



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.900936/2013-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3003-001.979 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de agosto de 2021
Recorrente TECNOMETAL ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES MECÂNICAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com locação de veículos quando não restar comprovado que os veículos locados participam efetivamente do processo produtivo ou atende ao critério da essencialidade e relevância, não se enquadrando no conceito de insumos, previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637 e 10.833/03, sendo incabível também o desconto de créditos previsto no inc. IV do mesmo art. 3º, posto não se confundir com o termo “máquinas” utilizados ao longo de toda legislação.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS TÉCNICOS TERCEIRIZADOS NAS ÁREAS DE ENGENHARIA.

A subcontratação de pessoas jurídicas domiciliadas no país à título de serviços prestados de consultoria em engenharia de produtos e diligenciamento, observando-se o critério da essencialidade e relevância, está condizente com objetivo social da empresa e subsumem-se ao conceito de insumo, ensejando a tomada de créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas dos serviços referentes às NFs 000179 Fornecedor DIAS E DIAS SERVICOS LTDA Vr. Total R\$ 6.174,00; 000180 Fornecedor DIAS E DIAS SERVICOS LTDA Vr. Total R\$ 3.000,00; 000097 Fornecedor EN

CONSULTORIA LTDA Vr. Total R\$ 20.000,00 e 000098 Fornecedor EN CONSULTORIA LTDA Vr. Total R\$ 10.000,00.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Lara Moura Franco Eduardo, Muller Nonato Cavalcanti Silva e Ariene D Arc Diniz e Amaral.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, dispensando-se as telas colacionadas, que narra bem os fatos:

Trata-se de Declaração de Compensação – PER/DCOMP nº 01627.87945.220512.1.3.04-3086 transmitida para extinção de débitos com **crédito de PIS/Pasep (cód. 6912 – PIS/Pasep Não Cumulativo)**, do **período de apuração 03/2007**, decorrente de **Pagamento Indevido ou a Maior (PGIM)**, no valor de **R\$ 2.201,72**.

A DRF de origem emitiu Despacho Decisório Eletrônico – DDE de não homologação da compensação, em razão do pagamento indicado ter sido integralmente alocado a débito declarado:

(...)

Cientificada desse despacho em 15/05/2013, a interessada apresentou sua manifestação de inconformidade, em 21/05/2013.

Alega, em síntese, que revisou a apuração da contribuição identificando pagamento a maior, tendo retificado as declarações (Dacon e DCTF).

Encaminhados os autos para julgamento, confirmou-se, em análise sumária, que a contribuinte, de fato, retificou as declarações (DCTF e DACon) em 28/03/2012, dentro do prazo quinquenal e na mesma data da transmissão da PER/DCOMP inicial (nº 02870.09259.280312.1.2.04-3020 – Pedido de Restituição), a qual foi regularmente informada em campo próprio da PER/DCOMP aqui em apreço, transmitida em 22/05/2012, sendo que nas alterações registradas nas declarações retificadoras consta o **débito de R\$ 64.629,90**, extinto mediante o **pagamento de R\$ 54.986,80** (DARF no valor de R\$ 57.188,52)

e com a **suspensão** do valor **de R\$ 9.643,10**, disponibilizando, assim, a parcela do DARF no valor de **R\$ 2.201,72** (R\$ 57.188,52 – R\$ 54.986,80).

(...)

Constatou-se, também, que a **PER/DCOMP inicial** (02870.09259.280312.1.2.04-3020 – Pedido de Restituição), transmitida na mesma data das declarações DCTF e DACon retificadoras (28/03/2012), apontou a utilização do crédito de **R\$ 2.201,72** e teve sua análise suspensa motivada pela existência de PER/DCOMP anterior com crédito não reconhecido – pendência de tratamento. Contudo, não foi possível localizar no sistema SIEF-PER/DCOMP qualquer PER/DCOMP relacionada anterior à PER/DCOMP inicial, mas, tão-somente, aquela objeto dos presentes autos (01627.87945.220512.1.3.04- 3086), posteriormente transmitida, cuja motivação da não-homologação ocorreu face alocação integral do DARF apontado como origem do crédito a débito declarado na DCTF retificada.

E que consulta aos sistemas de pagamentos da RFB aponta não ter havido, até a data na qual seria realizado o julgamento, a alimentação das informações constantes das declarações retificadoras (DCTF e DACon), entregues em 28/03/2012, permanecendo

mantida a vinculação do valor total do DARF ao valor do débito de R\$ 66.831,62, como declarado na DCTF retificada.

Por tal razão, mediante a Resolução nº 14-3.401 – 16ª Turma da DRJRPO, de 27/04/2015, o processo foi devolvido em diligência para que a autoridade preparadora: (i) se manifestasse quanto a manutenção da motivação para suspensão da análise da PER/DCOMP inicial (02870.09259.280312.1.2.04-3020), inclusive identificando a PER/DCOMP anterior com crédito não reconhecido – pendência de tratamento, acusada no sistema Sief; (ii) se manifestasse quanto ao crédito indicado na PER/DCOMP, em razão da falta de alimentação nos sistemas informatizados da RFB, até a data desta Resolução, das informações constantes das declarações retificadoras (DCTF e DICON) entregues antes da transmissão da Declaração de Compensação, bem como quanto à eventual complementação e/ou retificação da motivação constante do DDE questionado, à vista da suspensão da análise da PER/DCOMP inicial (02870.09259.280312.1.2.04-3020), diante da existência de PER/DCOMP anterior com crédito não reconhecido – pendência de tratamento, acusada no sistema Sief, como citado no item anterior; e (iii) cientificasse a contribuinte do resultado da diligência, para, em querendo, aditar a manifestação de inconformidade.

Em atendimento, foi elaborada Informação Fiscal de e-fls. 706/736. Nela, a fiscalização informa que:

“Quanto ao item (i), a situação da declaração em análise suspensa por motivo da situação de “PER/DCOMP anterior com crédito não reconhecido – pendência de tratamento”, conforme banco de consultas do sistema eletrônico Suporte Web, mostra que o módulo de automação de análise PGIM (pagamento indevido ou a maior) marca Perdcomp de agrupamentos com documento anterior em situação que possa indicar a possibilidade de manifestação de inconformidade. A finalidade da suspensão é procurar manter uma coerência de análise em todos os documentos do agrupamento.

Evita a inconsistência de reconhecer um crédito para um PER/DCOMP quando há documento anterior aguardando resultado de julgamento. Se não fosse feito dessa forma, iríamos ter a utilização do saldo do pagamento para documentos posteriores e quando o documento anterior retornasse da DRJ não iria mais ser possível aplicar a decisão daquele órgão, por eventual falta de saldo.

O prosseguimento desses documentos suspensos no fluxo eletrônico para conclusão automática do direito creditório está dependendo da implantação de demanda do PGIM relativa ao tratamento em agrupamento de todos os PER/DCOMP que referenciam o mesmo crédito.”

E que a DCTF retificadora foi liberada e esclarece ter se dado o bloqueio anterior “em face de ter havido transferências dos débitos em cobrança no FISCEL para os processos nº 13609.720405/2011-21 e 13609.720406/2011-76, visando a suspensão da exigibilidade por depósitos judiciais, referentes a ações judiciais impetradas pela contribuinte, buscando a inexigibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Houve, portanto, tratamento de Créditos Tributários impedidos (CT impedido)”.

Ainda, esclarece que foi analisada, por amostragem, a relação de insumos e serviços utilizados no processo produtivo da recorrente, concluindo-se pelo aproveitamento indevido de crédito de **Pis/Pasep na sistemática não cumulativa, relativo a operações no mercado interno, no período 03/2007**, sobre as despesas a seguir.

“I) Glosa de créditos indevidos na contratação de serviços REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.

A IN SRF nº 247/02, Art. 66, § 5º e incisos (PIS) e IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º e incisos (COFINS) estabelecem, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e que, como já dito, têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.

O Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 4, de 03/04/2007 (art. 2º),

esclareceu que somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e de serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para apuração do valor devido. Na mesma linha, transcreve excertos da Solução de Divergência (SD)

Cosit nº 12, de 24/10/2007 que demonstra o entendimento da Administração Tributária acerca da matéria em questão:

(...)

15. Dessa maneira, vê-se que o termo insumo é gênero que abarca componentes aplicados direta e indiretamente na produção e, por isso, tem sido dividido em dois distintos subgêneros, quais sejam, os “insumos diretos” e “insumos indiretos”. Em consequência, por exemplo, são:

15.1) Insumos diretos de produção: matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, etc.; e 15.2) Insumos indiretos de produção: energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, alugueis, etc.

16. Essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, de forma tácita, tanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, na sua versão atual, quanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002, ambas com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, bem como nas IN SRF nº 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF nº 358, de 2003, e nº 404, de 2004.

17. Vista dessa maneira fica claro que, em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção que a despeito disto desoneram os créditos em tela.

18. Tendo em mente o entendimento do que vem a ser insumo, faz-se necessário agora responder, de forma agregada, os questionamentos ofertados à discussão pela Interessada e transcritos no parágrafo 8º:

18.1) O primeiro questionamento se refere ao que vem a ser ação diretamente exercida pelo produto em fabricação. A Interessada ainda acrescenta comentário sobre como deve interpretar essa afirmativa. Tal interrogação nasce do ditame que se encontra na alínea “a”, inciso I, § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF nº 358, de 2003, ou no § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004. Esse ditame, embora apresente o entendimento sobre o que seja insumo, merece ser lido com cautela,

ou seja: “a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem (são insumos diretos de produção) e quaisquer outros bens (desde que sejam insumos diretos de produção) que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto (e não pelo produto) em fabricação (trata-se de insumo direto que poderá desgastar-se, danificar-se ou perder propriedades quando participar da fabricação), desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado (por exemplo, o conjunto soprador de máquina sopradora de plástico se desgasta e não se inclui no ativo imobilizado, além disso sem a mesma não é possível produzir a peça plástica soprada; em consequência, o crédito calculado permite o desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins).

(...).

O termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.

A contribuinte comercializou equipamentos e sistemas para movimentação e manuseio de materiais no período, sendo que os de maior relevância foram alimentadores e transportadores de correia (NCM 84282090 e 84283300) e roda de ponte rolante (NCM 84283300). (fls. 328 a 332)

O objetivo social da empresa na época era exploração do ramo de mecânica industrial, no que se refere à elaboração de projetos, fabricação e reparos de equipamentos e componentes; nacionalização de componentes e equipamentos mecânicos, prestação de serviços de manutenção e montagem eletromecânica, podendo importar, exportar e comercializar produtos e serviços relacionados com todas as atividades. CNAE: 2829-1-99 - Fabricação de outras máquinas e equipamentos de uso geral não especificados anteriormente, peças e acessórios.

(fls. 484, 500, 501 e 513)

A empresa se creditou por gastos efetuados na contratação de serviços não condizentes com aqueles vinculados a sua atividade produtiva.

Configuram insumos na produção e fabricação de bens destinados à venda, a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e outros bens que sofram alterações como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem como, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Foram glosados serviços de consultoria e diligenciamento, conforme demonstrado na Planilha I - Glosa de Serviços Utilizados como Insumos (fl. 706)

e respostas nas folhas 394 a 425. Embora esses gastos possam ser relevantes e até mesmo necessários para a manutenção da empresa, não são empregados de forma direta na produção, se tratando de serviços auxiliares/complementares ao processo produtivo. Por isso, estão fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços utilizados como insumo na produção de bens, estando fora do alcance do conceito de insumo.

II) Glosa de créditos na locação de veículos A legislação permite o desconto de créditos na locação de máquinas e equipamentos. A contribuinte enumerou em seus esclarecimentos locação de veículos. Locação de veículos não se encaixa no conceito de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa, conforme definido no Art.66, II, b da IN SRF nº 247/02 (Pis).

Foi efetuada a glosa de R\$ 2.960,30 para o mês 03/2007 (Tributada no Mercado Interno) conforme Planilha II - Glosa de Despesas Locação Equipamentos –Pessoa Jurídica. (fl. 707)

III) Glosa de créditos decorrentes da aquisição de edificações A Lei nº 11.488/07, em seu art. 6º, reduz para 24 (vinte e quatro) meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS decorrentes da aquisição de edificações. Porém, o § 5º restringe aos créditos decorrentes de gastos incorridos **a partir de 1º de janeiro de 2007**, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações. Ainda, o § 6º estabelece que o direito ao desconto de crédito aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra.

Foi efetuada a glosa de R\$ 149.196,84 para o mês 03/2007, conforme demonstrado na Planilha III - Glosa de Crédito na Aquisição de Imobilizado.

Não foram aceitos itens adquiridos antes de 1º de janeiro de 2007. (fls. 708 a 725)

CÁLCULO DOS CRÉDITOS A Planilha IV (Apuração dos Créditos da Cofins/ Pis – Regime não-Cumulativo – e Saldo de Crédito Pagamento Indevido ou a Maior) (fl. 726), parte integrante da presente Informação Fiscal, demonstra o saldo de crédito a partir das informações atualizadas do DAICON, PER/DCOMP, DCTF e DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais), com as correções em função das comprovações apresentadas pela contribuinte e as glosas demonstradas na Planilha I a III citadas anteriormente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal pelo programa Consulta Procedimento Fiscal, disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/Atpae/Mpf/default.asp>, onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso constante no início deste termo.

A contribuinte poderá se informar sobre a localização atualizada dos presentes processos consultando o site comprot.fazenda.gov.br, informando o número do processo administrativo 13609.900936/2013-68.

A contribuinte que assinou o Termo de Opção por Domicílio Tributário Eletrônico, por meio de certificado digital, poderá acessar o inteiro teor do processo, com a utilização do certificado digital.

Diante do exposto, conclui-se que o crédito a que faz jus a empresa, antes de efetuadas as compensações é o seguinte:

(...)

Considerando a legislação vigente, o pedido de restituição (PGIM) da contribuinte deve ser INDEFERIDO.”

A interessada foi cientificada do resultado da diligência em 13/04/2017, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – Comunicado, constante do eprocesso.

A contribuinte não apresentou aditamento à manifestação de inconformidade.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/03/2007

DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Verificado em auditoria que o débito da contribuição confessado na DCTF retificadora é inferior àquele efetivamente devido e que o pagamento efetuado não se mostrou

suficiente para sua extinção, inexistindo saldo de pagamento a ser reconhecido como indébito tributário.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual sustenta o afastamento às contribuições ao PIS e à COFINS do conceito restritivo de insumos próprio do IPI e para que sejam validados os créditos relativos aos serviços empregados, ainda que indiretamente, no processo produtivo da recorrente.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente contesta as glosas sobre créditos relativos à contratação de pessoas jurídicas domiciliadas no país a título de consultoria e diligenciamento, bem como locação de veículos, essenciais ao desenvolvimento das atividades da Recorrente.

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

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;

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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. 30., 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.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Passo a análise das glosas referidas no Recurso Voluntário.

II – glosas sobre créditos relativos à contratação de pessoas jurídicas domiciliadas no país a título de consultoria e diligenciamento;

Alega a recorrente que foram glosados créditos relativos à contratação de pessoas jurídicas domiciliadas no país a título de consultoria e diligenciamento. Sustenta que se dedica, precipuamente, à produção e fornecimento de equipamentos e sistemas para movimentação e manuseio de materiais de alta complexidade, tais como transportadores de correia e roda de ponte rolante e o desenvolvimento, a fabricação e a entrega desses equipamentos requer a contratação de consultoria de diversas áreas da engenharia e projetos, sendo esses serviços essenciais ao desenvolvimento das atividades da Recorrente.

Pelo que consta na Informação Fiscal de fls. 706/736 foram glosados serviços de consultoria e diligenciamento, conforme demonstrado na Planilha I - Glosa de Serviços Utilizados como Insumos (fl. 706) e respostas nas folhas 394 a 425.

Tais serviços estão assim identificados na referida planilha:

01/03/07 NFS	A	000179	900102	01/03/07 006396	SERVICO DE PRESTADO POR PESSOA JURIDICA	002390 DIAS E DIAS SERVICOS LTDA	1949	63501	6.174,00	1
01/03/07 NFS	A	000213	900102	01/03/07 006396	SERVICO DE PRESTADO POR PESSOA JURIDICA	001765 PDI-PROJETOS E DETALHAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA	1949	63501	6.660,00	1
05/03/07 NFS	A	000180	900102	05/03/07 006396	SERVICO DE PRESTADO POR PESSOA JURIDICA	002390 DIAS E DIAS SERVICOS LTDA	1949	63501	3.000,00	1
05/03/07 NFS	A	001577	124704	02/03/07 005847	SERVICO DE ENGENHARIA	003797 LPC-LACERDA PROJETOS E CONSULTORIA S/C LTDA	1949	63501	16.310,00	1
09/03/07 NF	A	000097	900102	08/03/07 006396	SERVICO DE PRESTADO POR PESSOA JURIDICA	001574 EN CONSULTORIA LTDA	1949	63501	20.000,00	1
31/03/07 NF	A	000098	900102	29/03/07 006396	SERVICO DE PRESTADO POR PESSOA JURIDICA	001574 EN CONSULTORIA LTDA	1949	63501	10.000,00	194 10.000,00

Foram glosadas as NFs 000179 Fornecedor DIAS E DIAS SERVICOS LTDA Vr. Total R\$ 6.174,00; 000180 Fornecedor DIAS E DIAS SERVICOS LTDA Vr. Total R\$ 3.000,00; 000097 Fornecedor EN CONSULTORIA LTDA Vr. Total R\$ 20.000,00 e 000098 Fornecedor EN CONSULTORIA LTDA Vr. Total R\$ 10.000,00, todos descritos como SERVICO DE PRESTADO POR PESSOA JURIDICA.

Nos esclarecimentos à intimação nas folhas 394 a 425 o contribuinte informa que essas despesas seriam devido a serviços prestados de consultoria em engenharia de produtos.

Pelo Contrato Social o objetivo social da empresa na época era exploração do ramo de mecânica industrial, no que se refere à elaboração de projetos, fabricação e reparos de equipamentos e componentes; nacionalização de componentes e equipamentos mecânicos, prestação de serviços de manutenção e montagem eletromecânica, podendo importar, exportar e comercializar produtos e serviços relacionados com todas as atividades. CNAE: 2829-1-99 - Fabricação de outras máquinas e equipamentos de uso geral não especificados anteriormente, peças e acessórios.

Dentre as glosas citadas, necessário se faz verificar a sua relação efetiva com o processo produtivo ou de prestação de serviços, vedadas aquelas cuja utilização se dê nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado.

As glosas foram efetuadas por não se enquadrarem no conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004 o que, como vimos, foi afastado pela decisão do STJ, no REsp 1.221.170.

A princípio a subcontratação de pessoas jurídicas domiciliadas no país a título de serviços prestados de consultoria em engenharia de produtos e diligenciamento (sequência de atividades que visam garantir que o fornecedor entregue o material – produtos ou equipamentos – dentro dos padrões de qualidade e no prazo estipulado) está condizente com objetivo social da empresa e demonstradas a essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, não ficando caracterizado pela fiscalização os motivos que levaram a essa glosa específica a não ser a aplicação do referido conceito restritivo de insumos, por não serem empregados de forma direta na produção.

Nesse mesmo sentido tem sido o entendimento da Receita Federal do Brasil, especialmente exarado no Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, conforme trecho que abaixo transcrevo:

12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS

153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.

154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado

se torna relevante para a prestação principal “*pelas singularidades de cada cadeia produtiva*”, neste caso por opção do prestador principal.

Dessa forma, considero as glosas referentes a essa matéria como indevidas, devendo ser afastadas as glosas dos serviços referentes às NFs 000179 Fornecedor DIAS E DIAS SERVICOS LTDA Vr. Total R\$ 6.174,00; 000180 Fornecedor DIAS E DIAS SERVICOS LTDA Vr. Total R\$ 3.000,00; 000097 Fornecedor EN CONSULTORIA LTDA Vr. Total R\$ 20.000,00 e 000098 Fornecedor EN CONSULTORIA LTDA Vr. Total R\$ 10.000,00.

É importante consignar que compete a autoridade administrativa, reapurar o valor do direito creditório e a sua disponibilidade para a compensação pleiteada.

III - Despesas com locação de veículos;

Pelo que consta na Informação Fiscal de fls. 930/970 foram glosados créditos na locação de veículos por não se encaixarem no conceito de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa, conforme descrito na Planilha II - Glosa de Despesas Locação Equipamentos - Pessoa Jurídica.

Para a comprovação no caso do direito creditório referente a revisão de créditos da não-cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Entendo que, nos termos da posição firmada pelo STJ, não restou comprovado que os veículos locados participam efetivamente do processo produtivo ou de prestação de serviços e atendem ao critério da essencialidade e relevância, consequentemente, as despesas com aluguéis de veículos não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, previsto nos art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637 e 10.833/03.

Quanto a possibilidade de enquadramento no inc. IV do mesmo art. 3º, que prevê o crédito sobre as despesas com locação de máquinas e equipamentos, vejamos:

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

(...)

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, **utilizados nas atividades da empresa;***

Aqui, de forma diferente do inc. II, prevê o crédito não só nas atividades diretas do processo produtivo, mas em todas as atividades da empresa. No entanto a previsão legal para o creditamento, se restringe a locação de prédios, máquinas e equipamentos, não cabendo a extensão em relação aos veículos. É incabível o desconto de créditos calculados em relação ao valor incorrido no mês relativo à locação de veículos, posto não se confundir com o termo “máquinas” utilizados ao longo de toda legislação.

Mantenho assim a glosa em relação as despesas com locação de veículos.

CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso apresentado, para afastar as glosas dos serviços referentes às NFs 000179 Fornecedor DIAS E DIAS SERVICOS LTDA Vr. Total R\$ 6.174,00; 000180 Fornecedor DIAS E DIAS SERVICOS LTDA Vr. Total R\$ 3.000,00; 000097 Fornecedor EN CONSULTORIA LTDA Vr. Total R\$ 20.000,00 e 000098 Fornecedor EN CONSULTORIA LTDA Vr. Total R\$ 10.000,00.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges