipos;
- Material de Embalagem – Glosados os respectivos créditos porque, de acordo com a fiscalização, os custos de embalagens utilizadas para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, não integram o processo produtivo.
- Frete – Glosados os valores relativos a operações de frete cujos CFOP não estão relacionados com o processo produtivo da empresa e que, segundo a fiscalização, não gerariam créditos da não cumulatividade, abaixo discriminados. Mantidos os fretes que compõem o custo do bem adquirido quando este se constitui em insumo da produção.

Ainda de acordo com TVF, a autuada apresentou Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) retificadora para o período de agosto a dezembro de 2011, o que ocasionou o aparecimento de indébitos nesse período. Tais indébitos foram compensados por meio de Declarações de Compensação (DCOMPs) apresentadas em 24/06/2013.

No entanto, após a realização da fiscalização não subsistiu a origem do crédito informado nas referidas DCOMPs.

2. IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração, a interessada apresentou Impugnação, às fls. 2526/2614, alegando, preliminarmente, que o lançamento seria nulo em razão da falta de fundamentação.

Aduz a impugnante que a fiscal autuante não trouxe aos autos motivos concretos para as glosas dos créditos, pois apresentou justificativas genéricas e idênticas em oito dos treze tópicos do termo de verificação.

Quanto ao mérito, inicia tecendo considerações sobre o regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da Cofins, instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ressalta que qualquer bem ou serviço aplicado ou consumido na produção ou fabricação ou comercialização do produto dá ensejo ao creditamento para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Argui que como o regime da não cumulatividade não se trata de um benefício fiscal, tampouco suspensão ou exclusão de crédito tributário ou isenção, mas sim de um regime constitucional, sua interpretação deve ser necessariamente ampla e irrestrita, afastando-se qualquer interpretação literal.

Posteriormente, passa a expor a sua definição de insumo à luz da legislação de regência.

Argumenta que as definições sobre o tema trazidas pelas Instruções Normativas (IN) RFB nº 247, de 2002, e 404, de 2004, seriam muito mais restritivas que a contida na legislação do PIS e da Cofins, que, no entanto, foi integralmente adotada pela auditora-fiscal autuante, que considerou que dão direito a créditos somente os produtos e serviços aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto final.

Posteriormente, a impugnante passa a fazer uma breve descrição do seu processo produtivo em suas etapas:

- 1ª Etapa - Projeto; - 2ª Etapa - Fabricação de Motores e de Transmissão; - 3ª Etapa – Prensas; - 4ª Etapa – Funilaria; - 5ª Etapa – Pintura; - 6ª Etapa – Montagem; e - 7ª Etapa – Testes.

A seguir examina todos os itens dos créditos glosados pela fiscalização, concluindo que todos os serviços em questão são aplicados diretamente no seu processo produtivo e são a ele inerentes e essenciais, assim gerariam direito a créditos da não cumulatividade.

No que tange à relação do presente com o processo nº 18347.720001/2015-11, como ambos decorrem do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e a fiscalização glosou no presente créditos do PIS/Cofins que foram utilizados de ofício naquele processo, solicita o julgamento em conjunto dos processos ou alternativamente o sobrestamento do presente até o julgamento do processo nº 18347.720001/2015-11, haja vista a relação de dependência entre eles.

Quanto às DCOMPs apresentadas, alega que, sendo constatada a improcedência do presente lançamento, os créditos contidos nas Declarações de Compensação e compensados de ofício pela fiscalização devem ser restabelecidos e as compensações homologadas.

Afirma que como a autoridade reconheceu o direito creditório da impugnante ao manifestar-se pelo indeferimento do direito creditório apenas por ter utilizado de ofício o crédito para compensar com parcela do débito lançado, não há que se falar em compensação de ofício, devendo as DCOMPs serem homologadas.

Em relação à multa, argumenta que é ilegal a cobrança de juros Selic sobre a multa de ofício lançada, pois a Lei nº 9.065, de 1995, prevê a cobrança apenas sobre tributos.

Por fim, requer a realização de diligência/perícia para que sejam analisados os documentos ora apresentados.

3. ACÓRDÃO DA DRJ

A 4ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 28/06/2016, por maioria de votos, julgou a Impugnação PROCEDENTE EM PARTE. Foi exarado o Acórdão nº 14-61.645, às fls. 3056/3090, com a seguinte Ementa:

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 24/08/2016 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 3102), apresentou Recurso Voluntário em 21/09/2016, às fls. 3222/3328. Posteriormente, reapresentou o Recurso Voluntário, exatamente nos mesmos termos, às fls. 3334/3440. Segundo informa, assim procedeu meramente por “cautela”, tendo em vista a “abertura de mensagem recebida em sua Caixa Postal”.

4. RECURSO VOLUNTÁRIO

Tendo em vista os fundamentos apresentados no Recurso Voluntário, a Turma 3201 deste Conselho, por unanimidade de votos, resolveu converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 3201-002.090, exarada na sessão de 22/05/2019, às fls. 3712/3733, nos seguintes termos:

Diante do exposto, voto pela conversão do julgamento em diligência à repartição de origem, para que oportunize à Recorrente o direito de apresentar documentação vinculando os itens glosados com os contratos.

Em 06/09/2019 foi emitido o Despacho de Encaminhamento à fl. 5896, nos seguintes termos:

Em resposta ao Termo de Início de Diligência Fiscal às fls. 3738/3740, o interessado apresentou documentos através de Termo de Solicitação de Juntada às fls. 3744/5893. E em atendimento ao despacho de fls. 5894, encaminhe-se ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF/DF), para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO EM RAZÃO DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

O recorrente alega que o Auditor-Fiscal lavrou os Autos de Infração por presumir que teria aproveitado créditos na aquisição de bens e serviços que não seriam utilizados em seu processo produtivo, se limitando a apresentar tal interpretação no TVF, sem trazer aos autos os elementos que demonstrassem o fundamento da sua presunção e muito menos a indicação de documentos hábeis a comprovar as suas alegações.

Passo a decidir.

O Decreto nº 70.235/72, nos arts. 10 e 59, estabelece os requisitos obrigatórios do Auto de Infração e as causas de nulidade no processo administrativo fiscal:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Analisando a autuação, verifiquei que todos os requisitos do art. 10 foram cumpridos e que o ato foi lavrado por autoridade competente, sem preterição do direito de defesa do contribuinte.

Com efeito, o Recurso Voluntário apresentado demonstra que o contribuinte teve perfeita compreensão das razões que levaram à autuação, e que se resumem, basicamente, à interpretação dada pela Fiscalização, à época, sobre o conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições, o que levou à glosa de elevado montante de créditos. Houve, também, o aproveitamento, de ofício, de créditos do contribuinte. Todos os bens e serviços que foram glosados estão listados em planilha que consta do presente processo.

Não há dúvidas de que o contribuinte pode se insurgir contra tal interpretação, bem como contestar qualquer outro elemento do Auto de Infração, como lhe garante o seu direito ao Contraditório. Da mesma forma, deve ter garantido seu direito à Ampla Defesa, o que foi assegurado pela Administração Tributária, que lhe disponibilizou cópia integral de todos os documentos que embasaram o lançamento, viabilizando a apresentação apropriada de recurso administrativo.

Contudo, tal irresignação, sendo julgada correta, pode acarretar a procedência do seu recurso, com o cancelamento parcial ou integral da autuação, mas não é causa para decretação de sua nulidade, pois não se vislumbra qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Pelo exposto, rejeito esta preliminar de nulidade do Auto de Infração.

III – DOS SERVIÇOS DE LOGÍSTICA

O recorrente alega que apresentou, durante o procedimento fiscalizatório, contratos que comprovam lhe terem sido prestados os serviços de logística a seguir listados, que são essenciais ao seu processo produtivo:

- i. Recebimento físico e contábil dos materiais e dos meios de acondicionamento;
- ii. Controle da armazenagem dos materiais em almoxarifado;
- iii. Movimentação e abastecimento de materiais;
- iv. Gestão dos meios de acondicionamento (gestão de embalagens);
- v. Expedição de materiais;
- vi. Recolhimento de limalha e coleta seletiva; e
- vii. Gestão de almoxarifado.

Sustenta que foi intimado a descrever, de forma detalhada, os serviços de logística que lhe são prestados, descrição essa que foi transcrita pela autoridade fiscal no TVF e que comprova a inerência de tais serviços ao seu processo produtivo (fl. 28):

- Serviços de movimentação e armazenamento de materiais a serem utilizados na linha de produção dos veículos, desova de containers, entre outros – Dentro do estabelecimento — Matriz;
- Serviço de movimentação interna de material e de veículos - Dentro do estabelecimento — Matriz;
- Serviço de retirada de peças armazenadas (prateleiras etc.) e execução do acondicionamento das mesmas na embalagem - Dentro do estabelecimento — Filial;

- Movimentação interna das peças vindas do armazém de peças e acessórios — Entre estabelecimento - Matriz e Filial;
- Serviço de gestão dos transportes das cargas de transferência da produção para as filiais - Entre estabelecimento - Matriz e Filial;
- Serviço de acompanhamento, programação e diligenciamento das entregas de peças dos fornecedores à filial de peças e acessórios - Entre estabelecimento - Matriz e Filial;
- Aquisição de embalagens, locação de equipamentos para movimentação de materiais; Serviço de conferência física de materiais, realização de atividade de recebimento, armazenagem, movimentação, abastecimento, transporte de materiais - Dentro do estabelecimento — Filial.

Afirma ser evidente que os serviços de logística acima mencionados são essenciais a qualquer indústria automobilística ou de outro ramo de atividade com seu porte, conforme sustentado na Impugnação e em momento algum refutado na decisão recorrida, pois seria inimaginável o regular funcionamento da linha de produção de tais indústrias sem a contratação de uma empresa que seja responsável pelo armazenamento, gerenciamento, acondicionamento e movimentação/transporte interno e externo de insumos e produtos acabados.

Passo a decidir.

Conforme relatado, a Autoridade Tributária, assim como a turma julgadora de 1ª instância, decidiu pela glosa dos créditos em razão da utilização do conceito de insumo delineado pelas INs RFB nº 247/2002, e 404/2004, o qual resta superado pela decisão do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, onde ficou estabelecido o conceito de insumos para os fins das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, **em cotejo com o objeto social da empresa**, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados**, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração")**, prestigiando a

avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cuja base assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04-e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e

exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de **creditamento**, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos do fundamento supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que **foi expressamente refutada a tese do "conceito ampliado"** de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, caput, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

De imediato se percebe a necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Estabelecida essa premissa, verifico que os serviços de logística, apesar de importantes para a atividade de qualquer empresa, como afirma o próprio recorrente, não podem ser considerados insumos, segundo a orientação intermediária que prevaleceu no julgamento do STF. Admitir que custos logísticos pudessem dar direito ao crédito seria o mesmo que adotar a orientação ampliada do conceito de insumo, já expressamente refutada pelo STJ.

Com efeito, tais custos são incorridos dentro do estabelecimento, porém antes ou após o processo produtivo de fabricação dos veículos, ao contrário, por exemplo, de um serviço de pintura. E o STJ já determinou que apenas os custos incorridos no processo produtivo podem gerar crédito. Além disso, aplicando-se o teste de subtração, observo que tais serviços, caso não contratados, poderiam ser realizados por qualquer funcionário da empresa.

Nesse sentido, trago precedentes do STJ:

i) Agravo em Recurso Especial nº 1.989.078 – RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, publicação em 21/06/2024:

Trata-se de agravo manejado por Indepa Rolamentos Importação e Comércio Ltda. contra decisão que não admitiu recurso especial, este interposto com fundamento no art. 105, III, a, da CF, desafiando acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fl. 1.189):

TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS. TEMA 779 DO STJ.

ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

1. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (REsp nº 1.221.170/PR, Tema 779/STJ).

2. Caso em que, em face do Tema 779/STJ e do objeto social da impetrante, resta reconhecida a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS das despesas com manutenção de máquinas, equipamentos e veículos, bem como amortizações e depreciações de máquinas, equipamentos e veículos.

Afasta-se, no entanto, a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS das despesas com *equipamentos de proteção coletiva e individual, combustíveis e lubrificantes, aluguel de veículos, programa de Alimentação do Trabalhador, assistência médica e odontológica, vale-transporte, serviços de alarme, vigilância e transporte de valores, correios e malotes, internet e suprimentos de informática, telefonia, **serviços de logística**, comissões pagas à representante pessoa jurídica, manutenção de prédios e instalações, depreciações e amortizações de bens não essenciais e, por fim, com manutenção de software.*

Opostos embargos de declaração, foram estes rejeitados (fls. 1.224/1.225 e 1.256/1.261).

(...)

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

A pretensão não comporta guarida.

Com efeito, observa-se que o Tribunal de origem não examinou a controvérsia sob o enfoque dos arts. 369, 370, 932, I, e 938, § 3º, do CPC, dispositivos legais apontados como violados, apesar de instado a fazê-lo por meio dos competentes embargos de declaração. Nesse contexto, caberia à parte recorrente, nas razões do apelo especial, indicar ofensa ao art. 1.022 do CPC, alegando a existência de possível omissão, providência da qual não se desincumbiu. Incide, pois, o óbice da Súmula 211/STJ (" Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo."). Nessa linha de entendimento: AgInt no AgInt no AREsp 1.621.025/RJ, Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, Terceira Turma, DJe 01/09/2020.

(...)

ANTE O EXPOSTO, nego provimento ao agravo.

ii) Recurso Especial nº 2.139.532 – RJ, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, publicação em 03/06/2024:

Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão assim ementado (fls. 1.070-1.079, e-STJ):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (ATIVO IMOBILIZADO). SOFTWARES (ATIVO INTANGÍVEL). **GERENCIAMENTO DE CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. DESPESAS OPERACIONAIS.** CREDITAMENTO. PIS E COFINS. INSUMO. **IMPOSSIBILIDADE. CUSTO OPERACIONAL.** LEIS Nº S 10.637/02 E 10.833/03. LIMITAÇÃO. CREDITAMENTO. CONSTITUCIONALIDADE. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL.

(...)

2. Não obstante a contrariedade evidenciada, passo à análise do conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, tal como expressamente indicou a recorrente em seu recurso, possibilitando, ao final, ainda que com fundamento legal distinto (artigo 4º da Lei nº 12.546/2011, e artigo 3º, inciso XI, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), concluir se os bens intangíveis ou as máquinas e equipamentos se caracterizam ou não como imprescindíveis à consecução da atividade precípua da empresa, possibilitando a utilização dos créditos a eles relacionados para abatimento no valor devido a título de PIS/COFINS.

3. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça julgou, em sede de recurso repetitivo, o REsp nº 1.221.170 onde foram apreciados e definidos os critérios para se obter o conceito de insumos para as contribuições ao PIS e COFINS, não-cumulativas, consoante artigos 3º, II, da Lei 10.637/2002 e 3º, II, da Lei 10.833/2003. Restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

4. As despesas realizadas em relação “à aquisição, após julho de 2012, de máquinas e equipamentos utilizados nos seus CDs, e à amortização de softwares (intangíveis)” **para a consecução de atividades operacionais de logística, tal como apontadas pela parte autora, não podem ser consideradas como insumos na prestação do serviço de comércio varejista de medicamentos e produtos de higiene pessoal e cosméticos, na medida em que tais despesas, embora tenham importância para a empresa, não estão diretamente associadas à sua atividade-fim, tratando-se de custos operacionais que podem contribuir para a manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização.**

5. Esta Turma Especializada já analisou hipóteses semelhantes, inclusive em outro feito de autoria da ora recorrente, assentando que tais despesas não são elementos essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, caracterizando-se como custos operacionais.

(...)

É o relatório.

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 21 de maio de 2024.

Conforme acentuado pela recorrente, está preclusa a discussão sobre o art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e sobre o conceito de insumo ou se ele deve ser aferido à luz do critério da essencialidade ou relevância.

Consignou-se no acórdão recorrido:

(...)

O inciso XI do art. 3º da Lei 10.637/2002, incluído pela Lei 12.973/2014, recebeu esta redação:

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Não há margem para a interpretação extensiva da norma legal, que deve ser compreendida literal e restritivamente. Não se pode pressupor a utilização dos equipamentos "na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços" para ter êxito em interpretar extensivamente o art. 1º, XII, da Lei

11.774/2008, na redação dada pelo art. 4º da Lei 12.546/2011, e o art. 3º, XI, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Corte regional se posicionou no sentido de que valem para tais bens "as razões expostas na sentença embargada, uma vez que os bens indicados pela impetrante são equipamentos de maquinário e softwares destinados ao gerenciamento dos Centros de Distribuição e não especificamente destinados ao comércio varejista de medicamentos". Modificar esse entendimento exigiria o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, obstado pela Súmula 7/STJ.

Diante exposto, não conheço do Recurso Especial.

Pelo exposto, mantenho a glosa dos serviços de logística.

IV – DA ATIVIDADE DE PROJEÇÃO, DESENHO E CÁLCULO

O recorrente alega que tem em seu objeto social não apenas a fabricação de veículos, motores, acessórios etc., mas também o desenvolvimento e a projeção desses bens. Afirmar que, na tentativa de manter a autuação fiscal, a DRJ alegou que se trataria de serviços tomados pela Recorrente e não de serviços por ela prestados. Contudo, durante o complexo processo de elaboração de um veículo ou acessório, a montadora se utiliza também dos serviços de outras empresas especializadas em projeção, desenho e cálculo, de modo a obter o que tem de melhor e mais especializado para o desenvolvimento de cada etapa ou parte do projeto, que resultará em um veículo ou acessório a ser oferecido ao público.

Transcreve, a título ilustrativo, trecho do contrato firmado com a STEP DO BRASIL ENGENHARIA LTDA. (doc. 04 da Impugnação), que teria o mesmo objeto de outros contratos referentes a serviços de projeção, desenho e cálculo que lhe foram prestados, cujos créditos de PIS/COFINS decorrentes também foram glosados pela autoridade fiscal. Nestes, a simples leitura do objeto dos contratos demonstraria que os serviços mencionados nas notas fiscais se referem à prestação de serviços de elaboração de layout, projeção de sistemas, cálculo estrutural e outros que fazem parte do processo de produção de veículos.

Sustenta que tais serviços não antecedem, mas são o início do seu processo produtivo. Com efeito, a produção de veículos, motores e demais peças inicia-se com a elaboração de um projeto de engenharia, que demanda a elaboração de desenhos e cálculos, constituindo-se em atividades que irão se traduzir em bens e serviços colocados à venda pela empresa. Informa, inclusive, que em seu sítio eletrônico da Internet consta que ela abriga o único centro de design do Grupo FCA fora da Europa, o que evidencia ainda mais a importância dos serviços tomados para a sua atividade fim.

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, dentre as atividades descritas no objeto social da empresa consta o projeto, produção e fabricação de veículos. Para tais atividades, os serviços aqui discutidos se mostram essenciais e relevantes. Ao contrário do que afirma a DRJ, estes serviços não precisam ser prestados pelo contribuinte, mas sim por ele tomados. O fato do

contribuinte não prestar tais serviços não tem qualquer relação com a tomada de créditos sobre os serviços contratados, cujo objetivo é viabilizar a produção dos veículos, na qual uma das etapas consiste justamente no projeto destes, como no desenvolvimento de novos modelos a serem comercializados.

Pelo exposto, revento a glosa dos serviços de projeção, desenho e cálculo.

V – DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PESQUISA E INOVAÇÃO

O recorrente alega que tais serviços dão direito ao creditamento, nos seguintes termos, *litteris*:

Com efeito, como já demonstrado, a atividade de pesquisa e inovação está incluída na 1ª etapa do processo produtivo da Recorrente, motivo pelo qual os serviços a ela relacionados possibilitam, indiscutivelmente, o aproveitamento de crédito de PIS e de COFINS.

Vale observar que não há como se falar em processo produtivo da Recorrente sem se considerar a atividade de pesquisa e inovação, uma vez que é nesta fase que serão desenvolvidas diversas das soluções que auxiliarão no desenvolvimento do produto, bem como de processos para melhorar o desempenho das atividades inseridas nas demais etapas do processo produtivo.

Ressalte-se que o próprio Sr. Agente Fiscal produz a prova que ratifica a afirmação acima ao discriminar os serviços das quatro notas fiscais solicitadas à Recorrente no decorrer do processo fiscalizatório, veja-se:

DATA REGISTRO	FORNECEDOR	Nº NF	DISCRIMINAÇÃO
15/05/2011	Altran	2357	Prestação de serviço de consultoria Projeto: Engenharia elétrica
16/05/2011	Altran	2743	Prestação de serviço de consultoria Projeto: Engenharia
04/02/2011	Vision Graphic	001775	Serviço de Projeção
08/02/2011	I9 Design	203	Suporte ao Design

Ora, é evidente que o desenvolvimento de soluções de engenharia, projetos e design são diretamente aplicáveis no aperfeiçoamento do veículo produzido em larga escala.

Sem o desenvolvimento de soluções, por intermédio de pesquisas, sequer haveria processo produtivo, tendo em vista que este seria interrompido sempre no seu estágio inicial, isto é, no momento em que os desenvolvedores do produto se deparassem com um problema, seja ele de engenharia, projeto, design ou mesmo nas demais etapas do processo.

A autuação, por sua vez, teve a seguinte fundamentação:

Nos termos da planilha de serviços apresentada no dia 27/04/2015 em resposta ao item 04 do TIF 04, e baseado na Lei Complementar 116 na coluna de descrição dos serviços prestados para as operações registradas na conta “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PESQUISA INOVAÇÃO”, na maior parte dos registros, nós temos as seguintes informações:

CÓDIGO LC 116 / DESCRIÇÃO

7.02 / Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 / Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

14.01 / Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

Ainda com relação a conta em análise, conforme TIF 05, a FISCALIZADA foi intimada a apresentar cópia de algumas notas fiscais comprobatórias dos registros escriturados na conta “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PESQUISA INOVAÇÃO”. Observando as notas fiscais apresentadas no dia 22/09/2014 em resposta ao TIF 05, **encontramos discriminação de serviços que não são aplicados ou consumidos no processo produtivo conforme especificado na tabela abaixo:**

DATA REGISTRO	FORNECEDOR	Nº NF	DISCRIMINAÇÃO
15/05/2011	Altran	2357	Prestação de serviço de consultoria Projeto: Engenharia elétrica
16/05/2011	Altran	2743	Prestação de serviço de consultoria Projeto: Engenharia
04/02/2011	Vision Graphic	001775	Serviço de Projeto
08/02/2011	I 9 Design	203	Suporte ao Design

Nos termos do que já foi mencionado anteriormente, **somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas apenas os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa.** Não restando comprovada a aplicação ou

consumo dos serviços escriturados na conta “0053800021 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PESQUISA INOVAÇÃO” no processo produtivo da empresa, efetuamos a glosa dos valores aproveitados a título de crédito de PIS e COFINS.

Assiste razão ao recorrente, pelas mesmas razões expostas no tópico imediatamente anterior. Com efeito, os serviços de consultoria em projeto de engenharia, de projeção e de design, bem como os demais serviços diretamente relacionados a pesquisa e inovação, são essenciais e relevantes para a atividade fim da empresa, que não envolve a mera montagem dos veículos, mas também pesquisa de novas tecnologias, desenvolvimento de novos modelos, inovação tecnológica (veículos de passeio são bens de alto valor tecnológico agregado) etc.

É impensável a existência de uma empresa fabricante de veículos que não desenvolve novos modelos, que não busca melhorar e inovar seu processo produtivo, que não busca agregar novas tecnologias aos seus produtos e que sempre busque soluções para eventuais problemas que sejam constatados em seus veículos. Não se pode esquecer que a glosa realizada pela Autoridade Fiscal teve por base um conceito equivocado de insumo, e que o conceito estabelecido pelo STJ somente foi definido após a data do julgamento do recurso do contribuinte à instância *a quo*.

Pelo exposto, revento a glosa dos créditos relacionados aos serviços de pesquisa e inovação.

VI – DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE EXPERIMENTAÇÃO

O recorrente alega que tais serviços dão direito ao creditamento, nos seguintes termos, *verbis*:

Conforme consta no item VI.4 do TVF, o Sr. Agente Fiscal, ao fiscalizar a conta contábil “0053800106 — Prestação Serviço — Experimentação”, entendeu que os serviços lá escriturados não seriam aplicados ao processo produtivo da Recorrente, sendo tal alegação “embasada” (i) no nome da própria conta contábil; (ii) na discriminação das notas fiscais²³ e (iii) na classificação pela lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa, sem nem mesmo analisar os argumentos de defesa trazidos na Impugnação da Recorrente especificamente para os serviços lançados na referida conta contábil.

Entretanto, a decisão recorrida não poderá prosperar.

(...)

De fato, a atitude do Sr. Agente Fiscal de trazer no TVF como fundamento a sua interpretação sobre a forma como a Recorrente nomeia as suas contas contábeis só comprova que o trabalho fiscal não possui qualquer respaldo concreto em

fatos ou documentos e que busca se embasar em meras presunções, o que não poderia ter sido acatado pela DRJ.

Além disso, ao contrário do que asseverou o Sr. Agente Fiscal, a nomenclatura da conta contábil de "experimentação" demonstra que esta se vincula sim ao processo produtivo da Recorrente.

Com efeito, como visto anteriormente, este termo se refere a uma atividade realizada na 1ª etapa do processo produtivo da Recorrente, a qual consiste na validação nas fases prototipal e qualificação (peças com processo definitivo) do veículo antes que ele seja produzido em larga escala.

É neste momento que serão examinados o desenvolvimento, a durabilidade e a confiabilidade, bem como o funcionamento simultâneo dos seus sistemas, o que garantirá um bom andamento nas próximas etapas do processo produtivo, bem como a segurança dos clientes que adquirem os veículos da Recorrente.

Assim, constata-se que o serviço de experimentação não só é aplicado diretamente no processo produtivo da Recorrente, mas é essencial para que este processo corra bem.

Em posse dos esclarecimentos trazidos nos parágrafos anteriores, já se pode concluir também pela improcedência da segunda alegação do Sr. Agente Fiscal de que os serviços como "calibração de motor", "ocupação de bancos de prova" e "medição de PCP", discriminados em algumas notas fiscais, não seriam aplicados ou consumidos no processo produtivo.

Isso porque resta evidente que os serviços supramencionados são aplicados nos testes que são realizados nos veículos (como a ocupação de banco de provas e a medição de PCP), bem como a realização dos ajustes necessários quando algum item não passa nos citados testes (como a calibração do motor).

A autuação, por sua vez, teve a seguinte fundamentação:

O próprio nome da conta “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – EXPERIMENTAÇÃO” sugere a escrituração de serviços que não são em tese aplicados ou consumidos no processo produtivo.

Verificando as notas fiscais escrituradas na conta “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – EXPERIMENTAÇÃO” apresentadas no dia 22/09/2014 em resposta ao TIF nº 05, constatamos a discriminação de serviços que não são aplicados ou consumidos no processo produtivo. Segue abaixo resumo das notas fiscais apresentadas:

DATA REGISTRO	FORNECEDOR	Nº NF	DISCRIMINIAÇÃO
20/01/2011	B & B projetos Ltda	000306	Serviço de calibração de motor
23/02/2011	COMAU	069112	Serviço de Montagem de forro e divisória
23/03/2011	Instituto Mauá	18210	Ocupação dos bancos de prova
26/03/2011 13/07/2011	COMAU	070088 072865	Serviço de Usinagem – em torno, fresa, retifica e mandriladora (experimentação veículos)
12/07/2011 29/08/2011	Magneti Marelli	35 52	Serviço de engenharia ligado à Projeto
30/09/2011	Mahle Metal Leve	379	Serviço de Medição de PCP

Verificando os dados da planilha de serviços apresentada pelo contribuinte em 27/04/2015 em resposta ao item 04 do TIF nº 04 (ver nos autos o tópico: RESPOSTA AO TIF 04 PLANILHA PARTE I => item 4), constatamos que as NF escrituradas na referida conta apresentam a seguinte descrição com base na LC 116, de 31 de julho de 2003:

CÓDIGO LC 116	DESCRIÇÃO
3.04	Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza
7.03	Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.
14.01	Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
14.05	Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.
14.13	Carpintaria e serralheria.

Nos termos do que já foi exposto anteriormente, somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas apenas os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa. Não restando comprovada a aplicação ou consumo dos serviços escriturados na conta “0053800106 - PRESTAÇÃO SERVIÇO – EXPERIMENTAÇÃO” no processo produtivo da empresa, efetuamos a glosa dos valores aproveitados a título de crédito de PIS e COFINS.

Assiste razão ao recorrente, pelas mesmas razões expostas nos tópicos precedentes. Com efeito, os serviços descritos acima são essenciais e relevantes para o processo produtivo de uma empresa que desenvolve o projeto, produção e fabricação de veículos automotores. Não há como imaginar que este processo produtivo possa ocorrer sem a realização de testes/experimentações.

Mais uma vez, não se pode esquecer que a glosa realizada pela Autoridade Fiscal teve por base um conceito equivocado de insumo, e que o conceito estabelecido pelo STJ somente foi definido após a data do julgamento do recurso do contribuinte à instância de piso.

Pelo exposto, revento a glosa dos créditos relacionados aos serviços de experimentação.

VII – DA LIMPEZA TÉCNICA

O recorrente alega que tais serviços dão direito ao creditamento, nos seguintes termos, *verbis*:

Se o Sr. Agente Fiscal e a DRJ tivessem analisado os contratos de prestação de serviço de limpeza técnica teriam verificado que são utilizados pela Recorrente durante a produção de bens e são fundamentais ao correto funcionamento da cadeia produtiva (doc. 07 da Impugnação), confira-se:

RIP — Serviços Industriais Ltda

1ª. CLÁUSULA PRIMEIRA: OBJETO

1.1. Consiste objeto deste contrato a prestação de serviços de limpeza técnica nas instalações (cabins, fossas, chaminés, fornos, poços, grades, etc.), dispositivos (comandos elétricos e mecânicos), robôs equipamentos (transportadores, ganchos, elevadores, etc.) bem como manutenção e gabaritação de distancias, ganchos, Skids e carrinhos. A especificação prevê também a decapagem química (desoxidação) de peças estampadas na Unidade Pressas, hidrojateamento de alta pressão em ganchos, carrinhos, grades e distancias da FIAT, além de limpeza dos dispositivos de funilaria com gelo seco, seguindo condições constantes no ANEXO 1 (Descritivo Técnico) nas frequências especificadas nos ANEXOS 1.1 (Relação de ciclos de limpeza) e 1.2 (Política ambiental da FIAT), partes integrantes e indissociáveis do presente instrumento.

SERIS — Serviços Técnicos Industriais:

1ª. CLÁUSULA PRIMEIRA: OBJETO

1.1. Consiste objeto deste contrato a prestação de serviços de lavagem de veículos de testes e manuseio de combustíveis para enchimento e esvaziamento de tanques de combustíveis de veículos da área de Engenharia de Produto – Experimentação de Veículos, localizado no Galpão 78, conforme descrito na parte técnica – (Proposta técnico-comercial), anexo I, parte integrante e indissociável do presente instrumento.

Com efeito, verifica-se dos objetos acima transcritos que as empresas RIP e SERIS prestaram serviços de limpeza no pátio fabril da Recorrente de bens que são utilizados no processo produtivo, que inclusive demandam conhecimento técnico específico para serem higienizados.

De fato, não é qualquer empresa que possui empregados habilitados, por exemplo, a realizar procedimentos de decapagem química ou limpeza com gelo seco.

E, sem a correta limpeza especialmente do maquinário de alta precisão da Recorrente, é evidente que a linha de produção não operará de forma correta, gerando perdas de produção, uma vez que uma diferença de milímetros no corte ou usinagem de uma peça, decorrente do acúmulo de impurezas, pode fazer com que não se encaixe em outra peça para montar o veículo.

Ademais, é dever da Recorrente manter a ordem e a limpeza da linha de produção para que seus empregados não sejam obrigados a trabalhar em ambientes inóspitos e insalubres, sujeitando-se a contaminação, doenças etc.

A autuação, por sua vez, teve a seguinte fundamentação:

Verificando os dados da planilha de serviços apresentada pelo contribuinte em 27/04/2015 em resposta ao item 04 do TIF nº 04, constatamos que as notas fiscais escrituradas na referida conta apresentam a seguinte descrição com base na LC 116:

CÓDIGO LC 116	DESCRIÇÃO
7.10	Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.
14.01	Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

Conforme disposto anteriormente, somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas apenas os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa. Não restando comprovada a aplicação ou consumo dos serviços escriturados na conta “0053200000 - LIMPEZA TECNICA” no processo produtivo da empresa, efetuamos a glosa dos valores aproveitados a título de crédito de PIS e COFINS.

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, os serviços descritos acima são essenciais e relevantes para o processo produtivo de qualquer empresa, pois é impensável que este possa se desenvolver a contento em um ambiente onde não exista serviço de limpeza. Ademais, pelos excertos dos contratos que o contribuinte colacionou ao seu recurso, observa-se que são serviços de limpeza altamente especializados, pois visam à limpeza de chaminés, fornos, poços, dispositivos como comandos elétricos, robôs, decapagem química de peças da unidade de prensas, hidrojateamento de alta pressão, limpeza com gelo seco, lavagem de veículos de testes, manuseio de combustíveis etc.

Mais uma vez, não se pode esquecer que a glosa realizada pela Autoridade Fiscal teve por base um conceito equivocado de insumo, e que o conceito estabelecido pelo STJ somente foi definido após a data do julgamento do recurso do contribuinte à instância de piso.

Pelo exposto, revento a glosa dos créditos relacionados aos serviços de limpeza técnica.

VIII – DOS SERVIÇOS TÉCNICOS

O recorrente alega que tais serviços dão direito ao creditamento, nos seguintes termos, *verbis*:

Com efeito, na conta 0053800038 foram contabilizados créditos referentes a uma série de serviços técnicos que são fundamentais para o desenvolvimento das atividades da Recorrente.

Entre estes serviços estão (i) a assistência técnica nos equipamentos necessários para o uso de Gás Natural Comprimido, (ii) fornecimento de gases naturais, (iii) desenvolvimento de veículos, (iv) movimentação de mercadorias dentro do estabelecimento da Recorrente, além de outros serviços de logística, (v) pesquisa e desenvolvimento, engenharia, projeção, desenhos e cálculos (doc. 08 da Impugnação — exemplos de contratos - **alguns serviços, como os de logística e projeção, foram lançados por equívoco nesta conta, quando deveriam ter sido lançados em outras contas mais específicas, o que de forma alguma macula o direito creditório da Recorrente**).

Ora, como inclusive tratado em outros tópicos do presente recurso, é evidente a essencialidade dos serviços acima mencionados ao processo produtivo da Recorrente.

Vale transcrever, exemplificativamente, trecho do contrato firmado com a White Martins (doc. 08 da Impugnação):

1.1 – Constitui objeto do presente contrato o fornecimento, pela FORNECEDORA à COMPRADORA, de Gás Natural Comprimido, doravante denominado **PRODUTO**, bem como a instalação dos equipamentos listados no **ANEXO 1** e relacionados a tal fornecimento.

1.2 – Para a consecução do presente **CONTRATO**, fica acordado pelas **PARTES** que:

- a) Os serviços de assistência técnica realizados nos **EQUIPAMENTOS** definidos no **ANEXO 1** serão realizados pela **FORNECEDORA**.
- b) A instalação dos equipamentos de descompressão, descritos no **ANEXO 1**, para utilização do **PRODUTO** será feita exclusivamente pela **FORNECEDORA**, ou por subcontratada por esta, e nenhum outro equipamento poderá ser instalado para o mesmo fim.

Como se observa, a White Martins prestou serviços de fornecimento de gás natural, bem como de assistência técnica para a Recorrente.

Conforme demonstrado pela Recorrente em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de nº 6, a manutenção preventiva aplicada nos tanques de nitrogênio, argônio, oxigênio e dióxido de carbono é fundamental para manter o seu bom estado de conservação, para que a Recorrente possa aplicar os gases ali estocados, fornecidos pela própria White Martins, conforme previsto no mesmo contrato, nas atividades de soldagem, refrigeração para montagem de peças, limpeza etc.

É evidente que os serviços e materiais fornecidos pela White Martins são, portanto, fundamentais à atividade da Recorrente, uma vez que o gás natural é aplicado em atividades intrínsecas ao processo produtivo.

De fato, não se questiona a necessidade de que peças automotoras sejam soldadas, de ser mantida a limpeza de máquinas de alta precisão ou de refrigeração de peças que passam por transformações em fornos de elevadas temperaturas, para que sejam montados os produtos finais, devendo ser afastada a glosa pretendida pelo Sr. Agente Fiscal.

A autuação, por sua vez, teve a seguinte fundamentação:

Nos moldes do que já foi relatado no item anterior, a FISCALIZADA foi intimada a apresentar planilha com a descrição detalhada de todos os serviços que geraram crédito de PIS/COFINS. Da análise dos dados constantes da planilha de serviços apresentada pelo contribuinte no dia 24/04/2015 em resposta ao item 04 do TIF nº 04, constatamos que as notas fiscais escrituradas na conta “0053800038 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS TÉCNICOS” apresentam a seguinte descrição do serviço com base na LC 116:

CÓDIGO LC 116	DESCRIÇÃO
2.01	Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
7	Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.
7.01	Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
7.02	Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
7.03	Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.
13.04	Reprografia, microfilmagem e digitalização.
14.02	Assistência técnica.
15.18	Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

(...)

Como já mencionado anteriormente, somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas apenas os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa. Com base no exposto acima NÃO restou comprovada a aplicação ou

consumo dos serviços escriturados na conta “0053800038 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS TÉCNICOS” no processo produtivo da empresa, sendo assim efetuamos a glosa dos valores aproveitados a título de crédito de PIS e COFINS.

Assiste razão parcial ao recorrente. Com efeito, os serviços descritos acima são essenciais e relevantes para o processo produtivo da empresa, tais como (i) a assistência técnica nos equipamentos necessários para o uso de Gás Natural Comprimido, (ii) fornecimento de gases naturais, (iii) desenvolvimento de veículos, (iv) pesquisa e desenvolvimento, engenharia, projeção, desenhos e cálculos, bem como os serviços prestados pela empresa White Martins, que prestou serviços de fornecimento de gás natural e de assistência técnica, além da manutenção preventiva aplicada nos tanques de nitrogênio, argônio, oxigênio e dióxido de carbono, dentre outros.

Mais uma vez, não se pode esquecer que a glosa realizada pela Autoridade Fiscal teve por base um conceito equivocado de insumo, e que o conceito estabelecido pelo STJ somente foi definido após a data do julgamento do recurso do contribuinte à instância de piso.

Contudo, devem ser mantidas as glosas referentes a serviços de movimentação de mercadorias dentro do estabelecimento da Recorrente, além de outros serviços de logística, registrados nesta conta contábil.

Pelo exposto, revento a glosa dos créditos relacionados aos serviços técnicos, com exceção daqueles referentes a serviços de logística.

IX – DAS OUTRAS PRESTAÇÕES PROFISSIONAIS

O recorrente alega que tais dispêndios dão direito ao creditamento, nos seguintes termos, *verbis*:

De fato, examinando-se os autos, mais especificamente uma planilha denominada "53800000 OUTRAS PRESTAÇÕES PROFISSIONAIS" elaborada pelo próprio Sr. Agente Fiscal, **constata-se que os créditos glosados neste item tiveram origem nas notas fiscais emitidas pelas empresas GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda. ("GFL"), ABCZ Service Ltda. ("ABCZ"), ELEB - Eletromecânica Benfica S.A. ("ELEB") e RA Soluções Ltda. ("RA Soluções").**

Com relação à GLF, como se verifica pela sua própria razão social, trata-se de uma empresa que presta serviços de logística, tipo de serviço que, como amplamente demonstrado no tópico III.2.1 desta defesa, é aplicado diretamente no processo produtivo da Recorrente.

Além disso, frise-se, inclusive, que a Recorrente juntou a estes autos, no decorrer da auditoria fiscal, cópias dos contratos por ela firmados com a GFL, nos quais constam expressamente todos os serviços prestados por aquela empresa (nesse sentido, vide as fls. 1.067 e seguintes dos autos), outro fator que evidencia a superficialidade do trabalho fiscal e que não foi devidamente analisado pela DRJ.

E, como adiantado no tópico III.2.1, o próprio CARF, em decisão recente, envolvendo também uma empresa automobilística, reconheceu o direito de crédito de PIS/COFINS sobre os serviços de logística prestados pela própria GFL.

No que tange à ABCZ, a Recorrente repisa o que foi demonstrado e comprovado no tópico anterior, isto é, que **se trata de uma empresa que presta serviços técnicos que auxiliam no início do processo produtivo da Recorrente em atividades como projeção, desenho e cálculo**, o que torna claro que os serviços por ela prestados dão direito ao aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS.

No tocante às empresas ELEB e RA Soluções, basta uma análise simples do cadastro destas empresas no CNPJ para se verificar que ambas trabalham com maquinário industrial (instalação, manutenção, reparação etc.), atividade que evidentemente se aplica diretamente ao processo produtivo da Recorrente, uma vez que esta necessita destes serviços para iniciar e manter funcionando o seu processo produtivo.

A autuação, por sua vez, teve a seguinte fundamentação:

Na planilha de serviços apresentada pela FISCALIZA no dia 27/04/2015 em resposta ao item 04 do nº TIF 04, não localizamos na coluna “conta contábil” menção a qualquer registro na conta “0053800000- OUTRAS PRESTAÇÕES PROFISSIONAIS”.

Como já mencionado anteriormente, somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas apenas os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa. Não sendo comprovada a aplicação ou consumo dos serviços escriturados na conta “0053800000- OUTRAS PRESTAÇÕES PROFISSIONAIS” no processo produtivo da empresa, efetuamos a glosa dos valores aproveitados a título de crédito de PIS e COFINS.

Assiste razão parcial ao recorrente. Com efeito, as notas fiscais emitidas pela empresa GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda se referem a serviços de logística, como afirma o próprio recorrente. Quanto às notas fiscais emitidas pela empresa ABCZ Service Ltda, a Recorrente repisa que se trata de uma empresa que presta serviços técnicos que auxiliam no início do processo produtivo da Recorrente em atividades como projeção, desenho e cálculo e apresenta, à fl. 3799 e seguintes. Ressalte-se que as atividades de projeção, desenho e cálculo já foram registradas em outra conta contábil.

Por fim, com relação às notas fiscais emitidas pelas empresas ELEB - Eletromecânica Benfica S/A e RA Soluções Ltda, verifico que a simples análise do cadastro destas empresas no CNPJ para verificar que ambas trabalham com maquinário industrial não é suficiente para comprovar que o serviço executado seria insumo para o seu processo produtivo. A descrição do

serviço prestado se mostra indispensável para garantir a liquidez e certeza necessários ao crédito pleiteado.

Pelo exposto, revento a glosa dos créditos relacionados às notas fiscais emitidas pela empresa ABCZ Service Ltda.

X – DOS SERVIÇOS COMERCIAIS

O recorrente alega que tais dispêndios dão direito ao creditamento, nos seguintes termos:

Com efeito, o código 24.01, presente na Lei Complementar 116/2003, analisado pelo Sr. Agente Fiscal, engloba serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

Ora, durante a produção dos veículos automotores da Recorrente, são incluídas fechaduras e adesivos com a indicação do tipo de motor e modelo do carro, por exemplo, para a sua perfeita indicação.

Sendo assim, fica claro que tais serviços são essenciais e aplicados durante o processo produtivo da Recorrente, não podendo subsistir a pretensão fiscal neste ponto, devendo, por conseguinte, ser reformada a decisão recorrida para que seja cancelada a glosa dos créditos contabilizados pela Recorrente na conta 0053800039.

A autuação, por sua vez, teve a seguinte fundamentação:

Verificando os dados da planilha de serviços apresentada pelo contribuinte no dia 27/04/2015 em resposta ao item 04 do TIF nº 04, constatamos que as notas fiscais escrituradas na referida conta apresentam a seguinte descrição com base na LC 116:

CÓDIGO LC 116	DESCRIÇÃO
24.01	Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.

Como já mencionado anteriormente, somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas apenas os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa. Não restando comprovada a aplicação ou consumo dos serviços escriturados na conta em análise no processo produtivo da empresa, efetuamos a glosa dos valores aproveitados a título de crédito de PIS e COFINS.

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, durante a produção dos veículos automotores da Recorrente, são incluídas fechaduras e adesivos, bem como plaquetas de identificação de chassi, por exemplo. O reduzido valor do crédito glosado, cerca de cinco mil

reais, indica se tratar de serviço utilizado esporadicamente pelo contribuinte, mas que pode se mostrar essencial em determinados momentos, como no reparo ou substituição de algum dos elementos citados.

Pelo exposto, revento a glosa dos créditos relacionados à conta contábil 0053800039 – PRESTAÇÃO SERVIÇOS COMERCIAIS.

XI – DAS COMPRAS DE MATERIAIS DE CONSUMO — SERVIÇOS CONTRATADOS

O recorrente alega que tais dispêndios dão direito ao creditamento, nos seguintes termos:

Ao analisar algumas notas fiscais referentes a serviços cujos créditos foram equivocadamente contabilizados pela Recorrente na conta 0051400001, que recebe o nome de "compras de material de consumo", o Sr. Agente Fiscal concluiu que todos os créditos lançados naquela conta deveriam ser glosados, pois, supostamente, os serviços não seriam aplicados ou consumidos na industrialização.

Contudo, a conclusão do Sr. Agente Fiscal é absurda, uma vez que, conforme descrito no próprio TVF (fls. 42), referidas notas fiscais contemplam serviços como ferramentaria, usinagem, projeção e serviços elétricos.

(...)

Ademais, ressalte-se que, conforme demonstrado pela Recorrente alhures, é entendimento assente da doutrina e da jurisprudência que todos os serviços tomados pelo contribuinte que sejam essenciais e inerentes ao processo produtivo dão direito a creditamento. O próprio Sr. Agente Fiscal, como já mencionado, contradiz as suas próprias premissas ao mencionar que são insumos todos os serviços que se relacionam com a atividade fim da empresa (fls. 43 do TVF).

Sendo assim, ainda que se entenda que os serviços cujos créditos foram contabilizados na conta "compras de material de consumo" não foram consumidos na industrialização, não se pode questionar a sua essencialidade ao processo produtivo, como já defendido no presente Recurso, de modo que não pode subsistir a glosa perpetrada.

A autuação, por sua vez, teve a seguinte fundamentação:

Em resposta ao item 06 do TIF nº 06, a FISCALIZADA informe que “Em relação ao item 6, há de se esclarecer, preliminarmente que, as notas fiscais contabilizadas na conta “0051400001 – Compras de material de Consumo” não são aquisições de materiais destinados ao consumo e sim serviços contratados, lançados equivocadamente nessa conta. Diante disso, a INTIMADA apresenta planilha, em mídia eletrônica DVD, contendo a descrição detalhada dos serviços (...)”.

Observando as notas fiscais apresentadas em resposta ao TIF nº 05, que deram suporte aos registros constantes da conta “0051400001 – COMPRAS DE MATERIAL DE CONSUMO”, encontramos menção a serviços que não se aplicam ou não são consumidos na industrialização, não sendo assim passíveis de direito a crédito de PIS e COFINS:

Notas-fiscais nos 68530, 68527, 68525, 68524, 68522, 68521, 68519 - Serviço de ferramentaria – em dispositivos do projeto 326 3 volumes (protótipo), fornecedor COMAU.

Nota-Fiscal nº 68538, 68540 – Serviço de Usinagem – em torno, fresa, retifica e mandriladora (no corpo da nota consta “construção de protótipo”), fornecedor COMAU.

Notas-fiscais nos 68919, 68910, 68035, 69002, 69628, 70634, 74722 - Serviço de instalação em imóveis (elétrica, forro, montagem de divisória), fornecedor COMAU.

Notas-fiscais nos 2011/22 (SIMATEC TECNOLOGIA EM AUTOMAÇÃO), 001974, 002212, 002242 (VISION GRAPHIC) - Serviços de projeção (a projeção antecede a fase de produção, tais serviços não são aplicados ou consumidos na fase de industrialização)

Notas-fiscais nos 00991, 01002, 01013, 00992, 01038, 01039, 01064, 01060, 01075 – Contratação de Recurso externo (informa o nº de horas).

(...)

Nos termos do que já foi mencionado anteriormente, somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas apenas os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa. Com base no disposto acima NÃO restou comprovada a aplicação ou consumo dos serviços escriturados na conta em análise no processo produtivo da empresa, efetuamos a glosa dos valores aproveitados a título de crédito de PIS e COFINS.

Assiste razão parcial ao recorrente. Com efeito, não há dúvidas de que “materiais de consumo”, tais como papel, caneta, cartucho de impressora e demais materiais de escritório não dão direito ao creditamento. Contudo, o próprio Auditor-Fiscal informa que parte dos gastos se referem a materiais aplicados em ferramentaria e usinagem utilizada no projeto de protótipos ou em serviços de projeção. Tais gastos já foram analisados em tópicos anteriores, nos quais foi destacado que uma das atividades fim do recorrente é a de projetos, como no desenvolvimento e aprimoramento de veículos.

Entretanto, as notas fiscais nº 68919, 68910, 68035, 69002, 69628, 70634, 74722, referentes a serviço de instalação em imóveis (elétrica, forro, montagem de divisória) não são essenciais e relevantes ao processo produtivo, pela aplicação do teste de subtração.

Quanto às notas fiscais nº 00991, 01002, 01013, 00992, 01038, 01039, 01064, 01060, 01075 – Contratação de Recurso externo, observo que a descrição do serviço contratado é extremamente vaga, genérica, não sendo suficiente para garantir a liquidez e certeza necessários ao crédito pleiteado.

Pelo exposto, revento parcialmente a glosa dos créditos relacionados à conta contábil 0051400001 – COMPRAS DE MATERIAIS DE CONSUMO, para conceder o direito ao crédito apenas sobre as notas fiscais que se referem a materiais aplicados em serviços de ferramentaria, usinagem e projeção.

XII – DOS SERVIÇOS EM GERAL

O recorrente alega que tais dispêndios dão direito ao creditamento, nos seguintes termos:

O Sr. Agente Fiscal glosou créditos referentes a despesas que nitidamente têm relação com o processo produtivo da Recorrente como, por exemplo, "Serviços de desenhos técnicos" e "serviços de engenharia" (cuja possibilidade de crédito já foi demonstrada em tópico específico do presente Recurso).

Com efeito, o exame das notas fiscais a seguir discriminadas a título exemplificativo deixa claro que **os serviços descritos de forma genérica pelo Sr. Agente Fiscal como sendo de "Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres", são serviços intimamente relacionados ao processo produtivo da Recorrente.**

A nota fiscal emitida pela empresa Vision Graphic Design do Brasil, por exemplo, relativa à execução do serviço de engenharia — projeção (doc. 10 da Impugnação) não deixa dúvidas disso. A empresa Vision Graphic é especializada em serviços de engenharia como estudo, consultoria, processamento e coordenação de projetos de motor e câmbio, chassis e carroceria, acabamentos internos e externos. Para afastar quaisquer questionamentos, veja-se o objeto do contrato firmado com a Recorrente:

"A prestação de serviços técnicos objetivando a execução de partes determinadas de projetos de desenvolvimento tecnológico de titularidade da Fiat. Os serviços podem compreender, além da projeção para desenvolvimento de veículos, atendendo às metodologias Fiat, a micro planificação, execução de desenhos manuais, desenho CAD 2D e 3 D, gestão de documentação técnica, elaboração de documentação técnico, layout e verificação virtual, estudo e projeção de componentes, estudo de projeção de sistemas, gestão de caderno de bordo, cálculo estrutural (Gerção de Malha, Análise Estática, Análise de Impacto), conversão de matemática, matemática 'c', matemática B/A, factibilidade, suporte ao design, graphic design, assessoria e suporte técnico". (doc.04 da Impugnação).

As notas fiscais emitidas pela empresa Stola do Brasil (doc. 11 da Impugnação) também confirmam a improcedência da glosa. A Stola é uma multinacional que tem como especialidade a prestação de serviços de engenharia, de carroceria e chassis, layout elétrico e eletrônico etc.

Finalmente, a nota fiscal emitida pela empresa Idea Institute Engenharia e Design Ltda. evidencia, mais uma vez, que os serviços de engenharia prestados à Recorrente são relacionados ao seu processo produtivo. Isso porque a referida nota fiscal (doc. 12 da Impugnação) revela que foi prestado um serviço de engenharia pela empresa em questão e, como já mencionado, serviços de engenharia são inerentes ao processo produtivo de veículos. Ademais, a consulta ao comprovante de inscrição cadastral da Idea (doc. 12 da Impugnação) demonstra que a sua atividade principal é a de prestação de serviços de engenharia, entre eles o de desenho técnico.

Outros exemplos de notas fiscais pelas quais se verifica, diante da simples análise de seus descritivos, a essencialidade e a inerência dos serviços tomados ao processo produtivo da Recorrente foram igualmente anexadas à Impugnação, para deixar ainda mais evidente a improcedência da glosa pretendida pelo Sr. Agente Fiscal (doc. 13 da Impugnação).

A autuação, por sua vez, teve a seguinte fundamentação:

As notas fiscais que apresentam os códigos da LC 116 mencionados no quadro abaixo e que se encontram escrituradas nas contas “0054100010 MOVIMENTAÇÃO INTERNA HANDLING”, “0054100011 MOVIMENTAÇÃO EXTRA HANDLING”, “0054100016 MOVIMENTAÇÃO FIXA MÊS”, “0053800011 - PROJETAÇÃO, DESENHO E CALCULO”, “0053800106 - PRESTAÇÃO SERVIÇO – EXPERIMENTAÇÃO” , “ 0053800021 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PESQUISA INOVAÇÃO”, “0053200000 - LIMPEZA TECNICA”, “0053800038 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS TÉCNICOS”, “0053800000 - OUTRAS PRESTAÇÕES PROFISSIONAIS”, “0053800039 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS COMERCIAIS” já foram trabalhadas nos tópicos anteriores que tratam das referidas contas contábeis, não sendo consideradas no tópico em análise.

Como já mencionado anteriormente, somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente no seu processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas apenas os que efetivamente se relacionem com a atividade fim da empresa.

Verificando a planilha de serviços apresentada pela FISCALIZADA em resposta ao item 04 do TIF04 datada de 27/04/2015, com base na coluna “TEXTO LC” identificamos descrição de serviços nos termos da classificação adotada pela Lei Complementar 116 transcrita no quadro abaixo que não são aplicados ou consumidos no processo produtivo da empresa.

Assiste razão parcial ao recorrente. Com efeito, a natureza dos serviços descritos nas notas fiscais escrituradas nas contas “0053800011 - PROJETAÇÃO, DESENHO E CALCULO”, “0053800106 - PRESTAÇÃO SERVIÇO – EXPERIMENTAÇÃO”, “0053800021 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PESQUISA INOVAÇÃO”, “0053200000 - LIMPEZA TECNICA”, “0053800038 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS TÉCNICOS”, “0053800000 - OUTRAS PRESTAÇÕES PROFISSIONAIS”, “0053800039 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS COMERCIAIS” já foi analisada nos tópicos anteriores, nos quais se concluiu pelo direito ao creditamento.

Quanto às notas fiscais escrituradas nas contas “0054100010 MOVIMENTAÇÃO INTERNA HANDLING”, “0054100011 MOVIMENTAÇÃO EXTRA HANDLING”, “0054100016 MOVIMENTAÇÃO FIXA MÊS”, destacando inicialmente que a palavra “handling” significa “manuseio”, observo que se referem a serviços de logística, cuja natureza também já foi analisada neste voto, onde se concluiu pela impossibilidade da tomada de créditos, por não se caracterizar como insumo.

Pelo exposto, revento somente a glosa dos créditos relativos às notas fiscais escrituradas nas contas “0053800011 - PROJETAÇÃO, DESENHO E CÁLCULO”, “0053800106 - PRESTAÇÃO SERVIÇO – EXPERIMENTAÇÃO”, “0053800021 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PESQUISA INOVAÇÃO”, “0053200000 - LIMPEZA TECNICA”, “0053800038 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS TÉCNICOS”, “0053800000 - OUTRAS PRESTAÇÕES PROFISSIONAIS”, “0053800039 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS COMERCIAIS”.

XIII – DAS DESPESAS COM PROTÓTIPO

O recorrente alega que tais dispêndios dão direito ao creditamento, nos seguintes termos:

Ocorre que, conforme já exposto pela Recorrente nos presentes autos, **a fase de produção do protótipo é, na realidade, o início de qualquer processo produtivo.** Uma vez finalizado o desenvolvimento do produto, após a realização dos projetos, estudos, cálculos, desenhos, pesquisas, segue-se para a etapa de produção, que se inicia, justamente, com a fabricação do "primeiro exemplo" do produto, que é o protótipo.

Neste momento, **são realizados nos protótipos os últimos testes, verificações e ajustes, para o devido aperfeiçoamento do produto, antes que seja iniciada a produção em larga escala.** Como já esclarecido anteriormente, na fase prototipal, o processo produtivo da Recorrente já se iniciou.

Aliás, esta própria RFB entende há anos que protótipos estão inseridos no processo produtivo, como se verifica da solução de consulta nº 145, de 17 de setembro de 2003:

(...)

Não obstante, a DRJ pretendeu afastar a aplicação do entendimento desta Receita Federal do Brasil, de que protótipos integram o processo industrial, **sob a alegação de que os protótipos, no caso em análise, diferentemente da situação analisada na citada Solução de Consulta, não seriam comercializados.**

Contudo, vale mencionar que os protótipos, após a fase de testes, são vendidos sob a forma de sucata, sobre a qual, no entendimento da própria RFB, incide PIS/COFINS, não havendo que se falar na glosa de créditos, mesmo se seguido o entendimento da DRJ.

(...)

Sendo assim, ainda que a produção dos protótipos antecederesse o processo produtivo, o que não é verdade, e que tais bens não fossem comercializados sob a forma de sucata, o que se admite por argumentar, **não há dúvidas de que as despesas incorridas com protótipos se relacionam à atividade fim da Recorrente, pois apenas com a aprovação final do protótipo que será dada continuidade à produção em larga escala do veículo,** sendo manifestamente infundada a glosa pretendida pelo Sr. Agente Fiscal, mesmo se adotado esse seu entendimento.

A autuação, por sua vez, teve a seguinte fundamentação:

Nos termos dos itens 2 e 3 do TIF nº 06/2014, a FISCALIZADA foi intimada a prestar esclarecimentos relacionados ao aproveitamento de crédito de PIS e COFINS proveniente de protótipo.

“(…)

1. Os créditos extemporâneos utilizados em agosto e dezembro de 2011 conforme disposto nas planilhas de apuração do PIS /COFINS apresentadas pelo contribuinte anteriormente estariam relacionados ao desenvolvimento de protótipos conforme disposto na coluna (tributação) da planilha abaixo, sendo assim prestar informações relativas aos protótipos (descrição, utilização, contabilização do protótipo, destino final do protótipo, emprego do protótipo no processo produtivo).

2. Relacionar mensalmente TODOS os gastos com PROTÓTIPO (desenvolvimento, projeto, serviços, material etc.) que acarretaram aproveitamento de crédito de PIS e COFINS no decorrer do ano de 2011. Identificar data do registro contábil, registro contábil, valor da NF, fornecedor/prestador de serviço, tipo de produto/serviço, valor do crédito de PIS e COFINS.

“(…)”

Em resposta datada de 26/01/2015, a FISCALIZADA afirma que “(…)há que se pontuar inicialmente que o processo produtivo da INTIMADA compreende desde a etapa de projeção dos produtos a serem fabricados/comercializados até a fase de montagem e certificação da qualidade do produto final. Nesta linha, os veículos “protótipos” são os primeiros exemplares de cada modelo, construídos para

realização de testes e para que se torne possível a produção em larga escala destinada à venda aos clientes. (...) a produção “em escala” apenas acontece após a fase de protótipos ser satisfatoriamente percorrida. (...) Os protótipos e os bens utilizados em sua fabricação não são vendidos, enquanto tais, ao público em geral, pois se caracterizam como bens usados (muitas vezes em condições bastante severas). Assim, por questões de qualidade e, principalmente, segurança, os protótipos são inutilizados e comercializados como sucata. (...)”

Segundo o art. 3º, inciso II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 – “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (...)”. **A construção dos protótipos é fase que antecede o processo produtivo, não sendo o protótipo nem mesmo destinado à venda.**

Diante do aqui exposto, concluímos que não há previsão legal para o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS sobre a construção de protótipos, sendo os referidos valores objeto de glosa.

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, aplica-se neste tópico a mesma solução dada à lide no tópico “IV – DA ATIVIDADE DE PROJETAÇÃO, DESENHO E CÁLCULO”. Já foi verificado que, dentre as atividades descritas no objeto social da empresa, consta o projeto, produção e fabricação de veículos. Para tais atividades, os gastos com o protótipo dos veículos se mostram essenciais e relevantes. Ao contrário do que afirmam a Fiscalização e a DRJ, estes protótipos não precisam ser comercializados pelo contribuinte para que os dispêndios a ele referentes gerem créditos; basta que a elaboração do protótipo seja uma etapa do processo produtivo do contribuinte.

Pelo exposto, revento a glosa dos créditos relativos às despesas com a produção do protótipo.

XIV – DAS DESPESAS COM MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE DOS PRODUTOS

O recorrente alega que tais dispêndios dão direito ao creditamento, nos seguintes termos:

O Sr. Agente Fiscal solicitou informações sobre os materiais de embalagem utilizados pela Recorrente. As informações foram apresentadas, separando os referidos materiais em três categorias, de acordo com as NCMs 44152000, 73090090 e 86090000.

Após o exame das informações prestadas pela Recorrente, **a Fiscalização concluiu que os materiais em questão foram utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos fabricados:**

"Nos termos das planilhas (NCM 44152000, NCM 73090090, NCM 86090000) apresentadas pela FISCALIZADA em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL NO 07, identificamos situações em que o contribuinte informa que tais materiais são reutilizáveis, não sendo incorporados ao produto e servindo para "ATUAR COMO UM EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE E ARMAZENAGEM DE PEÇAS E PRODUTOS"; em outras situações alega que os materiais são utilizados em "EMBALAGEM PARA TRANSPORTE DE PEÇAS E PRODUTOS SEMIACABADOS OU ACABADOS DO PROCESSO PRODUTIVO", sendo "UTILIZADO SOMENTE P/ TRANSPORTE (NÃO REUTILIZADO)"; já em outras situações não apresentou maiores esclarecimentos." (fls. 53 do TVF)

Contudo, o Sr. Agente Fiscal entendeu que, apesar de se tratar de materiais destinados ao transporte dos produtos fabricados pela Recorrente, estes não dariam direito ao crédito de PIS/COFINS, por não poderem ser considerados como insumos vinculados à produção de bens:

"Diante do exposto, efetuamos a glosa do crédito de PIS e COFINS, tendo em vista que na sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, o desconto de créditos apurados sobre a aquisição de insumos vinculados à produção de bens para venda não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo." (fls. 53 do TVF)

No mesmo sentido, entendeu a DRJ que somente as embalagens de apresentação do produto dariam direito a crédito, por se incorporarem ao produto final. Veja-se (fls. 33):

(...)

No entanto, esse entendimento está equivocado, devendo ser reconhecido o direito a tais créditos, uma vez que tais embalagens são imprescindíveis ao processo produtivo da Recorrente.

Com efeito, para que seja realizado o correto transporte das peças e componentes utilizados pela Recorrente em seu processo produtivo, é necessária sua devida embalagem para garantir a segurança e efetividade do transporte, evitando qualquer eventual acidente e, sobretudo, para garantir a qualidade e o regular desenvolvimento do próprio processo produtivo.

A título exemplificativo, menciona-se que as empresas Plascar, HBA, Magnetti Marelli, Mangels e MM Cofap utilizam esses materiais de embalagem para transporte de para-choques, guarnição de borracha, farol, rodas e amortecedores, respectivamente, todos a serem utilizados no processo de montagem final dos veículos, sendo inquestionável o direito aos créditos glosados pelo Sr. Agente Fiscal.

Não assiste razão ao recorrente. De início, destaque-se que não há controvérsia em relação ao fato de que as embalagens aqui discutidas não são de apresentação, mas apenas de transporte, como elemento facilitador. Estabelecida essa premissa, a interpretação da legislação

de regência da matéria não deixa dúvidas de que somente as embalagens de apresentação, por estarem incorporadas ao produto vendido, delas constando, inclusive, informações de caráter obrigatório sobre as mercadorias, podem gerar créditos.

As embalagens de transporte somente são utilizadas após o encerramento do processo produtivo, quando da expedição dos produtos para venda nas lojas. Pelo teste de subtração se constata que, mesmo sem estas despesas, ainda assim o bem continuaria a ser produzido sem qualquer perda de qualidade ou eficiência, o que demonstra que não são essenciais ou relevantes **para o processo produtivo**.

Quanto à alegação do contribuinte de que, para que seja realizado o correto transporte das peças e componentes utilizados em seu processo produtivo, é necessária sua devida embalagem para garantir a segurança e efetividade do transporte, devo fazer alguns destaques. Em primeiro lugar, parece que o contribuinte está se confundindo em sua análise, pois o crédito que está sendo glosado se refere às embalagens utilizadas pelo recorrente para o transporte dos bens que produz, como partes e peças de veículos, e não às embalagens utilizadas nos insumos que adquire.

Em segundo lugar, não se nega a importância das embalagens de transporte para garantir o envio adequado dos bens produzidos aos seus destinatários; o que se diz é que, por opção do legislador, conforme interpretação realizada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, nem todos os custos relevantes para uma empresa dão direito ao creditamento na qualidade de “insumos”, mas tão somente aqueles essenciais e relevantes **dentro** do processo produtivo, e não aqueles incorridos **antes do seu início ou após o seu encerramento**. Devo lembrar que o STJ adotou a “orientação intermediária”, rejeitando as “orientações ampliada e restritiva”.

Pelo exposto, mantenho a glosa dos créditos relativos às despesas com material de embalagem para transporte dos produtos.

XV – DAS DESPESAS COM FRETES

O recorrente alega que tais dispêndios dão direito ao creditamento, nos seguintes termos:

a) Frete de transferência de produtos para a comercialização — CFOP 1152

Como foi devidamente descrito anteriormente, o principal objeto social da Recorrente consiste na fabricação de veículos destinados à venda.

O processo produtivo, vale lembrar, é subdividido em etapas que, entre outras, envolvem a aquisição dos produtos, a montagem dos veículos, a remessa para o seu estoque e, posteriormente, para as concessionárias, de acordo com os pedidos que são realizados.

Ora, exatamente em razão de existir diversas etapas no processo produtivo é que **a legislação permite**, em seu art. 3º, II e IX c/c o art. 15, II, ambos da Lei 10.833/0332, **que as despesas de frete dos produtos para a comercialização gerem créditos de PIS e COFINS.**

Assim, é totalmente improcedente a glosa de frete de transferência de produtos para a comercialização.

Isso porque, referidos incisos permitem que o vendedor de bens destinados à revenda (como é o caso dos veículos, que são adquiridos pelas concessionárias para a revenda) tome o crédito do frete quando o ônus for por ele suportado (o que de fato ocorreu).

Não obstante, sem aprofundar suas razões, a DRJ pretendeu restringir as hipóteses de frete utilizados como insumo e o conceito de frete na venda, para, indevidamente, manter a glosa pretendida pelo Sr. Agente Fiscal.

Para deixar ainda mais claro que o conceito de frete na venda não deve ser analisado de forma restritiva como foi feito pelo Sr. Agente Fiscal e pela DRJ, é importante mencionar que **o CARF já possui decisões no sentido de que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, o de armazenagem dos produtos acabados, transporte de matérias-primas entre unidades do próprio contribuinte, bem como o de produtos que estão em período de garantia, são passíveis de creditamento:**

(...)

b) Despesas com frete relacionadas à aquisição de bens do ativo imobilizado — CFOP 2406

Como se pode perceber do exame da "Relação dos CFOP'S em que não há previsão para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS" **o Sr. Agente Fiscal realizou glosas de créditos** referentes a "Compra de bem para o ativo imobilizado cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária", **por entender que não se trataria de frete sobre insumo**, o que impossibilitaria a tomada do crédito em questão.

Ocorre que, de fato, a aquisição de ativo imobilizado não pode ser considerada como insumo. No entanto, nem por isso deixa de conferir direito a crédito de PIS e COFINS.

Isso porque, há disposição específica no art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/0333, no sentido de que **é possível a tomada de crédito das contribuições em questão sobre a aquisição de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.**

(...)

Com efeito, **para não reconhecer o direito pleiteado pela Recorrente, apenas alegou, genericamente, que, diferentemente dos insumos, a aquisição de bens do ativo imobilizado não dá direito a crédito, mas apenas a sua depreciação.**

Ora, tanto a aquisição de insumos quanto a de bens do ativo imobilizado dão direito a crédito, o que difere é a forma de apuração do crédito, conforme se verifica da leitura do artigo 3º, incisos II e VI do caput, c/c nos incisos I e III, do seu §1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

(...)

Sendo assim, **o frete, por ser uma despesa diretamente relacionada à aquisição do bem por integrar o seu custo de aquisição, dá direito ao crédito do PIS e da COFINS**, nos termos do já mencionado art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, impondo-se a reforma da decisão recorrida para que se determine o cancelamento da glosa efetuada pelo Sr. Agente Fiscal.

A autuação, por sua vez, teve a seguinte fundamentação:

Da análise da planilha de frete apresentada pela FISCALIZADA em resposta ao item 3 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 4, identificamos uma série de CFOP's que não estão relacionados com o processo produtivo, NÃO havendo previsão para aproveitamento de crédito de PIS/COFINS, sendo assim, efetuamos a glosa do aproveitamento de crédito de PIS e da COFINS incidente sobre as operações de frete levando-se em consideração os CFOP's em destaque na tabela abaixo.

RELAÇÃO DOS CFOP'S EM QUE NÃO HÁ PREVISÃO PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS	
CFOP	DESCRIÇÃO DA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO CFOPS DE ENTRADA
1152	Transferência para comercialização - refere-se as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas.
1551	Compra de bem para o ativo imobilizado - Classificam-se neste código as compras de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento.
1900	OUTRAS ENTRADAS DE MERCADORIAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS
1906	Retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral
1911	Entrada de amostra grátis - Classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas a título de amostra grátis.
1920	Entrada de vasilhame ou sacaria - Classificam-se neste código as entradas de vasilhame ou sacaria.
1921	Retorno de vasilhame ou sacaria - Classificam-se neste código as entradas em retorno de vasilhame ou sacaria.
1949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada
2406	Compra de bem para o ativo imobilizado cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
2551	Compra de bem para o ativo imobilizado
2556	Compra de material para uso ou consumo
2911	Entrada de amostra grátis

2916	Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo
2920	Entrada de vasilhame ou sacaria
2921	Retorno de vasilhame ou sacaria
2949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada
5152	Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
5905	Remessa para depósito fechado ou armazém geral
5920	Remessa de vasilhame ou sacaria
5921	Devolução de vasilhame ou sacaria
5949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado
6413	Devolução de mercadoria destinada ao uso ou consumo, em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
6552	Transferência de bem do ativo imobilizado
6556	Devolução de compra de material de uso ou consumo
6557	Transferência de material de uso ou consumo
6915	Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo

Não assiste razão ao recorrente. Com efeito, em relação ao frete de transferência de produtos para a comercialização — CFOP 1152, não há dúvidas de que não se trata de frete de venda, até mesmo pelo CFOP utilizado pelo contribuinte, mas sim de mera transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. Ao contrário do que afirma o recorrente, a jurisprudência, tanto judicial quanto administrativa, já se consolidou no sentido de que tais fretes não dão direito à apuração de créditos.

Nesse sentido, trago os seguintes precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

i) AgInt no AREsp 2.081.417/AM, Relator Ministro AFRÂNIO VILELA, órgão julgador T2 - Segunda Turma, data do julgamento 26/02/2024:

EMENTA AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. Em relação à contribuição ao PIS e à COFINS, **não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária.**
2. Não apresentação pela parte agravante de argumentos novos capazes de infirmar os fundamentos que alicerçaram a decisão agravada.
3. AGRAVO INTERNO CONHECIDO E DESPROVIDO.

ii) AgInt no AREsp 2.410.624/RS, Relator Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES, órgão julgador T1 - Primeira Turma, data do julgamento 26/02/2024:

EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM TESE JURÍDICA FIXADA EM JULGAMENTO SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. TEMA 779/STJ. PROVIMENTO NEGADO.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao apreciar o Recurso Especial 1.221.170/PR (Tema 779/STJ), sob a sistemática do recurso repetitivo, consolidou a orientação de que, para fins do creditamento relativo à contribuição ao PIS e da COFINS, *"o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte"*.

2. **O Tribunal de origem reconheceu que as despesas com frete decorrente da transferência de produtos entre estabelecimentos da própria empresa não se enquadravam no conceito de insumos, não gerando crédito para abatimento da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, o que se alinha à orientação consolidada nesta Corte Superior em hipóteses análogas.**

3. Agravo interno a que se nega provimento.

iii) AgInt no AREsp 2.306.076/SP, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, órgão julgador T2 - Segunda Turma, data do julgamento 16/10/2023:

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. PIS/COFINS. **FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.** CONCEITO DE INSUMO. ENTENDIMENTO DO STJ. ATIVIDADES APTAS A GERAÇÃO DE CRÉDITO. SÚMULA 7/STJ.

1. **O entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins. À guisa de exemplo, na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte *a quo* ao afastar os custos de frete das despesas passíveis de creditamento de PIS e Cofins.** Precedente: AgInt no AREsp. 874.800/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 4/5/2020.

2. Afastar o entendimento a que chegou o Colegiado de origem, de modo a classificar as atividades mencionadas pela recorrente como aptas à geração do direito ao crédito vindicado, requer o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que encontra impedimento na Súmula 7/STJ.

3. Agravo Interno não provido.

iv) AgInt no REsp 1.978.258/RJ, Relator Ministro REGINA HELENA COSTA, órgão julgador T1 - Primeira Turma, data do julgamento 23/05/2022:

EMENTA TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS.** CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO

ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.

No mesmo sentido, os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, todos decididos por unanimidade:

i) Acórdão nº 9303-015.064, Relator Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Sessão de 10 de abril de 2024:

PIS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, **por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento, para manter a glosa dos custos com fretes dos produtos acabados entre estabelecimentos do Contribuinte.**

ii) Acórdão nº 9303-015.019, Relator Conselheiro ROSALDO TREVISAN, Sessão de 09 de abril de 2024:

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), **não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.**

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, **por unanimidade de votos, dar-lhe provimento.** Votou pelas conclusões a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

Conforme se verifica, o tema é pacífico em ambas as Turmas do STJ, bem como na Câmara Superior deste Conselho.

Em relação às despesas com frete relacionadas à aquisição de bens do ativo imobilizado — CFOP 2406, não assiste melhor sorte ao recorrente. Conforme consta do próprio Recurso Voluntário, “(...) *tanto a aquisição de insumos quanto a de bens do ativo imobilizado dão direito a crédito, **o que difere é a forma de apuração do crédito**, (...)*”. A aquisição de bens para o ativo imobilizado somente permite a tomada de créditos sobre os encargos de depreciação, segundo disposição expressa do art. 3º, § 1º, III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

(...)

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

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

O contribuinte deveria ter acrescido o valor do frete ao custo de aquisição do bem adquirido para o ativo imobilizado e, então, tomado o crédito sobre os encargos de depreciação do valor total, procedimento que não foi realizado pelo recorrente. Sua opção foi tomar o crédito de imediato sobre o valor total do frete de aquisição, e não sobre a parcela da depreciação, como se este frete pudesse ser considerado um insumo ou como se existisse um dispositivo legal permitindo o crédito sobre “frete na aquisição”, o que efetivamente não existe.

Só há previsão para o creditamento sobre o frete na operação de venda, conforme expressamente decidido pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR.

Pelo exposto, mantenho a glosa dos créditos relativos às despesas com fretes.

XVI – DA ALEGAÇÃO DE INDEVIDA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO

O recorrente alega que houve equívoco no procedimento fiscal, nos seguintes termos:

Foi demonstrada, nos tópicos anteriores, a improcedência das autuações fiscais ora combatidas e a consequente necessidade de cancelamento dos Autos de Infração que originaram o presente processo administrativo.

Assim sendo, **uma vez cancelados os Autos de Infração de PIS/COFINS, os créditos compensados de ofício deverão ser restabelecidos, homologando-se as compensações anteriormente realizadas pela Recorrente.**

De fato, não há se falar em compensação de ofício de créditos da não-cumulatividade nos meses de janeiro a julho de 2011, que levaram à apuração de suposto débito de PIS/COFINS em agosto de 2011 no valor de R\$ 1.410.639,64 e R\$6.551.792,25, respectivamente, mês no qual tais créditos haviam sido compensados pela Recorrente.

Outrossim, não há se falar em compensação de ofício dos créditos das mesmas contribuições decorrentes de pagamentos a maior realizados pela Recorrente nos meses de agosto a dezembro de 2011 e, conseqüentemente, no indeferimento das Declarações de Compensação relacionadas às fls. 65 do TVF, veja-se:

(...)

De fato, uma vez que (i) se demonstrou ser integralmente indevidas as exigências consubstanciadas no presente processo administrativo e que (ii) a Autoridade Fiscal reconheceu o direito creditório da Recorrente, tendo se manifestado pelo indeferimento das referidas DCOMPs tão somente por ter utilizado tal crédito para compensar de ofício parcela dos supostos débitos objeto do presente processo administrativo, não há se falar em compensação de ofício, devendo ser homologadas as DCOMPs em questão.

Evidente que não procede o entendimento do acórdão recorrido ao dispor que *"em relação às alegações relativas às Declarações de Compensação apresentadas, cumpre esclarecer que elas devem ser dirigidas aos respectivos processos formalizados para apreciar as DCOMPs. Diga-se, em passant, que o fato de a fiscal autuante considerar nos autos de infração as DCOMPs apresentadas não significa que os indébitos foram admitidos, pois na presente ação fiscal foram apurados débitos das contribuições, assim não há que se falar em indébitos"* (fls. 34).

A Autoridade Tributária, por sua vez, se manifestou nos seguintes termos, conforme consta do TVF:

"V.2 Utilização de ofício de Créditos para desconto.

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, dispõem no caput do art. 3º, complementado pelo § 4º, que o crédito apurado pela pessoa jurídica pode ser utilizado para desconto das contribuições apuradas no regime não cumulativo, e que o excesso de crédito calculado e não aproveitado em determinado mês poderá ser descontado/aproveitado em meses subsequentes.

O sujeito passivo descontou os créditos da não-cumulatividade relativos ao Mercado Interno, os quais foram utilizados de ofício em períodos anteriores, conforme demonstrativos do Auto de Infração. Deve ser aproveitado de ofício os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tendo em vista a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação das aludidas contribuições, conforme Solução de Consulta Interna nº 24, de 2007:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep A autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição, exceto quando tais créditos estiverem vinculados a Pedido de Ressarcimento (PER) ou Compensação (DCOMP) pendente de verificação, hipótese em que a autoridade fiscal que constatar infração à legislação das aludidas contribuições não deve aproveitá-los de ofício.

O aproveitamento de ofício de que trata o parágrafo anterior deve ser efetivado independentemente de o crédito ter sido originado no próprio período em que ficar evidenciada infração à legislação, ou em período anterior."

(...)

Os créditos escriturais relativos a dezembro de 2010 foram maiores do que a infração lançada. Assim sendo, os mesmos deverão ser estornados da escrita pelo contribuinte em janeiro de 2011.”

(...)

DCOMP:

O contribuinte apresentou DCTF retificadora para o período de agosto a dezembro de 2011, tendo reduzido os valores de PIS e da COFINS.

(...)

Posteriormente, a **FISCALIZADA** solicitou compensação dos valores pagos a maior via DCOMP conforme especificado no quadro abaixo, entretanto baseado no trabalho da presente fiscalização, os valores objeto das DCOMPs foram utilizados na dedução dos valores apurados no auto de infração dentro do respectivo período de apuração, sendo assim não subsiste a origem de crédito informada nas DCOMPs mencionadas no quadro abaixo, devendo tais DCOMPs serem INDEFERIDAS.

Assiste razão parcialmente ao recorrente. Em relação à compensação de ofício, trata-se de procedimento obrigatório a ser realizado pelo Auditor-Fiscal quando há glosa de créditos e reapuração das contribuições. Ora, se o contribuinte possuía saldo credor ao final de um período, e este saldo é transferido para o período subsequente, como lhe permite a legislação, havendo a glosa de parte destes créditos, obviamente o saldo a ser transferido para o período subsequente será menor; e se após esta glosa o saldo credor se transformou em saldo devedor, da mesma forma o saldo anteriormente transferido deverá ser utilizado para compensar este saldo devedor na escrita fiscal; somente após este procedimento, verificar se continua existindo saldo a ser transferido e em qual montante.

A glosa de créditos em determinado período afeta completamente os períodos subsequentes, sendo necessário refazer a apuração dos saldos e, sendo o caso, utilizar créditos que antes estavam disponíveis para compensar débitos que haviam sido extintos por compensação com os créditos glosados.

No caso em questão, após o procedimento fiscal e as glosas efetuadas, a Autoridade Fazendária concluiu que não havia saldos credores que pudessem ser utilizados nas declarações de compensação (DCOMPs) apresentadas pelo contribuinte para extinguir débitos de outros tributos, razão pela qual tais compensações não foram homologadas.

Com o resultado do presente julgamento e a reversão de parte das glosas, a Administração Tributária deverá proceder a nova reapuração dos saldos do contribuinte em cada período afetado, a fim de verificar a existência de saldo credor suficiente para homologar as compensações, integral ou parcialmente.

Pelo exposto, entendo que deve ser refeitas as apurações dos saldos das contribuições em cada período objeto do referido processo e homologadas as compensações até o

limite dos saldos credores, caso existentes, mantendo-se a compensação de ofício, quando necessária.

XVII – DA ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

O recorrente alega que, ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que alega apenas a título argumentativo, seria certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderiam ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Contudo, esta matéria já se encontra pacificada na instância administrativa, por meio da Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, nego provimento a esse pedido.

XVIII - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da autuação e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa dos créditos relacionados aos serviços (i) de projeção, desenho e cálculo; (ii) de pesquisa e inovação; (iii) de experimentação; (iv) de limpeza técnica; (v) de serviços técnicos, com exceção daqueles referentes a serviços de logística; (vi) escriturados na conta contábil 0053800000- OUTRAS PRESTAÇÕES PROFISSIONAIS; (vii) escriturados na conta contábil 0053800039 – PRESTAÇÃO SERVIÇOS COMERCIAIS; (viii) escriturados na conta contábil 0051400001 – COMPRAS DE MATERIAIS DE CONSUMO, para conceder o direito ao crédito apenas sobre as notas fiscais que se referem a materiais aplicados em serviços de ferramentaria, usinagem e projeção; (ix) objeto das notas fiscais escrituradas nas contas “0053800011 - PROJETAÇÃO, DESENHO E CÁLCULO”, “0053800106 - PRESTAÇÃO SERVIÇO – EXPERIMENTAÇÃO”, “0053800021 PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PESQUISA INOVAÇÃO”, “0053200000 - LIMPEZA TECNICA”, “0053800038 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS TÉCNICOS”, “0053800000 - OUTRAS PRESTAÇÕES PROFISSIONAIS”, “0053800039 - PRESTAÇÃO SERVIÇOS COMERCIAIS”; (x) objeto das notas fiscais emitidas pela empresa ABCZ Service Ltda; (xi) e demais despesas com a produção dos protótipos; bem como para que sejam refeitas as apurações dos saldos das contribuições em cada período objeto do referido processo e homologadas as compensações até o limite dos saldos credores, caso existentes, mantendo-se a compensação de ofício, quando necessária.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares

ACÓRDÃO 3302-014.699 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13603.721216/2015-50

DOCUMENTO VALIDADO