



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.721401/2015-44
Recurso Voluntário
Resolução nº 3201-003.214 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2021
Assunto CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
Recorrente FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão: Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência para que a unidade preparadora, a partir dos documentos apresentados pela recorrente, inicialmente, contratos e pedidos, complemente a tabela de Glosas com a informação da descrição que consta na nota fiscal de prestação de serviço. E também: (1) Analise os itens glosados tendo em vista o escopo dos contratos de prestação de serviços e a pertinência da aplicação do REsp nº 1.221.170/PR, e Parecer Normativo Cosit nº 5/2018; (2) No restante dos itens, que não forem revertidos a glosa, identifique em relação as notas de serviço da Fiat a qual nota fiscal se referem, informando na tabela de Glosas o número da nota de serviço e o serviço solicitado; (3) deve ser elaborado demonstrativo de cálculo e relatório conclusivo; (4) do resultado da diligência deverá ser dada ciência ao contribuinte para que se manifeste no prazo de 30 dias. A fiscalização poderá solicitar o apoio da empresa para a confecção da planilha solicitada. Após a conclusão retornem os autos para prosseguir o julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Relatório

Por bem descrever os fatos reproduzo o relatório do acórdão DRJ:

Trata o presente do exame dos Per nº 02435.16124.240810.1.2.04-0818 e nº 19904.45763.290212.1.2.04-9995 e das Dcomp nº 06931.14051.250810.1.3.04-7723 e

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

nº 42791.22931.290212.1.3.04-2814, (fls. 2 a 16), que utiliza créditos de pagamento indevido ou a maior no valor original de R\$ 749.579,59, oriundos de recolhimento efetuado em 25/06/2009 por meio de DARF no valor R\$ 43.954.796,94, referente à Cofins (5856) de 05/2009, com o fim de compensar débito da mesma contribuição de 07/2010, no valor de R\$ 811.121,02, e de Cofins – Retenção (3746) da 1ª quinzena de fevereiro de 2012, no valor de R\$ 18.226,22.

Por meio do Despacho Decisório nº 355/2015 de fls. 520/522 a autoridade fiscal reconheceu parcialmente o direito creditório do PER nº 02435.16124.240810.1.2.04-0818 no valor de R\$ 26.944,92 e, em consequência, homologou parcialmente a compensação efetuada por meio da Dcomp nº 06931.14051.250810.1.3.04-7723; não reconheceu o direito creditório do PER nº 19904.45763.290212.1.2.04-9995 e, em consequência, não homologou a compensação efetuada por meio da Dcomp nº 42791.22931.290212.1.3.04-2814. A ciência ao sujeito passivo se deu em 18/08/2015 (fl. 527).

Consta no Termo de Verificação Fiscal de fls. 324/358, que amparou a decisão supra, que o procedimento fiscal se concentrou na verificação da legitimidade dos créditos da Cofins não cumulativa do mercado interno, dos períodos de abril a novembro de 2009, sob amparo do MPF nº 06.1.10.00-2013-00435-1, relativos a vários Per/Dcomp, dentre os quais os Per nº 02435.16124.240810.1.2.04-0818 e nº 19904.45763.290212.1.2.04-9995 e as Dcomp nº 06931.14051.250810.1.3.04-7723 e nº 42791.22931.290212.1.3.04-2814.

Na ocasião, a autoridade fiscal efetuou as seguintes glosas:

- 1) Em relação bens utilizados como insumos, valores informados na linha 02 das fichas 06A e 16A do Dacon, sobre as partes e peças relacionadas à fl. 345; que não se enquadrariam no conceito de insumo por não serem consumidas diretamente no processo produtivo (Anexo 1 - Glosas de Cofins –Item V.1, fl. 359/383);
- 2) Em relação serviços utilizados como insumos, valores informados na linha 03 das fichas 06A e 16A do Dacon, sobre as prestações relacionadas à fl. 348; que não se enquadrariam no conceito de insumo por não serem aplicadas ou consumidas na produção ou fabricação do produto (Anexo 2 - Glosas de Cofins –Item V.2, fl. 384/505);

Insatisfeito, o sujeito passivo apresentou em 17/09/2015 a Manifestação de Inconformidade anexada ao documento de fl. 528, por meio da qual sustenta, em síntese, que:

- ☐ A ilegalidade das IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, devendo o conceito de insumo ser definido pela essencialidade do gasto ao desempenho da atividade econômica do contribuinte. Cita doutrina e posicionamentos do CARF e do STJ nesse sentido;
- ☐ O objeto social da Impugnante compreende as seguintes atividades: (a) estudo, desenvolvimento, projeto, a fabricação, o comércio, mesmo que exterior, a representação e a distribuição de automóveis, veículos a motor em geral, motores, outros grupos e sub-grupos, componentes, partes e peças, inclusive de reposição, bem como acessórios; (b) participação em sociedade ou empresa que tenham por objeto afim ou conexo com o seu próprio; (c) dar e receber em locação bens móveis em geral; (d) a prestação de serviços relacionados com o objeto social, inclusive o de treinamento, formação, desenvolvimento profissional e consultoria organizacional; (e) a fabricação, o comércio, mesmo exterior, de máquinas, ferramentas e bens de capital; e (f) a prática de atividades conexas, correlatas ao objetivo social, que independam de autorização legislativa;
- ☐ Os bens relacionados no Anexo 1 - Glosas de Cofins –Item V.1 são fundamentais para o processo produtivo e para a obtenção das receitas tributáveis. Como se vê do laudo

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

técnico anexo (doc. nº 05), todos os itens cujos créditos foram glosados são partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos essenciais à produção de bens. A título exemplificativo, citem-se os seguintes produtos: mangueiras, graxas e óleos, filtros, pendural de fixação de trilhos, roldanas e talhas. Cita posicionamento do CARF específico sobre esse tipo de gasto;

☐ Os serviços relacionados no Anexo 2 - Glosas de Cofins –Item V.2 referem-se vários dispêndios de caráter essencial, cujos contratos e pedidos de compras seguem em anexo à manifestação de inconformidade;

☐ Em relação aos serviços de movimentação interna – *handling*, prestados pelas empresas Ceva Logistics Ltda, Syncreon Logística S/A, Autolog Logística e Serviços Ltda. e GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda, enquadram-se no conceito de insumo, seja pelo critério da essencialidade, seja por tratar-se de etapa da armazenagem e do frete na venda. Cita posicionamento do CARF que referenda a tomada de créditos sobre esse tipo de dispêndio;

☐ Em relação aos serviços de limpeza técnica, prestados pelos fornecedores Adservis Multiperfil Ltda e Villanova do Brasil Logística Ltda, consistem os mesmos na limpeza da linha de produção (instalações e equipamentos) e são necessários e essenciais para fabricação de veículos, sob pena de prejudicar e afetar toda linha de produção da Impugnante. Do contrato firmado com a Adservis (doc.nº 07), extrai-se que o escopo dos serviços é a limpeza técnica dentro do complexo industrial da Impugnante com ciclos previamente definidos, conforme disposto no Anexo I integrante do referido contrato. Igualmente, em relação aos serviços prestados pela Villanova do Brasil, apesar de constar como "serviços de movimentação interna (*handling*)", cuida-se de serviços de limpeza técnica, como se denota da nota fiscal anexada (doc. nº 07). Cita posicionamento do CARF que referenda a tomada de créditos sobre esse tipo de dispêndio;

☐ Em relação aos serviços de projeção, desenho e cálculo, a maior parte das glosas recaiu sobre tais rubricas. Os serviços foram prestados pelas empresas ABCZ Services Ltda, Altran Consultoria e Tecnologia Ltda, B&B Projetos Ltda, Bonansea Brasil Ltda, CG Engineering do Brasil Ltda, Comau do Brasil Indústria e Comércio Ltda, Continental do Brasil Produtos Automotivos Ltda, Edag do Brasil Ltda., Engineering Simulation and Scientific Software Ltda, General Motors do Brasil Ltda, MTD do Brasil Ltda, MV2 Engenharia Ltda, Magneti Marelli Sistemas Automotivos Indústria e Comércio Ltda, Multicorpos Engenharia Ltda, Promax Engenharia e Projetos Ltda, Resil Minas Indústria e Comércio Ltda, Rieter Automotive Brasil Artefatos de Fibras Têxteis Ltda, Stea Brasil Projetos Industriais, Stola do Brasil Ltda, Thyssenkrupp Automotive Systems do Brasil Ltda, TRW Automotive Ltda, TSP Textura Ltda, Vibracon Engenharia Ltda e Vision Graphic Design do Brasil Ltda;

☐ Os serviços de projeção, desenho e cálculo, regra geral, são espécies dos serviços de engenharia, essenciais às atividades de estudo, desenvolvimento, projeção para fabricação de automóveis, veículos a motor em geral, motores, bem como seus componentes, partes e peças. São atividades essenciais, praticamente indissociáveis do objeto social da Impugnante (o que se vê a todas as luzes), que é uma das maiores montadoras de veículos do País;

☐ Cita como exemplos: o serviço prestado pela Stola, "*relativo a estudos de projetos de sistemas/componentes de carroceria e acabamento interno, (...), execução de gestão de peso de carroceria (...), atividades de microplanificação (...)*"; e o serviço prestado pela Altran, que realiza suporte no desenvolvimento de produtos de veículos comerciais, auxiliando, ainda, nas discussões de DFMEA e PFMEA referentes a produtos ou componentes;

☐ Os demais prestadores de serviços de "projeção, desenho e cálculo" conforme contratos e pedidos anexos, exercem atividades de (i) projeção para desenvolvimento

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

de veículos atendendo às metodologias Fiat; (ii) microplanificação, execução de desenhos manuais, desenho CAD 2D e 3D; (III) gestão de documentação técnica, elaboração de documentação técnica; (iv) layout e verificação virtual; (v) estudo e projeção de componentes, de sistemas, de caderno de bordo; (vi) cálculo estrutural (geração de malha, análise estática, análise de impacto); (vii) conversão de matemática; e (viii) assessoria e suporte técnico. Cita posicionamento do CARF que referenda a tomada de créditos sobre esse tipo de dispêndio;

□ A Fiscalização glosou também serviços técnicos, tomados pela Impugnante dos fornecedores ABCZ Service Ltda., Altran Consultoria e Tecnologia Ltda., Cetesb Companhia Ambiental do Estado de São Paulo, Ceva Logistics Ltda., Ergom do Brasil Ltda., GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda., 19 Design Consultoria e Serviços de Software Ltda., Libra Terminal Rio S.A., Metagal Indústria e Comércio Ltda., MTD do Brasil Tecnologia Automotiva Ltda., Meuller Mineira Indústria, Partner Parcerias Indústrias e Automotivas Ltda., Seacam Comércio e Serviços Ltda., Vesi Consultoria e Assessoria Industrial Ltda. e Vision Graphic Design do Brasil Ltda;

□ Apesar de os serviços prestados pela Ceva e pela GFL terem sido classificados como "serviços técnicos", na verdade, sua essência é de serviços de "movimentação interna (*handling*)". Da mesma forma, os serviços prestados pela ABCZ, pela Altran, pela MTD, pela Stola e pela Vision Graphic são "serviços de projeção, desenho e cálculo";

□ Em relação àqueles prestados pela Meuller, vê-se da nota fiscal anexa (doc nº 09) se tratar de serviços relacionados à engenharia no desenvolvimento de componentes utilizados na produção de veículos da família Palio, Uno, Stilo, Doblô, Punto, Linea e Idea. É dizer, cuida-se de serviço essencial ao processo produtivo da Impugnante e, por essa razão, dá direito ao crédito de COFINS;

□ Da análise dos demais contratos e pedidos anexos (doc. nº 09), vê-se que o conteúdo de tais atividades compreende a "(...) *prestação de serviços técnicos objetivando o execução de partes determinadas de projetos de desenvolvimento tecnológico de titularidade da FIAT*". Cita posicionamento do CARF que referenda a tomada de créditos sobre esse tipo de dispêndio;

□ Em relação aos serviços prestados pela Comau do Brasil Indústria e Comércio Ltda. (doc. nº 09), se extrai do respectivo contrato de prestação de serviços, em especial do seu Anexo I ("escopo dos serviços de manutenção industrial"), que a Comau presta serviços de manutenção industrial, entre os quais se destacam: (i) suporte tecnológico para as atividades manutentivas e atividades de planejamento, gestão de documentação, análise de peças de reposição e análise de quebras; (ii) atividades de troca de ferramentas e eletrodos; (iii) regulagem de braços extratores; (iv) atividades de laboratório eletrônico, com reparação de módulos eletrônicos; (v) serviços e assistência em máquinas especiais, robôs, inversores de frequência ou instalações que requerem meios específicos para sua execução, inclusive know-how e parâmetros de set-up determinados pelos fabricantes etc. (item 4.1 do referido Anexo I). Além disso, a Comau realiza também atividades denominadas "atividades de aviamento e encerramento" (item 4.2 do referido Anexo I), que compreendem diversas atividades relacionadas à ligação, desligamento, preparação e esvaziamento de equipamentos e máquinas das instalações de montagem, pintura e funilaria.

□ Da mesma maneira, deve-se tratar dos serviços da AVL South America Ltda. (doc. nº 09), que, segundo o contrato, cuidam de serviços de manutenção preventiva, corretiva e calibração dos equipamentos AVL, do Laboratório de Emissões e Consumo e Laboratório de Motores de Engenharia do Produto Powertrain, visando a conservação dos equipamentos em boas condições de funcionamento.

□ Como se infere, todas essas atividades executadas pela Comau e pela AVL integram os serviços de manutenção das instalações produtivas, incluindo equipamentos que fazem parte da linha de produção. Essas atividades de manutenção exigem altos níveis de conhecimento e especialização técnicos, dada a complexidade dos equipamentos que

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

integram a planta industrial de uma empresa montadora de veículos. Cita posicionamento do CARF que referenda a tomada de créditos sobre esse tipo de dispêndio.

Por todo o exposto, a Impugnante requer seja reconhecida a totalidade do crédito em epígrafe, com a consequente homologação integral das DCOMP a ele vinculadas, em razão da completa improcedência dos fundamentos do despacho decisório ora questionado.

A manifestação de inconformidade foi julgada pela DRJ Rio de Janeiro, acórdão nº 12-92.000, de 02 de outubro de 2017, procedente em parte.

Diante do exposto voto por julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada para:

- ☐ Suprimir as glosas efetuadas sobre as operações relacionadas no Anexo 1 - Glosas de Cofins – Item V.1;
- ☐ Manter as glosas efetuadas sobre as operações relacionadas no Anexo 2 - Glosas de Cofins –Item V.2;
- ☐ Reapurar o crédito da interessada conforme planilhas supra e, em consequência, reconhecer um direito creditório disponível para restituição ou compensação.

Inconformada, a ora recorrente apresentou, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, alegando, em síntese:

- a fiscalização resultou em 7 (sete) processos administrativos, a saber: 13603.721398/201569, 13603.721412/201524, 13603.721401/201544, 13603.721405/201522, 13603.721408/201566, 13603.721415/201568 e 13603.721544/201556. Tendo em vista a identidade de matéria, requer o julgamento do conjunto dos processos.

- a DRJ/RJO adotou o conceito restrito de insumo para não reconhecer os créditos oriundos das despesas com serviços contratados. Alega que os serviços contratados se revelam essenciais às suas atividades;

- pugna pela ilegalidade das Instruções Normativas SRF ns. 247/02 e 404/04. A seu favor, aponta jurisprudência do CARF e do STJ.

- Serviços de movimentação interna (handling) as atividades de handling compreendem os serviços de: (i) movimentação e armazenamento de materiais a serem utilizados na linha de produção dos veículos, desova de containers, entre outros; (ii) movimentação interna de material e de veículos; (iii) retirada de peças armazenadas (prateleiras etc.) e execução do respectivo acondicionamento em embalagens; (iv) movimentação interna das peças vindas do armazém, peças e acessórios; (v) gestão dos transportes das cargas de transferência da produção para filiais; (vi) acompanhamento, programação e diligenciamento das entregas de peças dos fornecedores à filial peças e acessórios; (vii) aquisição de embalagens, locação de equipamentos para movimentação dos materiais, realização de atividades de recebimento, armazenagem, movimentação, abastecimento, transporte de materiais. Essas atividades podem se realizar tanto dentro do estabelecimento matriz ou filial quanto podem ocorrer entre matriz/filiais. (efl. 442)

No tocante a tais serviços, a Recorrente menciona contratos com prestadores de serviço: Ceva, Syncreon, Autolog e GFL. Cita a seu favor a Solução de Consulta nº 256, de 24 de julho de 2007 e jurisprudência do CARF.

- Serviços de limpeza técnica

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

(...) os serviços de limpeza técnica consistem na limpeza da linha de produção (instalações e equipamentos) e são necessários e essenciais para fabricação de veículos, sob pena de prejudicar e afetar toda linha de produção da Recorrente. (efl. 448)

- Serviços de projeção, desenho e cálculo

Os serviços de projeção, desenho e cálculo, regra geral, são espécies dos serviços de engenharia, essenciais às atividades de estudo, desenvolvimento, projeção para fabricação de automóveis, veículos a motor em geral, motores, bem como seus componentes, partes e peças.

São atividades essenciais, praticamente indissociáveis do objeto social da Recorrente (o que se vê a todas as luzes), que é uma das maiores montadoras de veículos do País. (efl. 450)

- Serviços técnicos

alguns serviços de movimentação interna (handling) e de projeção, desenho e cálculo tratados anteriormente.

Adentrando-se, especificamente, nos serviços técnicos, em relação àqueles prestados pela Meuller, vê-se da nota fiscal anexa (doc. n. 09, cit) se tratar de serviços relacionados à engenharia no desenvolvimento de componentes utilizados na produção de veículos da família Pálio, Uno, Stilo, Doblô, Punto, Linea e Idea. É dizer, cuida-se de serviço essencial ao processo produtivo da Recorrente e, por essa razão, dá direito ao crédito de COFINS.

Da análise dos demais contratos e pedidos anexos (doc. n. 09, cit), vê-se que o conteúdo de tais atividades compreende a "(...) prestação de serviços técnicos objetivando a execução de partes determinadas de projetos de desenvolvimento tecnológico de titularidade da FIAT". Os serviços poderão abranger, além da projeção para desenvolvimento de veículos atendendo às metodologias Fiat, matemática C, matemática B/A, factibilidade, suporte ao design e graphic design. (efl. 454)

De forma didática, reproduzo na tabela a seguir:

- Serviços de experimentação

No que se refere aos serviços prestados pela Magneti Marelli, espécie de serviços de engenharia, é ver que estes visam oferecer melhoria à dirigibilidade dos veículos fabricados e comercializados pela Recorrente. Esses serviços consistem, em resumo, na recalibração da central eletrônica com alterações de parâmetros internos ao software que mudam o comportamento dos veículos em várias condições de funcionamento, tais como rotações de marcha lenta, trocas de marcha, acelerações e desacelerações, partidas a frio e partidas a quente, inserção de ar condicionado com compensação de giro. A análise da nota fiscal anexa (doc. n. 10 da MI, cit), cuja descrição corresponde aos serviços de engenharia/desenvolvimento, corrobora a natureza dos serviços tomados pela Recorrente.

Quanto aos serviços prestados pela Roberto Bosch, percebe-se, pelo contrato e pedido de compra anexados, que se trata da viabilização da produção de ABS e de Sensor de Velocidade da Roda e de calibração dentro dos requisitos de design, performance e qualidade exigidos pela Recorrente. (efl.

Sorteado para julgamento no CARF, o feito foi convertido em diligência, em que foram importantes alguns excertos que reproduzo:

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE nº 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

deste CARF, trata-se de analisar se os insumos atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Ocorre, todavia, que durante o julgamento do Recurso Voluntário a turma teve dúvidas e surgiram dificuldades em relacionar os itens glosados pela fiscalização com os contratos correspondentes informados nos autos.

...

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

Em resposta à diligência a empresa apresentou contratos de prestação de serviços com as empresas citadas nas glosas, pedidos de compra da FCA FIAT para as empresas, orçamentos de manutenção e assistência técnica; especificação técnica; termos de aditamento aos contratos; notas fiscais eletrônicas; e relatório de produção e faturamento.

A unidade preparadora não agrega nenhuma informação ou análise sobre os documentos apresentados.

O processo foi novamente sorteado para minha relatoria, por o conselheiro anterior não compor mais o colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

Do conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e Cofins.

Sem me delongar no assunto, no CARF as decisões tem se pautado pelo que foi decidido na sessão de 22 de fevereiro de 2018, no Superior Tribunal de Justiça – STJ, quando concluiu o julgamento do REsp nº 1.221.170 (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos, no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1036 e seguintes do CPC/2015), declarando a ilegalidade das Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal e firmando o entendimento de que o *“conceito de insumo 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”*.

A partir da publicação desse julgado a RFB emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que em resumo traz as seguintes premissas:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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;

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13603.721401/2015-44

2. **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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Verifica-se que tanto a fiscalização quanto o acórdão DRJ utilizaram os conceitos de insumos previstos nas INs SRF n.º 247/02 e 404/2004, já afastado pelo STJ, já que a aplicação do REsp STJ não estava disponível à época do julgamento.

A partir da aplicação do REsp STJ, que definiu como primordiais os conceitos de essencialidade e relevância, é possível reanalisar as glosas que foram mantidas pela DRJ.

Das glosas remanescentes

A análise efetuada a seguir no processo n.º 13603.721398/2015-69, aplica-se, no que couber, ao presente processo, conforme exposto a seguir.

Em sua defesa, a recorrente sustenta a ilegalidade das IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, devendo o conceito de insumo ser definido pela essencialidade do gasto ao desempenho da atividade econômica. Cita doutrina e posicionamentos do CARF e do STJ nesse sentido.

Informa que o seu objeto social compreende as seguintes atividades: (a) estudo, desenvolvimento, projeto, a fabricação, o comércio, mesmo que exterior, a representação e a distribuição de automóveis, veículos a motor em geral, motores, outros grupos e sub-grupos, componentes, partes e peças, inclusive de reposição, bem como acessórios; (b) participação em sociedade ou empresa que tenham por objeto afim ou conexo com o seu próprio; (c) dar e receber em locação bens móveis em geral; (d) a prestação de serviços relacionados com o objeto social, inclusive o de treinamento, formação, desenvolvimento profissional e consultoria organizacional; (e) a fabricação, o comércio, mesmo exterior, de máquinas, ferramentas e bens de capital; e (f) a prática de atividades conexas, correlatas ao objetivo social, que independam de autorização legislativa.

Dos Créditos referentes a lançamentos de serviços

Com base na escrituração contábil obtida por meio do Sped Contábil, foram selecionados por amostragem lançamentos efetuados nas contas 0014051041- COFINS - MOVIMENTOS COM CREDITO DE IMPOSTO e 0014051061- PIS - MOVIMENTOS COM CREDITO DE IMPOSTO e discriminados em planilha eletrônica.

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

A recorrente foi intimada a apresentar notas fiscais e descrever de forma detalhada a utilização dos serviços nas atividades de produção. E caso fossem relativos à transporte deveria descrever como e onde ocorreu a movimentação.

A partir dessas informações a fiscalização constatou divergências na adoção do conceito de insumos. A empresa apresentou informação com base na lista de serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003. Alguns itens não foram identificados na LC 116/2003 e constaram como “LCTO Direto na conta xxxx”.

A glosa deveu-se basicamente por não terem sido aplicados ou consumidos na produção, aplicou-se o estabelecido nas INs SRF nº 247/2002 e 404/2004.

As Notas Fiscais de Entrada, referentes às glosas descritas, estão discriminadas no Anexo 2 – Glosas – Item V.2. Todas as glosas foram mantidas pelo acórdão de piso.

Analisando detidamente a planilha com as glosas efetuadas pela fiscalização observa-se que para cada nota fiscal glosada foi apresentada uma descrição genérica do serviço e o texto da LC nº 118/2001, que apresenta a tabela com descrição de serviços para fins de tributação pelo ISS.

Analisando a tabela da fiscalização em contraponto com os documentos apresentados no retorno da diligência conclui-se que o processo ainda não está maduro para julgamento.

Não é possível inferir se o contrato abrange o serviço prestado, por vezes por o contrato ser por demais genérico, e às vezes pela descrição na tabela da fiscalização não ser possível chegar proximamente ao serviço que foi prestado.

Também existem erros no preenchimento da tabela apontados pela recorrente, como por exemplo, (inicie a análise pelo serviço de Handling, ou movimentação):

1. Serviço de Handling

No anexo 2 foram localizadas as seguintes notas referentes a movimentação interna (handling), agrupadas aqui por empresa e tipo de serviço prestado de acordo com o texto da Lei Complementar, informação inicial da recorrente. Pode-se confirmar que o escopo dos serviços prestados vai muito além de simples serviço de Handling:

GFL Gestão de Fatore – planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa (17.03)

GFL Gestão de Fatore, Autolog Logistica, Ceva Logistics Ltda - Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço. (17.05)

Ceva Logistics Ltda , SYNCREON LOGISTICA SA NF - Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.(20.01)

Villanova do Brasil, Ceva Logistics Ltda - Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.(7.10)

Na planilha da recorrente podemos extrair as seguintes informações, em relação ao serviço de movimentação interna (handling):

- Autolog Logística e Serviços Ltda – doc. 03 - Prestação de serviços de recebimento de peças originadas do fornecedor Magnetti Marelli, movimentação interna com sequenciamento e serviço de movimentação de carrocerias e transporte até a linha de montagem.

- Ceva Logistics Ltda – doc. 08 - Serviços de Logística das atividades de movimentação interna Fiat e materiais de acondicionamento. Antiga denominação social: TNT Logísticos Ltda.

- GFL de Fatores Logísticos Ltda – doc. 14 - Serviço de transporte de materiais diretos e indiretos / acompanhamento, monitoramento do transporte de peças entregues por fornecedores e seu posterior recebimento pela Fiat, sua expedição ao depósito da Fiat em Betim ou em outro local determinado.

- Syncreon Logística S/A – doc. 31 - Serviço de logística / estudo dos fluxos logísticos da planta da Fiat - análises periódicas.

Pode-se facilmente constatar que a informação prestada inicialmente pela recorrente, baseada exclusivamente no texto da Lei Complementar, impossibilitou que a fiscalização analisasse devidamente as notas fiscais apresentadas.

Fica evidente que existem obscuridades nas informações. Na planilha da fiscalização, que foi baseada nas notas fiscais emitidas pela empresa, consta genericamente qual o serviço foi prestado e na planilha apresentada pela recorrente são descritos serviços diferentes.

Ou seja, a partir da leitura dos documentos fiscais e informações apresentadas pela recorrente não é possível concluir qual efetivamente foi o serviço prestado. Muitas empresas, conforme se detalhará adiante, possuem contratos também genéricos, onde é possível encaixar vários tipos de serviços.

Como exemplo, a nota que cita que houve “planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa” se refere a que especificamente?

Por isso é importante analisar o escopo dos contratos. Contratos com objeto mais específico podem enfatizar a certeza de que o serviço foi prestado em relação ao processo produtivo ou prestação de serviços da empresa.

A seguir foi efetuada a análise somente do objeto dos contratos para se verificar a pertinência com os serviços prestados, já que a notas fiscais são genéricas, verificando se atendem aos critérios de essencialidade e relevância.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

Autolog Logística e Serviços Ltda

No contrato com a Autolog, confirma-se que o objeto do contrato é o recebimento de peças originadas do fornecedor Manetti Marelli, movimentação interna com sequenciamento e serviço de movimentação de carrocerias e transporte até a linha de montagem.

Constam as atividades desenvolvidas: sequenciamento de faróis e movimentação de carrocerias. Serviços de mão de obra relativos a empregados terceirizados para execução das atividades.

Nesse contrato presume-se que o escopo é apenas movimentação de peças, e serviços relativos à área de produção.

Ceva Logistics Ltda

Consta o objeto do contrato como atividades de movimentação interna Fiat de materiais e meios de acondicionamento. Mas adiante consta que os serviços de movimentação interna serão todos os necessários as atividades industriais. Consta o anexo 03 definindo os locais de prestação de serviços como prensas, funilaria, pintura, montagem, motopropulsor, pátio de containers, gestão de materiais, shopping, manutenção de veículos industriais, ilha ecológica, recebimento de materiais, suspensão, almoxarifado funilaria. Os outros anexos referem-se aos materiais que serão movimentados, todos insumos para a produção de veículos. Consta as definições e atividades a serem realizadas.

A empresa executa serviços de registros contábeis dos materiais e meios de acondicionamento, com registro de entrada e saída de materiais, o recebimento físico dos materiais, controle da armazenagem em almoxarifado, com uso de etiquetas, movimentação dos materiais desde os almoxarifados até os pontos de entrega, movimentação de produtos acabados e semi-acabados, entre estabelecimentos e para entrega a fornecedores, movimentação dos meios de acondicionamento vazios, dos ganchos, distanciadores, protetores. Gestão dos meios de acondicionamento, com registros contábeis. Registros contábeis e recolhimento de materiais para devolução a fornecedores, venda a terceiros.

Pode-se concluir que são duas atividades executadas pela empresa, uma de caráter administrativo, que envolve a parte documental, registros contábeis, e preenchimento de documentos internos. E outra de caráter de movimentação de materiais, acabados, semi-acabados, matérias-primas, bens para acondicionamento.

GFL de Fatores Logísticos Ltda

Consta o objeto social como de acompanhamento e monitoramento do transporte de peças entregues por fornecedores e seu posterior recebimento pela Fiat, sua expedição ao depósito da Fiat em Betim ou em outro local determinado. Não foram apresentados os pedidos de compra.

Syncreon Logística S/A

Consta que os serviços logísticos encontram-se discriminados nos anexos. Estão discriminadas as atividades que foram contratadas, apresentado protocolo técnico que contém as seguintes informações relevantes ao processo:

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

constitui objeto do presente documento a definição dos compromissos, condições e modalidades para a máxima eficiência logística das atividades de MATERIAL HANDLING, MATERIAIS DIRETOS (NACIONAL E IMPORTADO), MATERIAIS INDIRETOS, GESTÃO E EXPEDIÇÃO DE EMBALAGENS, inerentes à movimentação interna de MATERIAIS E MEIOS DE ACONDICIONAMENTO e a distribuição externa dos MOTORES E TRANSMISSÕES para os respectivos clientes da FPT.

No item 5.1 na atividade de material direto nacional estão as atividades desenvolvidas diretamente pelo operador logístico, que estão divididas em retirada dos materiais dos almoxarifados para envio à linha, em função das solicitações dos materiais das oficinas; expedições para devolução aos fornecedores para descarte, por pedido do mesmo ou pedido da recorrente, venda a terceiros, materiais conta trabalho, expedição de materiais para o P&A (peças e acessórios, peças de reposição) e o CKD (materiais e/ou produtos acabados exportados em KITS); recebimento de materiais; armazenagem em almoxarifado; movimentação e abastecimento através do local denominado Alfândega 8 que é dividido em expedição para cliente FIASA de motor, transmissão e materiais CKD e PA, e transferência entre filiais de motor fire.

Nesse contrato fica claro que além da movimentação logística de insumos também ocorre a movimentação de produtos semi-acabados, acabado e meios de acondicionamento. Também consta que ficará responsável pela coleta de limalha e resíduo de coleta seletiva .

No item 5.2 consta a atividade de material direto importado, basicamente com as mesmas atividades do item anterior. No item 5.4 consta a atividade de material indireto, que são materiais utilizados pelos funcionários na produção, como malhas tubulares, luvas, aventais, óculos e ferramentas.

Retornando ao recurso voluntário, a recorrente analisa os contratos a fim de demonstrar que atendem aos critérios de essencialidade e relevância. Informa que todas as atividades são vitais para o processo de industrialização, referindo-se ao andamento regular da produção. E que os serviços prestados pelas empresas Ceva, Syncreon, Autolog e GFL se prestam a otimizar a atividade industrial, de modo a torná-la mais produtiva e competitiva.

Nos contratos com as empresas GFL Gestão de Fatore e Autolog Logística, é possível confirmar que o escopo dos serviços é movimentação de cargas. Já no caso das empresas Syncreon Logistics e Ceva Logistics Ltda existe duplicidade da atividades. A empresa Ceva Logistics realiza além da movimentação, serviços contábeis e administrativos, além de movimentação de meios de acondicionamento e transporte, mesmo os vazios. A empresa Syncreon também executa além da movimentação de bens para o processo produtivo, a movimentação de meios de acondicionamento.

A mesma análise pode ser efetuada para os outros serviços glosados, onde é possível verificar que as empresas contratadas prestam uma gama variada de serviços, alguns por vezes demasiadamente genéricos, e como as notas de serviço, notas fiscais, planilhas e demais documentos apresentados não ajudam a esclarecer qual efetivamente foi o serviço prestado, fica impossível a aplicação dos critérios de essencialidade e relevância previstos no REsp STJ para se concluir que a glosa foi indevida como alega a recorrente.

Também existem outros problemas identificados pela própria recorrente.

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

Em relação ao serviço de limpeza técnica. Como no caso dos serviços prestados pela Villanova do Brasil, apesar de constar como "serviços de movimentação interna (handling)", a recorrente afirma que cuida-se de serviços de limpeza técnica, como se denota da nota fiscal anexada (doc. nº 07).

A recorrente informa que os serviços de limpeza técnica consistem na limpeza da linha de produção (instalações e equipamentos) e são necessários e essenciais para fabricação de veículos, sob pena de prejudicar e afetar toda linha de produção.

Porém o escopo dos contratos é bem abrangente, não é possível identificar pelos documentos onde foi prestado o serviço de limpeza, se na área de produção ou se em outras áreas da empresa. Também a empresa não informa se esta sujeita a procedimentos obrigatórios por normas administrativas que a obrigam a adotar procedimentos específicos para limpeza. Apenas informa que são necessários e essenciais para fabricação de veículos, sob pena de prejudicar e afetar toda linha de produção da Impugnante.

Para os serviços de projeção, desenho e cálculo, esclarece que regra geral, são espécies de serviços de engenharia, essenciais às atividades de estudo, desenvolvimento, projeção para fabricação de automóveis, veículos a motor em geral, motores, bem como seus componentes, partes e peças.

Apesar da pertinência da argumentação, existem empresas que, segundo os contratos, prestam serviços de organização e métodos, suporte técnico, gestão predial, elaboração de planos diretores, estudos organizacionais, dentre outros.

Muitos serviços, que estão no escopo dos contratos, não estão claramente conectados com a produção, nem mesmo indiretamente. Como nos serviços anteriores, pela utilização de descrições genéricas, a partir do texto da Lei Complementar, não é possível concluir com exatidão qual o serviço foi prestado, onde foi prestado, e relativo a qual contrato.

Ocorre a mesma situação identificada na prestação de serviços de limpeza. Aqui também existem notas em que foi informado indevidamente como serviços técnicos e que a empresa esclarece que na verdade serviços de projeção, desenho e cálculo.

Como detalhado, alguns contratos elucidam qual o escopo da prestação de serviços, para outros remanesce a dúvida já que as notas são demasiadamente genéricas.

Na tabela da fiscalização muitos serviços referem-se a notas fiscais de engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres. Em alguns casos não foi possível comprovar pelos documentos apresentados junto aos contratos qual foi o escopo da prestação de serviço, já que engenharia e congêneres é demasiado genérico para se afirmar que o serviço foi de fato aplicado na produção.

No item serviços técnicos, igualmente, existem notas que na verdade se referem a outros tipos de prestação de serviços, as vezes movimentação técnica, as vezes projeção. Sendo assim é imprescindível a confirmação de qual efetivamente foi o serviço realizado.

Por exemplo no caso do contrato com a empresa Cetesb Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental do Estado de São Paulo, em que não consta o objeto do

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44

contrato, mas sim um quadro com a descrição do serviço, infere-se que se tratam de serviços ligados à questões ambientais, que a empresa, por ser um indústria, com grande possibilidade de emissão de poluentes, deve estar sujeita a regramentos do Ministério do Meio Ambiente, e por isso muitas vezes a necessidade de contratação de empresa especialista na área para emissão de laudos de conformidade. Mas isso é só uma suposição.

A empresa Comau do Brasil Indústria, conforme contrato realiza atividades de manutenção industrial, utilidades e meio ambiente, gestão predial e programação de material de manutenção. A recorrente informa que a empresa presta serviços de manutenção industrial. A fiscalização consta que foram realizados serviços de assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contidos em outros itens desta lista, análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastros e similares.

Como ficou demonstrado existem muitas dúvidas para se efetuar a correlação corretamente e qualquer tentativa seria imprudente e poderia resultar em erros por parte do julgador.

No caso de não efetuar a diligência, muitos erros serão cometidos. Não seria adequado a negativa de provimento pela qualidade genérica da informação, como também o provimento resultaria em inadequada subsunção dos fatos à norma, considerando que foi amplamente esclarecido a dificuldade de se efetuar esse procedimento.

Sendo assim, é prudente uma nova conversão do julgamento em diligência para que a unidade preparadora, a partir dos documentos apresentados pela recorrente, inicialmente, contratos e pedidos, complemente a tabela de Glosas com a informação da descrição que consta na nota fiscal de prestação de serviço. E também:

- Analise os itens glosados tendo em vista o escopo dos contratos de prestação de serviços e a pertinência da aplicação do REsp nº 1.221.170/PR, e Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

- No restante dos itens, que não forem revertidos a glosa, identifique em relação as notas de serviço da Fiat a qual nota fiscal se referem, informando na tabela de Glosas o número da nota de serviço e o serviço solicitado.

- deve ser elaborado demonstrativo de cálculo e relatório conclusivo.

- do resultado da diligência deverá ser dado ciência ao contribuinte para que se manifeste no prazo de 30 dias.

- a fiscalização poderá solicitar o apoio da empresa para a confecção da planilha solicitada.

- após a conclusão retornem os autos para prosseguir o julgamento.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-003.214 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.721401/2015-44