



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13837.000027/2006-13
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3401-009.730 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente ITM LATIN AMERICA INDUSTRIA DE PECAS PARA TRATORES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/12/2005

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não comprovada violação das disposições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do despacho decisório proferido pela unidade jurisdicionante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/12/2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

De acordo com inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro dos critérios da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial/relevante a atividade produtiva.

Segundo o art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. SERVIÇOS PARA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

De acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com serviços, partes e peças utilizados na manutenção de veículos e máquinas aplicados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem ser descontados da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA. POSSIBILIDADE.

Despesas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas a serem utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda dão direito ao crédito das contribuições, por se tratar de insumo essencial à atividade empresarial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas dos créditos referentes às despesas com: (1) locação de mão-de-obra terceirizada e (2) manutenção de empilhadeiras.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo Souza Dias (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório

Refere-se o presente processo a litígio instaurado em decorrência de deferimento parcial de pedido de ressarcimento relativo a créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) não cumulativa decorrentes de exportações e de declarações de compensação associadas ao crédito parcialmente homologadas.

Por economia processual, reproduzo o Relatório da decisão de primeira instância (destaques nossos).

“Em 27/12/2005 apresentou a Declaração de Compensação de fl. 01, compensando débito com direito de crédito originado do regime da não cumulatividade da Cofins vinculado a operações no mercado externo. O crédito da não cumulatividade indicado à fl. 02, apurado em outubro de 2005, monta em R\$ 307.648,65, sendo que, após a utilização como desconto da contribuição apurada no próprio mês, R\$ 190.868,74 estariam disponíveis para compensação.

Ao mencionado crédito foram também vinculadas DCOMPs eletrônicas, incluídas às fls. 14/133.

Instaurou-se ação fiscal com o objetivo de verificar o procedimento da contribuinte. **A auditoria estendeu-se sobre a apuração de créditos da não cumulatividade no período de março a dezembro de 2005. Em Termo de Verificação de fls. 134/142, o Serviço de Fiscalização da unidade de origem manifesta-se acerca dos valores compensados, detalhando o motivo das glosas que levaram à redução do crédito aproveitado pela contribuinte. Planilhas de fls. 140/141 demonstram o montante**

dos créditos acatados pela fiscalização em relação aos períodos de marco a dezembro de 2005, resultando no reconhecimento de crédito no total de R\$ 2.838.154,54, relativamente à Cofins, de um total compensado de R\$ 3.155.643,85.

Em Despacho Decisório de fls284/288, o Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia de origem, tendo em vista o resultado do procedimento fiscal, reconheceu parcialmente o direito creditório referente ao 4º trimestre de 2005 e homologou, no limite do crédito reconhecido, as compensações declaradas.

Noticiada da decisão em 06/10/2010, em 29/10/2010 a contribuinte protocolou a Manifestação de inconformidade contestando as glosas praticadas pela fiscalização.

O detalhamento das glosas e das razões de oposição da contribuinte serão apresentados em conjunto com o voto”.

Se extrai ainda dos autos que a fiscalização glosou, para todo o período objeto da auditoria (MAR/2005 a DEZ/2005), créditos decorrentes de aquisições de: (i) “Estoque de abertura de produtos auxiliares”; (ii) “Consultoria de produção”; (iii) “Contratação de mão-de-obra temporária”; (iv) “Serviços de manutenção sem direito a crédito”; (v) “Créditos indevidos de industrialização por encomenda”; (vi) “Compra de autopeças para revenda”; (vii) “Retenções não comprovadas”; (viii) “Isenção e venda a fabricantes não comprovada”; (ix) “Compensação superior ao saldo de créditos”; (x) “Créditos indevidos sobre importações”; e (xi) “Comparação Lançamentos contábeis x DACON”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – SP (DRJ/Campinas), por meio do Acórdão nº 05-34.836 – 3ª Turma da DRJ/CPS (doc. fls. 676 a 691)¹, considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada e manteve a decisão administrativa, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/12/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA.

Os valores despendidos com locação de mão de obra não geram créditos no regime da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS COM CONSULTORIA.

Despesas relacionadas a consultoria não geram crédito no regime da não cumulatividade.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram créditos no regime da não cumulatividade os dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo definido na legislação.

NÃO CUMULATIVIDADE. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. GLOSA DE CRÉDITOS. VENDAS A FABRICANTES. COMPROVAÇÃO. Comprovada a condição de fabricantes dos adquirentes de mercadorias produzidas pela contribuinte, afasta-se a imposição de alíquotas diferenciadas efetuada pela fiscalização e reputa-se indevida a glosa de créditos praticada por esse motivo.

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

Impugnação Procedente em Parte
Direito Creditório Reconhecido em Parte”.

A recorrente foi devidamente cientificada em 20/08/2014 pelo recebimento da Intimação SEORT nº 350/2014-GRA, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiaí - SP em seu domicílio tributário, como se extrai do Aviso de Recebimento - AR (doc. fls. 747).

Não resignada com o deslinde desfavorável após o julgamento de primeira instância, em 09/09/2014 a contribuinte formalizou tempestivamente seu Recurso Voluntário (doc. fls. 749 a 777), consoante carimbo apostado à primeira folha da peça recursal pela unidade preparadora. Por meio da peça recursal alega, em síntese, que:

- a) o presente processo administrativo versa somente sobre os seguintes tipos de crédito: *(i) consultoria de produção; (ii) contratação/locação de mão de obra; (iii) serviços de manutenção; (iv) industrialização por encomenda; (v) isenção e venda a fabricantes não comprovadas; (vi) créditos de importação; e (vii) diferença contabilidade x DACON, não havendo que se tecer qualquer comentário a respeito dos demais tipos de glosa” e “não houve a instauração do contencioso administrativo em relação aos itens ""e -industrialização por encomenda"; "j - créditos de importação"; e "k - diferença contabilidade x DACON", vez que a ora Recorrente acatou as glosas realizadas pela fiscalização";*
- b) por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, a Receita Federal teria estabelecido o conceito de insumo para a apuração do PIS e da COFINS, mas *“com este entendimento não se pode concordar, pois a materialidade dos tributos em questão é nitidamente diversa, enquanto as referidas contribuições sociais relacionam-se com a receita, o IPI decorre da industrialização de produtos”;*
- c) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se *“vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades”,* de forma que o conceito de insumo deve estar *“intimamente ligado a tal característica”;*
- d) o fundamento utilizado pela fiscalização para a glosa sobre contratação de mão-de-obra temporária se baseia em Soluções de Consulta da 8ª Região Fiscal, as quais entenderiam que as despesas com contratação de mão-de-obra temporária não configuram pagamentos de bens e serviços enquadrados como insumo na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, mas *“tal entendimento contraria diretamente entendimentos já firmados pela própria Receita Federal em sede de soluções de consulta, bem como a melhor doutrina e a jurisprudência firmada por este I. Tribunal Administrativo”,* donde se extrairia que as contratações de mão-de-obra ocorridas para utilização na produção ou fabricação de bens destinados à venda seriam consideradas insumos;
- e) *“as notas fiscais relativas ao CONCERTO DE EMPILHADEIRAS emitidas pela empresa ROMAQ (fls. 169/175), tem-se que o "veículo" é utilizado dentro da planta industrial da empresa e aplicado de forma direta na produção das mercadorias vendidas pela Recorrente”;*

- f) em relação às demais notas fiscais indicadas pela fiscalização como não aceitas, constantes da planilha "Manutenção e reparos 2005" indica as descrições dos serviços e peças que deram origem aos créditos de PIS/COFINS glosados e, além das peças detalhadas, vê-se também na planilha da fiscalização *“inúmeras peças/serviços destinados ao conserto/manutenção de máquinas e equipamentos da linha de produção da empresa, tais como, linhas de montagem, tomos, motores de máquinas, pontes rolantes, soldadoras, tesouras, centros de usinagem, fornos, ou seja, cuja destinação é reconhecidamente vinculada ao parque industrial”*, mas *“a simples leitura dos aludidos documentos fiscais (fornecedores e descrição dos produtos adquiridos) demonstram a utilidade e a destinação dos bens adquiridos”* pela empresa;
- g) para a rubrica "consultoria de produção", a fiscalização não teria os serviços contratados com o cuidado que deveria, pois, analisando as Notas Fiscais, tem-se que algumas despesas relacionam-se com despesas de manutenção das máquinas/equipamentos da indústria então deveriam ter sido enquadradas nesta rubrica;
- h) as despesas relativas às notas fiscais n.º 0003 da empresa MASSARI NI, - manutenção de máquinas industriais da empresa, n.º 0003, 0004, 0005, 0006 e 0007 da empresa SANCINI - manutenção mecânica em máquinas e equipamentos da empresa, n.º 0003 da empresa FERRUSIN -ferramentaria e usinagem, e n.º 006336 - SEACAM - manutenção do software utilizado na linha de produção (fls. 362/369), por se enquadrarem no conceito de insumo defendido pela empresa devem ser excluídas do rol de glosas realizadas pela fiscalização; e
- i) a Autoridade Julgadora, para justificar a glosa de créditos afirmou que a empresa SANCINI, praticaria outras atividades, além de manutenção mecânica, o que não pode ser aceite, uma vez que a glosa de créditos está calcada em meras presunções, e portanto a falta de provas produzidas pela fiscalização demanda o reconhecimento da patente nulidade do despacho decisório por violação do art. 9º do Decreto 70.235/72.

A partir desses argumentos, requer a recorrente *“o provimento do presente recurso voluntário, de forma que o Acórdão n.º 05-34.668 - 3ª Turma da DRJ/CPS seja reformado a fim de homologar as compensações apresentadas pela Recorrente, haja vista que totalmente arbitrárias e ilegais as glosas de créditos realizadas sob as rubricas de (i) contratação/locação de mão de obra; (ii) consultoria de produção; e (iii) serviços de manutenção; conforme espera-se ter aqui demonstrado”*.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Há arguição de preliminar de nulidade.

Preliminar de nulidade

A recorrente defende a nulidade do Despacho Decisório por cerceamento do direito de defesa.

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de despacho ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte (*verbis* – grifos nossos):

“Art. 59. **São nulos:**

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

A declaração de nulidade dos atos administrativos encontra-se relacionada com a ocorrência de prejuízo. Se não houver prejuízo às partes pela prática do ato no qual se tenha considerado haver suposta irregularidade ou inobservância da forma, não há de se falar na sua invalidação, ainda mais quando cumprida a sua finalidade.

A recorrente defende a nulidade do Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito ao crédito vindicado por violação do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, por entender que este não estaria instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação. Sustenta nesse sentido que a glosa de créditos está calcada em meras presunções.

Nulidade do Despacho Decisório não há. Não vejo qualquer vício ou mácula que possa invalidar o Despacho Decisório de fls. 286 a 290, que não homologou integralmente as compensações declaradas.

A decisão foi emitida pela autoridade competente para reconhecer o crédito, à vista das informações extraídas das declarações preenchidas pela própria recorrente, e consignou de forma clara e objetiva os motivos pelos quais não homologou a compensação declarada. Não existe assim qualquer indício que denote vício irremediável.

Não se sustenta qualquer alegação de prejuízo ao exercício do direito de defesa. Ao contrário, a recorrente vem exercendo tal direito em plenitude. Foi cientificada do que motivou a não homologação e teve ao longo do presente litígio diversas oportunidades de contestar as razões que levaram ao não reconhecimento do direito ao crédito que alega ter. Não restou provada, a meu ver, qualquer violação às determinações contidas no Decreto nº 70.235/72.

Vejo que a autoridade competente para o reconhecimento do crédito entendeu que tais despesas não se enquadrariam no conceito de insumo então defendido pelo órgão e promoveu a glosa, discussão associada ao mérito da matéria e que não enseja a nulidade do ato administrativo.

Não há também nenhum cerceamento por parte do colegiado de primeira instância, pois a decisão de piso apontou de maneira clara e precisa todos os elementos que levaram a unidade jurisdicionante a concluir pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade.

Improcedente, portanto, qualquer arguição de nulidade.

Análise do mérito

Cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal em créditos da COFINS relativos a insumos utilizados pela empresa, a qual tem por objeto as atividades de “*indústria, comércio, importação e exportação de peças para tratores, colheitadeiras, escavadeiras e máquinas afins*”.

Os créditos que a recorrente defende integralmente ter decorrem de exportação de produtos industrializados e exportados pela empresa, com fulcro no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, e foram objeto de declarações de compensação oriundas de um montante de crédito em valor original de R\$ 1.061.218,50, com os quais pretendia compensar débitos de IRPJ, CSLL, IRRF e CSRF. As compensações pretendidas foram materializadas nos seguintes termos:

PER/DCOMP N°	DATA DE TRANSMISSÃO
26126.28398.090206.1.7.09-1645	09/02/2006
09953.67641.070306.1.7.09-1150	07/03/2006
01795.10787.100306.1.3.09-4999	10/03/2006
20438.54905.050506.1.3.09-8801	05/05/2006
33919.18000.140509.1.7.09-2536	19/10/2000
40953.17469.140509.1.7.09-1339	19/10/2000

As glosas decorreram do trabalho de auditoria realizado pela fiscalização relativamente a vários períodos compreendidos entre MAR/2005 e DEZ/2005 e ensejaram o reconhecimento parcial do vindicado direito creditório, a partir das conclusões advindas do Termo de Verificação e de Encerramento Parcial nº 003 (doc. fls. 135 a 143), da Informação Fiscal de fls. 249 e do Despacho Decisório DRF/JUN/SEORT, de 28 de setembro de 2010 (doc. fls. 286 a 290).

Como pontuado pela recorrente no Recurso Voluntário, o presente processo versa sobre “consultoria de produção”, “contratação/locação de mão de obra”, “serviços de manutenção”, “industrialização por encomenda”, “isenção e venda a fabricantes não comprovadas”, “créditos de importação” e “diferença contabilidade x DACON”. Como não houve a instauração do contencioso administrativo em relação aos itens “industrialização por encomenda”, “créditos de importação” e “diferença contabilidade x DACON”, discute-se nesses autos as glosas associadas a:

- (i) contratação/locação de mão de obra;
- (ii) consultoria de produção;
- (iii) serviços de manutenção.

Nessa toada, passo a analisar isoladamente cada um dos temas, na ordem em que foram trazidos pelo Recurso Voluntário, para facilitar a análise.

No entendimento da empresa, no regime da não cumulatividade, o vocábulo “insumo” possuiria significado mais abrangente do que aquele dado pela autoridade fazendária, que teria se utilizado de interpretação por demais restritiva ao analisar o conceito. Vejamos.

Conceito de insumo para dedução de despesas

No que toca à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos arts 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF nº 404/2004, os quais adotaram um entendimento restritivo calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

Formaram-se então três correntes de entendimento: (i) a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979; (ii) a que defendia que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99; e (iii) a que defendia um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringia à definição dada pela legislação do IPI e nem deveria ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Em que pese a E. Câmara Superior ter tratado do conceito de insumos em diversos julgados, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 54-3C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), foi estabelecido o conceito de insumo, tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃOCUMULATIVIDADE. 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 SEGUINTE 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. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C 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 N.º 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)**”.

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do referido Parecer Normativo, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS:

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;

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

Extrai-se do julgado que conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, *caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou*

indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa".

Deve ser analisado então, caso a caso, o insumo utilizado pela empresa na produção de seus bens ou nos serviços que presta e sua subsunção aos conceitos acima estabelecidos. Há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade, de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo ou de prestação do serviço, viabilizando sua execução. O emprego do insumo, ainda que indireto, deve ser feito de forma que a sua subtração obste a execução da atividade da empresa ou, ao menos, implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes.

Restou ainda decidido serem ilegais as IN's nº 247/2002 e nº 404/2004, que aplicavam conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços "aplicados ou consumidos" diretamente no processo produtivo.

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 nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Tomando como base esses fundamentos, afasta-se então a tese defendida pela fiscalização e pelo colegiado de primeira instância quanto à necessidade de ação direta do insumo consumido sobre o produto em fabricação, bem como aquela defendida pela recorrente quanto à possibilidade de utilização do conceito de insumo de maneira ampla, englobando todas as despesas associadas à atividade produtiva da empresa.

Contratação temporária de mão de obra

A partir da definição do conceito de insumo para fins do crédito das contribuições para o PIS e COFINS, se tornam necessárias informações associadas ao bem/serviço utilizado como insumo, além de sua relação com as atividades da empresa, de forma a aferir a imprescindibilidade ou a importância de cada item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte e, conseqüentemente, seu grau de relevância/essencialidade no caso concreto.

Sobre o direito de crédito em relação à locação de mão de obra terceirizada, extrai-se do Termo de Verificação Fiscal que tais despesas foram glosadas em decorrência do entendimento de que a atividade de locação de mão de obra temporária seria prestação de serviços de agenciamento e recrutamento de mão-de-obra e locação de mão-de-obra temporária, serviços que não poderiam ser enquadrados no conceito de insumo por não serem aplicados diretamente na produção de bens, contribuindo apenas de forma indireta nas atividades-fim do tomador (fls. 136 e ss. – destaques nossos):

"Nas planilhas "Créditos a Descontar - PIS" e "Créditos a Descontar - COFINS", apresentadas pelo contribuinte, constam base de cálculo de créditos aproveitados sob a rubrica "Serviços utilizados como insumos - M.O. Temporária".

Em 18/05/2010 o contribuinte apresentou planilhas "Mão de Obra Temporária", por mês, e notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas relativas a despesas de contratação de

mão-obra-temporária do período agosto a dezembro/2004. Os serviços de março a dezembro de 2005 são semelhantes aos do período anterior. **Apresentou cópias de contrato de fornecimento de mão-de-obra de operadores de máquinas. As notas fiscais foram emitidas por empresas prestadoras de serviços de locação de mão de obra**, tais como, por exemplo: Team Leasing Brasil Parceria em Solução de Mão de Obra Ltda; Difference Sistemas, Serviços Temporários Ltda; Meta Melhores Talentos Recursos Humanos Ltda; Inovak Serviços Temporários Ltda; e Mega Serv Recursos Humanos Ltda.

A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da 8ª Região Fiscal – SRRF08/Disit emitiu Soluções de Consulta de números 174 e 298 de 2009, cujas ementas estão disponíveis na Internet no site da Receita Federal, **onde conclui que não geram direito a crédito os valores relativos à contratação de mão-de-obra temporária, 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**.

De fato, **a atividade da empresa de locação de mão de obra temporária é atividade de intermediação que tem como característica a prestação de serviços de agenciamento e recrutamento de mão-de-obra e a locação de mão-de-obra temporária**. Tais serviços não podem ser enquadrados no conceito de insumo, visto que **as atividades de agenciamento e de locação de mão-de-obra não são aplicadas diretamente na produção de bens, contribuindo apenas de forma indireta nas atividades-fim do tomador dos serviços**.

O serviço prestado pela empresa de contratação de trabalho temporário diferencia-se do trabalho realizado pelos empregados temporários ou por empresas prestadoras de serviços. Para estes, o serviço contratado é o próprio serviço aplicado diretamente sobre a fabricação de produtos; por exemplo, contrata-se um operador de máquina que operará máquinas de fabricação dos produtos, ou então, contrata-se uma empresa especializada para executar determinado serviço da fabricação do produto. Já na contratação da empresa de trabalho temporário, o serviço contratado é o agenciamento e a locação de mão-de-obra, e não a prestação de um serviço aplicado nas atividades produtivas. Nesta, o objeto não é a prestação de serviços na atividade produtiva, mas sim a locação temporária de trabalhadores; apenas num segundo momento o trabalho executado pelo empregado temporário é que será consumido ou aplicado na produção dos bens, não havendo aplicação ou consumo dos custos indiretos da contratação”.

O mesmo entendimento deu amparo à manutenção desta glosa pelo colegiado de primeira instância, como se extrai do voto condutor do julgado (fls. 694 e ss. – destaques nossos):

“No caso dos autos, **o objeto do contrato com a pessoa jurídica locadora de mão de obra é, simplesmente, o oferecimento de força de trabalho, e não o emprego da capacidade empresarial da contratada em serviços aplicados ao processo produtivo. Os serviços prestados pela empresa locadora esgotam-se na seleção, recrutamento da mão de obra à contratante, não se comunicando com o processo produtivo desta última**.

Assim, se a contratante destina a mão de obra locada em atividades diretamente aplicadas à produção, não se pode falar em prestação de serviços aplicados ao processo produtivo pela pessoa jurídica locadora de mão de obra. Isto porque se exauriu a capacidade da locadora no fornecimento da mão de obra solicitada pela contratante: a aplicação da força de trabalho no processo produtivo deveu-se à capacidade empresarial da pessoa jurídica que locou a mão de obra.

Ademais, é importante destacar que, **especificamente, a locação de mão de obra não se caracteriza como prestação de serviços**. De fato, a atividade nem está relacionada na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, já trata da incidência do Imposto

sobre Serviços de Qualquer Natureza e, portanto, os dispêndios feitos a esse título não geram direito a crédito da não cumulatividade.

Desta forma, não há reparos à redução do direito de crédito aproveitado na DCOMP levada a efeito pela unidade local.

Não restam dúvidas a meu ver, pela aplicação dos conceitos apresentados acima, que locação de mão de obra terceirizada e especializada para operação de máquinas a serem empregadas no processo produtivo geram direito ao crédito das contribuições, se relacionadas com as atividades de produção ou com a prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.

Nesses termos, devem ser reconhecidos como insumo apenas os gastos relacionados com a contratação de pessoa jurídica pelo fornecimento de mão-de-obra utilizadas no processo produtivo da recorrente. De outra sorte, devem ser mantidas as glosas relativas a contratação de mão de obra para alocação em atividades administrativas ou que se constate serem alheias ao processo produtivo.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, se extrai que a empresa teria apresentado cópias dos contratos de fornecimento de mão-de-obra relacionados a operadores de máquinas, o que garante o direito ao crédito a meu ver, como mencionado.

A matéria tem entendimento pacificado na CSRF no sentido de que tal dispêndio dá direito ao creditamento das contribuições, a exemplo dos Acórdãos n.º 9303-010.218, n.º 9303-009.732 e n.º 9303-009.878 (destaques nossos):

“CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, **deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as indumentárias e locação de mão de obra terceirizada para ser empregado no processo produtivo.**” (Acórdão n.º 9303-010.218; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 10/03/2020)

“CRÉDITOS PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O STJ, no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte.

Situação em que **os gastos com mão de obra terceirizada junto a pessoa jurídica sujeita ao pagamento das contribuições e utilizada no processo produtivo dão direito ao creditamento.**” (Acórdão n.º 9303-009.878; Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 11/12/2019)

“PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO.

DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA.
POSSIBILIDADE.

Despesas de alugéis de máquinas e equipamentos constantes do inciso IV do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03 **podem ser descontadas da base de cálculo do PIS/COFINS não cumulativos em razão da locação de mão-de-obra terceirizada ser aplicada na produção, por se tratar de insumos essenciais atividade empresária.** (Acórdão nº 9303-009.732; Relator Conselheiro Demes Brito; sessão de 11/11/2019)

Nesses termos, voto por reverter as glosas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, por se tratar de insumos essenciais atividade empresarial.

Serviços de Manutenção

Retornando aos autos, vejo que a autoridade competente glosou as despesas decorrentes de serviços de manutenção que considerou sem direito a crédito, nos seguintes termos (fls. 137 e ss. – destaques nossos):

“As planilhas, "Créditos a Descontar - PIS" e "Créditos a Descontar - COFINS" apresentadas pelo contribuinte, incluem na base de cálculo créditos aproveitados sob a rubrica "Serviços utilizados como insumos - manutenção e reparos", que no período de março a dezembro/2005 somam R\$2.762.912,96.

Intimado, **o contribuinte apresentou planilha "Manutenção e reparos 2005", anexa, que lista notas fiscais e de serviços** somando R\$3.209.350,95 no período, **valor este superior aos créditos aproveitados.** Portanto, **a planilha relaciona também notas não incluídas nessa rubrica de base de cálculo de créditos.** Apresentou cópias de parte das notas fiscais listadas na planilha, num total de R\$1.309.635,13. **O contribuinte não indicou quais notas foram efetivamente aproveitadas.** Incluímos na planilha as colunas "descrição" e "IND".

- Parte das notas era de serviço, outras de produtos, outras de serviço e produtos.

Constatamos que muitos produtos constantes das notas fiscais já foram escriturados no Livro de Entradas da empresa, ora classificados como material de consumo, ora como retorno de material enviado para conserto. Por exemplo, as notas da **empresa Bassetto**, relativas a **manutenção de motores**, cujas peças constam do livro de entradas como material de consumo (rolamentos, fios, vedação) e as da Sandvik, que constam como retorno. Os **produtos não registrados no livro de entradas referem-se a material de consumo indireto**, despesa não passível de aproveitamento de crédito.

(...)

Concluimos que **as peças de reposição utilizadas em serviços de manutenção que dão direito a crédito das contribuições são aquelas já consideradas como insumos no Livro Registro de Entradas. Desconsideramos as peças listadas na planilha do contribuinte** porque ou **já foram registradas no livro de entradas**, e, portanto consideradas na apuração dos créditos, ou porque não são insumos.

Já quanto aos serviços, dão direito a crédito aqueles aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos. Como **o contribuinte não indicou entre as notas apresentadas quais compuseram seus cálculos**, **excluímos serviços que entendemos não foram aplicados ou consumidos na fabricação de produtos**, como por exemplo: de transporte; em motobombas; não especificados; **prestados pela empresa Romag e relativos a manutenção de empilhadeiras; recarga de extintores; manutenção de automóveis; manutenção de bateria; supervisão; bomba hidráulica;**

industrialização por encomenda já considerada no livro de entradas; não especificados prestados juntamente com fornecimento de produtos de elétrica predial.

Na planilha "Manutenção e reparos 2005" a coluna "descrição" contém um resumo dos itens da nota fiscal e a coluna "IND" indica se aceitamos (s) ou não (n) a nota apresentada como despesa de manutenção passível de aproveitamento de crédito das contribuições.

Recusamos itens listados para os quais não foram apresentadas as notas fiscais.

Através dos Termos de Intimação Fiscal de números 0012 e 0013 o contribuinte foi cientificado das notas não aceitas e foi solicitado a apresentar argumentos e elementos que infirmem as conclusões da fiscalização, bem como a indicar as máquinas em que utilizados os serviços.

O contribuinte devolveu o arquivo digital que lhe foi apresentado, incluindo uma coluna descritiva das máquinas. Não foram apresentadas novas notas fiscais. Identificamos alguns poucos serviços e produtos registrados como material de consumo que consideramos passíveis de aproveitamento de créditos”.

Como visto, entendeu a fiscalização que as peças de reposição utilizadas em serviços de manutenção e que dariam direito a crédito já teriam sido consideradas como insumos no Livro Registro de Entradas apresentado pela recorrente, sendo desconsideradas aquelas listadas na planilha da contribuinte e já registradas naquele livro.

A DRJ/Campinas manteve as glosas aplicadas pelos mesmos fundamentos. Vejamos (fls. 696 e ss. – destaques no original):

“Continuando o tópico, **a contribuinte discorre sobre o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade para concluir que:**

[...] o conceito de insumo compreende as despesas e investimentos realizados para a obtenção de um determinado resultado, o que equivale a dizer que os serviços e bens adquiridos para a execução das atividades da ITALTRACTOR desde a aquisição de matérias primas até as vendas e administração da operação, estão englobados no conceito de insumo, posto que sem eles não haveria produto final a ser comercializado pela empresa.

A fim de demonstrar o equívoco no entendimento da fiscalização, a empresa trata de glosas específicas praticadas pela auditoria.

BASSETO & BASSETO (NF N° 2842,2846,2843,2930, 3010)

Segundo a interessada, tais notas referem-se a aquisição de peças para manutenção de máquinas, tais como, fios para motores, rolamentos, juntas, peças para motores, etc. A destinação das peças foi inclusive verificada pela fiscalização, tanto que para as mesmas notas fiscais de mão de obra/serviços foram tidos como passíveis de creditamento.

BORRACHAS JUNDIAÍ (NF N° 39149, 39236, 39853, 39972)

Aquisição de peças para manutenção de máquinas, tais como, abraçadeiras, mangueiras, cabos de aço, etc. A destinação das peças foi aqui também verificada pela fiscalização, tanto que na própria planilha preparada pela fiscalização, constam informações: vedações em máquinas.

COMERCIAL HIDRACON LTDA. (NF N° 29, 97,105)

As peças aqui adquiridas foram reconhecidas inclusive pela fiscalização como destinadas à manutenção/conserto de FORNO SAI (equipamento da linha de produção da empresa).

OXIMIG INDUSTRIAL E COM. LTDA (NF N° 78260,79626)

As peças aqui adquiridas, tais como, bico, tudo isolador, porca de aperto, foram reconhecidas inclusive pela fiscalização como destinadas à manutenção/conserto de máquina soldadora (equipamento da linha de produção da empresa).

GJP MANUTENÇÕES (NF N.º 00023,00024,00025)

As despesas aqui glosadas se referem, como reconhecido pelo próprio fiscal, para manutenção/conserto de máquina da linha de produção da empresa, o que demonstra o absurdo da glosa realizada.

ROMAQ MANUTENÇÕES (NF N.º 1158 A 1166, 946, 948 A 958, 971, 9708, 970, 971, 974 A 981, 983,100, 1001 A 1004)

As despesas relativas aos serviços/peças constantes das notas fiscais da ROMAQ são destinadas à manutenção/conserto das empilhadeiras da empresa, as quais são utilizadas dentro da linha de produção da fábrica e em contato direto com os produtos fabricados pela ITALTRACTOR.

Além das notas apresentadas acima, afirma a empresa que não foram consideradas pela fiscalização inúmeras notas fiscais relativas a peças/serviços destinados a conserto/manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na linha de produção da empresa, tais como, linhas de montagem, tornos, motores de máquinas, pontes rolantes, soldadoras, tesouras, centros de usinagem, fornos, devendo ser admitidas para fins de apuração de créditos.

Inicialmente **é importante demarcar que a auditoria foi clara ao apresentar as razões das glosas efetuadas sobre os créditos calculados pela fiscalizada com relação a este item. Trata-se de créditos calculados sob a rubrica "Serviços utilizados como insumos -manutenção e reparo".** Analisando planilha de discriminação preparada pela contribuinte, verificou a autoridade fiscal que **a lista de operações indicada como geradora de créditos não continha só notas relacionadas à tomada de serviços, mas incluía também notas de aquisição de peças e produtos e serviços e produtos.**

A autoridade fiscal conta que **muitos produtos constantes da listagem já teriam sido apropriados na base de cálculo de créditos não cumulativos por via do registro no Livro de Entrada, sob a rubrica material de consumo e portanto não foram admitidos como formadores de crédito por serviços de manutenção.** Esse é um ponto importante para a análise do litígio, na medida em que a autoridade focou seu trabalho sobre os serviços de manutenção, em coerência com o nome que a contribuinte deu à rubrica sobre a qual calculou os créditos.

É por essa razão que para uma mesma nota fiscal, a auditoria admite apenas a parcela faturada relativa aos serviços de manutenção e reparos propriamente prestados para fins de apuração de crédito.

Veja-se, por exemplo, **a nota fiscal de n.º 2842, emitida por Basseto & Basseto. A nota consta da listagem de fl. 169,** havendo a fiscalização admitido (indicador IND marcado como "s") a apuração de crédito sobre serviços de reparo e manutenção no montante de R\$ 423,70, a título de mão-de-obra empregada em motores. Por outro lado, a mesma nota consta da lista à fl. 170, havendo a auditoria negado a inclusão das peças como geradoras de crédito. **A vista da própria nota fiscal à fl. 422, elucida de vez a questão, havendo a clara separação entre produtos e serviços. Repita-se que a ação da fiscalização limita-se a negar a apuração de créditos sobre as peças no âmbito da rubrica Serviços de reparo e manutenção, já que algumas peças de reposição tiveram o crédito correspondente devidamente calculado no âmbito da conta material de consumo, via Livro de Entrada.**

O **raciocínio aplica-se igualmente às demais notas fiscais especificamente citadas pela contribuinte emitidas por BASSETO & BASSETO, BORRACHAS JUNDIAÍ, COMERCIAL HIDRACON LTDA E OXIMIG INDUSTRIAL E COM. LTDA;** todas as parcelas glosadas referem-se a aquisição de peças/produtos. Não há, à vista do que se expôs, incoerência na conduta fiscal ao ter admitido como formadora de créditos a parcela das mesmas notas relativas especificamente à prestação de serviços.

Com relação às notas emitidas por GJP MANUTENÇÕES, a impugnante não as trouxe aos autos, pelo que não se pode acatar o reclamo da interessada.

Para finalizar o item, **cabe avaliar se há possibilidade de apuração de créditos sobre peças e serviços de manutenção de empilhadeiras utilizadas na linha de produção da empresa.** Especificamente, a interessada contesta a não admissão dos gastos com a empresa ROMAQ, pelos serviços de reparos realizados a esse título. **O argumento da empresa é o de que tais gastos enquadram-se no conceito de insumo por se vincularem à manutenção de veículos diretamente ligados à linha de produção.**

A solução para este item prende-se inicialmente à delimitação do conceito de insumo utilizado pela legislação como condição para a apuração de crédito da não cumulatividade.

(...)"

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente não contestou tais fundamentos, limitando-se a reproduzir os mesmos argumentos, já trazidos em Manifestação de Inconformidade, de que tais componentes fariam parte do conceito de insumos defendido pela empresa.

Sustentou ainda que *“inúmeras peças/serviços destinados ao conserto/manutenção de máquinas e equipamentos da linha de produção da empresa, tais como, linhas de montagem, tornos, motores de máquinas, pontes rolantes, soldadoras, tesouras, centros de usinagem, fornos, que foram objeto de glosa no presente processo, com o que contudo não se pode concordar, haja vista que a simples leitura dos aludidos documentos fiscais (fornecedores e descrição dos produtos adquiridos) demonstram a utilidade e a destinação dos bens adquiridos pela ora Recorrente”*. Ora, não se trata de vinculação desses itens ao conceito de insumo, mas da utilização, pela recorrente, das partes e peças mencionadas por meio de outra conta, conforme asseverado na decisão recorrida.

Nesse sentido, entendo não haver fundamento para a reforma do Acórdão recorrido nesses itens.

Já quanto aos serviços, entendeu a fiscalização que dariam direito a crédito aqueles aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos, mas foram excluídos os serviços que para os quais a fiscalização entendeu não terem sido aplicados ou consumidos na fabricação de produtos, exemplificando o *“transporte em motobombas prestados pela empresa Romaq relativos a manutenção de empilhadeiras; recarga de extintores; manutenção de automóveis; manutenção de bateria; supervisão; bomba hidráulica; industrialização por encomenda já considerada no livro de entradas; não especificados prestados juntamente com fornecimento de produtos de elétrica predial”*.

Neste tópico, a razão está parcialmente com a recorrente. Com relação à manutenção das empilhadeiras, a decisão recorrida manteve a glosa aplicada sob o argumento de que *“as empilhadeiras têm papel apenas indireto no processo produtivo, responsáveis pelo transporte de matérias primas, produtos semi-elaborados e produtos prontos no interior do estabelecimento da empresa, não se podendo admitir que atuem na transformação inerente ao processo de industrialização. Deste modo, não podem gerar créditos da não cumulatividade os dispêndios com manutenção e peças de reposição relacionadas a empilhadeiras”*.

Portanto, considerando que o argumento utilizados pela fiscalização para a glosa desses itens afronta o conceito de insumo atualmente utilizado, descrito linhas acima, de forma que tais despesas podem ser consideradas como essenciais ao processo produtivo. Assim, devem ser revertidas as glosas relativas à manutenção de empilhadeiras.

Consultoria de produção

Quanto às glosas associadas às notas fiscais da empresa SANCINI (notas fiscais fls. 364/368), não vejo fundamento para a reforma da decisão recorrida. Como bem assevera o voto condutor daquele julgado, a descrição do serviço prestado constante das notas fiscais é demasiadamente genérica, sem descrever sequer a natureza do serviço prestado, de forma que não se permite a aferição de sua essencialidade ou relevância na atividade empresarial da empresa. Já as demais notas fiscais trazidas, também se referem a descrições genéricas de manutenção sem apontar sobre quais equipamentos tais serviços foram aplicados, impossibilitando a aferição de sua essencialidade ou relevância, ou se referem a período longo que pode estar fora do período de apuração do crédito, como bem assevera a decisão recorrida (fls. 692 e ss. – destaques nossos):

“Observa-se que a contribuinte não se contrapõe ao entendimento fiscal acerca da impossibilidade de apuração de créditos sobre despesas com Consultoria. Todavia, **a defesa invoca erro de classificação contábil, havendo erroneamente classificado como Consultoria gastos que seriam de manutenção de máquinas e equipamentos ligados diretamente ao processo produtivo**. Cabe, assim, avaliar se a contribuinte traz documentos que comprovam o equívoco e infirmam a primeira qualificação de deu aos dispêndios.

O conjunto de documentos doc. 2, compõe as fls. 362 a 369 dos autos. Nota-se que **as Notas Fiscais relacionadas à empresa SANCINI (fls. 362/365) trazem no campo de Discriminação a descrição genérica "Prestação de Serviços". A Nota Fiscal de fl. 366, por sua vez, traz no mesmo campo a inscrição "Assessoria"**. Importante destacar que **a pessoa jurídica SANCINI, como descrito no cabeçalho dos documentos fiscais não atua exclusivamente na área de manutenção, executando atividades diversas como Telemarketing, cobrança extrajudicial, digitação, manutenção mecânica e predial**. Em resumo, os documentos **não são suficientes para comprovar que as despesas relacionam-se, como afirma a contribuinte, à manutenção de equipamentos ligados diretamente ao processo fabril**, de forma que não se pode alterar o entendimento da auditoria.

A **nota fiscal emitida pela empresa MASSARTNI descreve os serviços prestados como "Horas Trabalhadas"**. Consta da nota ainda a referência a **"Serviços Mecânico"**. **Não há referência à máquina que teria recebido os serviços, de modo que a prova apresentada é insuficiente para comprovar a afirmação da contribuinte de que os serviços teriam sido prestados em equipamentos diretamente ligados à produção, condição necessária para a apuração de créditos da não cumulatividade**.

Cabe a análise das **duas notas fiscais restantes do conjunto doc. 2, fls. 368 e 369. Os documentos, de fato, referem-se a serviços aplicados diretamente à produção (usinagem e software de controle de usinagem). A nota de fl. 369, emitida em 03/11/2005 aponta, no campo Discriminação, que os serviços faturados foram prestados no período de 08/08/2005 a 07/06/2006, o que não permite alocar com precisão o serviço ao período de formação do crédito**”.

Assim, entendo que também deve ser mantida a glosa nesse tópico.

Conclusões

À vista de todo o exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário e rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, revertendo as glosas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e aquelas relativas a manutenção de empilhadeiras.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche