



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.729866/2019-77
RESOLUÇÃO	3302-002.933 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de **Auto de Infração** no valor de R\$ 2.960.174,22, decorrente de fiscalização de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de 01/01/2015 a 31/12/2015, em consonância com o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização TDPF-F. O AI foi lavrado em 26.12.2019, a partir da constatação de créditos apropriados e não reconhecidos como insumos.

A Recorrente apresentou Impugnação em que refutou as glosas objeto do Auto de Infração, alegando ser legítimo o creditamento extemporâneo de PIS/Pasep; que possui direito ao crédito sobre os serviços de engenharia/construção civil pois todas as modificações foram necessárias em sua planta industrial, com o objetivo de permitir o desenvolvimento de um novo produto; que o conceito de insumo deve ser analisado sob a ótica do REsp repetitivo nº 1.221.170.

Em **Acórdão de nº 07-46.366**, proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC), em 15.04.2020, a Impugnação foi considerada improcedente, com o direito creditório não reconhecido, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015 DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, de que trata o inciso II do artigo 3.º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme as diretrizes estabelecidas na decisão do STJ proferida nos autos do REsp 1221170/PR, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CONDIÇÕES.

É exigida a entrega de DACON/EFD Contribuições e DCTF retificadores, acompanhado da escrituração contábil pertinente, quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da contribuição.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO OU BENFEITORIA PREDIAL.

Os valores relativos a gastos com despesas de manutenção ou benfeitorias em imóveis não geram direito a crédito, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os serviços contratados de pessoas jurídicas aplicados sobre as máquinas e equipamentos são considerados insumos, para fins de creditamento de PIS

e COFINS, desde que tais máquinas e equipamentos sejam, comprovadamente, utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, de que trata o inciso II do artigo 3.o da Lei nº10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme as diretrizes estabelecidas na decisão do STJ proferida nos autos do REsp 1221170/PR, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CONDIÇÕES.

É exigida a entrega de DACON/efd Contribuições e DCTF retificadores, acompanhado da escrituração contábil pertinente, quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da contribuição.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO OU BENFEITORIA PREDIAL.

Os valores relativos a gastos com despesas de manutenção ou benfeitorias em imóveis não geram direito a crédito, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os serviços contratados de pessoas jurídicas aplicados sobre as máquinas e equipamentos são considerados insumos, para fins de creditamento de PIS e COFINS, desde que tais máquinas e equipamentos sejam, comprovadamente, utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.

Tomando ciência da decisão em 31.07.2020, a Recorrente protocolou **Recurso Voluntário** em 01.09.2020, alegando, resumidamente que a Autoridade Fiscal, por meio do Auto de Infração, glosou itens sob o argumento que seria impossível a apropriação de créditos das contribuições em período diferente daquele da aquisição dos serviços ou das mercadorias (crédito extemporâneo). Além disso, que são ilegítimas as glosas de diversos serviços de engenharia (item n. 3.2 do TVF) tomados pela Recorrente não corresponderiam a insumos da sua atividade produtiva, tais como:

1. Serviços de construção civil (coluna 1 da planilha referente às glosas);
2. Serviços relacionados a instalações elétricas e hidráulicas (coluna 2, referente à planilha das glosas);
3. Serviços relacionados à prevenção de incêndio (coluna 3, referente à planilha das glosas);
4. Serviços relacionados à refrigeração (coluna 4 da planilha das glosas);
5. Serviços relacionados à serralheria e carpintaria (coluna 5, referente à planilha das glosas);
6. Serviços relacionados à locação de bens móveis (coluna 7, referente à planilha das glosas).

Reiterou os argumentos da Impugnação, no sentido da possibilidade do aproveitamento de créditos em período posterior ao de aquisição e que o conceito de insumos deve observar Jurisprudência do CARF e do STJ, REsp repetitivo n. 1.221.170, bem como da Nota Técnica PGFN n. 63/18. Por fim, pediu o reconhecimento integral do crédito pleiteado/utilizado, ou que seja deferida a realização de diligência fiscal e/ou perícia técnica.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

1. Contextualização

A Recorrente discorreu longamente sobre o conceito de insumos, relativamente a legislação do PIS/PASEP e COFINS, sobre o entendimento firmado pelo STJ no Resp. nº 1.221.170/PR, analisou o Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 e Nota Técnica PGFN nº 63/18, buscando demonstrar que o seu procedimento encontra respaldo e que deve ser mantido.

Combateu o não deferimento do crédito extemporâneo sobre despesas, custos e gastos efetivados em períodos anteriores ao fiscalizado, de serviços vinculados às instalações

elétricas, hidráulicas, contra incêndio, pintura em edifícios, instalação de divisórias, instalação e manutenção rede elétrica, instalação e manutenção rede hidráulica, manutenção rede ótica, remanejamento de *layout* entre outros.

A Fiscalização informou (TVF) que a Recorrente tem por objeto social as atividades de estudo, desenvolvimento, projeção, a fabricação, o comércio, mesmo que exterior, a representação e a distribuição de automóveis, veículos a motor em geral, motores, outros grupos e subgrupos, componentes, partes e peças, inclusive de reposição, bem como acessórios.

Por sua vez, o Acórdão recorrido deixou explícito que as glosas passam a ser analisadas com o prisma nos critérios da essencialidade ou da relevância de acordo com a decisão do STJ. Mencionou que o procedimento fiscal foi realizado após a emissão do referido PN COSIT/RFB nº 05, o qual foi citado na fundamentação das glosas efetivadas, todas de acordo com a jurisprudência vinculante do STJ, referente ao REsp nº 1.221.770, que se encontrava afetado com efeito repetitivo.

2. Da análise das operações

Serviços de Construção Civil: De acordo com a Recorrente, tais operações ocorreram em um contexto de modernização de suas instalações e de ampliação da sua capacidade produtiva; para promover modificações em planta industrial, com o objetivo de permitir o desenvolvimento de uma nova geração de motores; para a construção de uma linha automatizada para instalação de teto solar e outra para criação de uma nova funilaria, além de serviços utilizados para projetar e construir um novo galpão logístico localizado no complexo industrial da impugnante, inclusive serviços de “mão de obra”.

Argumentos da Recorrente: Afirmou que os serviços de construção civil se trata de modificações necessárias em sua planta industrial, com o objetivo de permitir o desenvolvimento de novo produto: “*Global Small Engine*”, nova geração de motores que equipam os veículos Fiat Mobi, Fiat Uno, Fiat Argo e Fiat Cronos. Transcreveu parte dos contratos com a Empresa UNIÃO ENGENHARIA E CONSULTORIA, referente aos serviços de ampliação e modernização de uma linha automatizada para instalação de teto solar e à criação de uma nova funilaria no processo produtivo.

Apresentou contratos relativos a serviços prestados pela empresa GERAIS ARQUITETURA ENGENHARIA LTDA., AÇOTEC INDUSTRIAL EM SISTEMAS ESTRUTURAIS LTDA., METABIL SOLUÇÕES CONSTRUTIVAS S.A E MEDABIL INDÚSTRIA EM SISTEMAS CONSTRUTIVOS, que compreendem o projeto e construção de um novo galpão logístico localizado em seu complexo industrial. Afirmou que os galpões são estruturas que se destinam à armazenagem de peças

utilizadas na montagem de seus veículos, onde atuam prestadores de serviços terceirizados que transportam a matéria prima da produção até a linha de montagem.

Afirmou a Recorrente que sem a constante melhora das condições de seu parque fabril, sua linha de montagem de automóveis, localizada em Betim/MG, inaugurada em 1976 (44 anos atrás), não atenderia as exigências trabalhistas que surgiram ao longo das últimas 4 décadas, relacionadas à carga de trabalho imposta sobre seus empregados, bem como ao nível de luminosidade, ruído e ventilação dentro de suas instalações. Contratou pessoas jurídicas para realizarem todas as modificações necessárias em sua planta industrial, com o objetivo de permitir o desenvolvimento de um novo produto, para adequar a linha de montagem às especificidades dessa nova gama de motores (Firefly).

Fundamentos do Acordão: Para a Fiscalização, entendimento acatado pela DRJ, as despesas com serviços de construção civil para ampliação e modernização das instalações fabris, não se caracterizam como insumos, e como tal não geram créditos. Porém, se estiverem no ativo imobilizado, poderão gerar créditos decorrentes de depreciação futura, conforme previsto no art. 3º, inciso VI, combinado com o seu § 1º, inciso III, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. No entanto, concluiu por manter a glosa.

Para a Fiscalização, no âmbito da Receita Federal do Brasil – RFB, são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, são relevantes na medida em que integram o processo produtivo, seja por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

Assim, para a Fiscalização, não podem ser considerados como insumos passíveis de geração de créditos, aqueles bens e serviços que não estejam associados ao processo produtivo do bem destinado à venda, mesmo que possam ser considerados essenciais ou relevantes à atividade empresarial

O TVF evidenciou, às fls. 74:

Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

Não podem ser descontados créditos em relação a gastos com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, se esses gastos não forem registrados no ativo imobilizado e, por via de consequência, não forem suscetíveis de depreciação. (Grifei).

Por um lado, a Recorrente juntou diversos documentos comprobatórios, desde contrato a relatórios técnicos explicativos dos serviços técnicos (placas, instalações, sinalização, limpeza, normas técnicas etc.), bem como Notas Fiscais de prestadores de serviços (fls. 2228-2232), cujo descritivo é “serviços de remanejamento de *layout* de maquinário na oficina e manutenção”; fls. 2233 – “serviços com guindastes”; fls., 2234-2235 “serviços de lançamentos de cargas, com equipamentos e mão de obras”, constantes nos autos. Apresentou contratos de prestação de serviços, bem como fez juntada dos Docs. 04 a 10 (diversos contratos de prestação de serviços), laudos e documentos técnicos relacionados aos serviços glosados.

Para a fiscalização, em se tratando de alteração significativa, autônoma e independente, estar-se-á diante de “obra de engenharia”. Por outro lado, “serviço de engenharia” é a atividade destinada a garantir a fruição de utilidade já existente ou a proporcionar a utilização de funcionalidade nova em coisa/bem material já existente: o serviço consiste no conserto, na conservação, operação, reparação, adaptação ou manutenção de um bem material específico já construído ou fabricado.

Por outro lado, a DRJ afirmou em seu voto (fls. 3952): “(...) nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário, mas é fundamental que a infração esteja comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972. Esse, portanto, é o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito, ou seja, o fato gerador tributável não oferecido à tributação; ao impugnante é garantido o direito à oportunidade de provar que os argumentos colocados na autuação fiscal não se sustentam”.

A DRJ afirmou, ainda, quanto aos serviços de construção civil (fls. 3960): “Nesse cenário, as despesas com serviços de construção civil para ampliação e modernização das instalações fabris, não se subsumam ao conceito de insumo, e como tal não geram créditos para desconto, como pretende a impugnante. Porém, se estiverem no ativo imobilizado, poderão gerar créditos decorrentes de depreciação futura, conforme previsto no art. 3º, inciso VI, combinado com o seu § 1º, inciso III, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003”.

Portanto, ao examinar as glosas separadamente, afirmou não assistir razão à Recorrente, frisando que os itens não se enquadram no conceito de insumos, **além de que se tais bens estiverem incluídos no ativo imobilizado já estão assegurados em lei**. Não há referência a discordância quando ao aspecto probatório, exceto no item “serviços relacionados à refrigeração”

(fls. 3963), a DRJ registrou que não houve a demonstração de que a manutenção se refere a máquinas e equipamentos do processo produtivo.

Nos termos do PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 2018, tendo em vista a **interseção entre insumos e ativo imobilizado**, em conformidade com regras contábeis ou tributárias, *os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (por si mesmos ou por aglutinação ao valor de outro bem) permitem a apuração de créditos das contribuições*, desde que cumpridos os demais requisitos.

7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO

70. Como cedição, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, prevê ao lado da modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumos (inciso II) *a modalidade de creditamento em relação à aquisição ou construção de ativo imobilizado* (inciso VI).

7.1. **As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente** porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo **(atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade)**.

Assim, o próprio Parecer COSIT/RFB Nº 05/2018 **destacou que nos casos em que é possível a caracterização como despesa, tais serviços serão considerados insumos**, ou se houver a incorporação ao ativo da empresa, deverá ser calculado o crédito sobre encargos de depreciação.

São apenas dois cenários possíveis, tomando-se como pressuposto que as operações atendam os demais requisitos para o reconhecimento do crédito, inclusive a classificação contábil em que cada item foi registrado:

- a) sendo os casos em que é possível a caracterização como despesa, tais serviços serão considerados insumos. A própria Instrução Normativa nº 2.121, de 15.12.2022, art. 176, §1º, VII, determina que se consideram insumos, inclusive, bens de reposição e **serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens** destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano

ou

- b) se houver a incorporação ao ativo da empresa, deverá ser calculado o crédito sobre encargos de depreciação.

O art. 179 da IN 212/2022, determina que compõe a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, **os valores dos encargos de depreciação ou amortização incorridos no mês relativos a Edificações e benfeitorias adquiridas ou construídas em imóveis próprios ou de terceiros utilizados** nas atividades da empresa.

Considerando tais fatos, o pedido de diligência efetuado pela Recorrente me parece adequado para fornecer mais segurança à análise dos itens, de modo a evidenciar com clareza a efetiva utilização de cada um, **bem como a relação de pertinência que possuem no contexto do processo produtivo como um todo, com objetivo de evitar glosa sobre valor eventualmente ativado.**

Reputo importante a distinção dos diversos serviços realizados, seja na manutenção de equipamentos ou imóveis, ou na construção de galpões utilizados no processo industrial, além dos materiais adquiridos para tais serviços, se representam dispêndios de despesas ou se incorporados ao ativo da Recorrente.

Assim, existem fortes indícios de que a verdade material, que deve ser perseguida no curso do processo administrativo, seja evidenciada no curso de uma diligência, bem como na análise da documentação acostada pela Recorrente.

3. Conversão em Diligência – Quesitos

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, voto para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a Unidade Preparadora, considerando os documentos acostados pela Recorrente e/ou demais informações que julgar necessária, providencie o seguinte:

- (1) Solicitar à Recorrente que seja evidenciado de modo claro se os serviços que foram objeto dos contratos em questão se foram contabilizados como despesa ou como ativo imobilizado;
- (2) Solicitar a Recorrente a demonstração inequívoca de que o valor creditado extemporaneamente efetivamente existe e não foi utilizado em duplicidade;
- (3) Elaborar relatório do resultado da análise, bem como demais informações técnicas, devendo tomar as providências que julgar necessárias para o efetivo cumprimento da diligência;

(4) após cumpridas essas etapas, cientificar o contribuinte dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, retornando-se os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

É como proponho a presente resolução.

Francisca das Chagas Lemos.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos