



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13837.000028/2006-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3401-011.407 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de dezembro de 2022
Recorrente ITM LATIN AMERICA INDUSTRIA DE PECAS PARA TRATORES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005

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 PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005

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

O conceito de insumos deve ser interpretado dentro dos critérios da essencialidade e relevância, em relação à atividade produtiva do contribuinte.

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.

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.

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 rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos: (i) à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e (ii) às despesas com a manutenção de empilhadeiras.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente (s) o conselheiro(a) Gustavo Garcia Dias dos Santos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

Relatório

Cuidam os autos de Declaração de Compensação apresentada em 27/12/2005, para utilização de Créditos do PIS Exportação apurado em outubro de 2005, no montante de R\$ 66.379,92, sendo que, após a utilização como desconto da contribuição apurada no próprio mês, R\$ 41.630,71 estariam disponíveis para compensação.

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.

Depreende-se dos autos que para o período em questão, a fiscalização glosou créditos decorrentes de aquisições de: (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.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – SP (DRJ/Campinas), considerou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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. ALIQUOTAS 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 reputa-se indevida a glosa de créditos praticada por esse motivo.

A recorrente foi devidamente cientificada da decisão em 23/01/2015 e não resignada com o deslinde parcialmente favorável, em 11/02/2015 formalizou tempestivamente seu Recurso Voluntário. 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
- b) 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;
- c) por meio das Instruções Normativas n.º 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";

- d) 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 ITM, 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;
- e) 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”*;
- f) 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;
- g) para a rubrica "consultoria de produção", vê-se que uma vez mais a fiscalização não analisou os serviços contratados pela ora Recorrente com o cuidado que deveria, pois, analisando as respectivas Notas Fiscais, tem-se que algumas despesas relacionam-se com despesas de manutenção das máquinas/equipamentos da indústria e, assim, não deveriam ter sido enquadradas nesta rubrica, mas sim no item seguinte de "Serviços de Manutenção". Portanto, a falta de provas produzidas pela Fiscalização demanda o reconhecimento da patente nulidade do despacho decisório por violação do art. 90 do Decreto 70.235/72;
- h) no mínimo, a I. Fiscalização e Autoridade Julgadora deveriam ter comprovado que o serviço prestado à ora Recorrente não se tratavam de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção, cuja natureza foi devidamente comprovada por esta Recorrente por meios das respectivas notas fiscais. Nesse sentido, a falta de produção probatória enseja o cancelamento da exigência fiscal;
- i) da relação de notas fiscais (**fls. 93/99**) objeto de glosas, vê-se que há notas fiscais relativas ao CONserto DE EMPILHADEIRAS emitidas pela empresa ROMAQ, com o que não se pode concordar, haja vista que as empilhadeiras são "veículos" utilizados dentro da planta industrial da empresa e aplicados de forma direta na produção das mercadorias vendidas pela Recorrente;

- j) em relação às demais notas fiscais indicadas pela Fiscalização como não aceitas, constantes da planilha "Manutenção e reparos 2005" (fls. 93/99), para que não restem dúvidas quanto à necessidade de reforma por parte do CARF do referido julgamento, indicar-se-á a seguir, por amostragem, as descrições dos serviços e peças que deram origem aos créditos de PIS ora glosados;

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

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

Inicialmente, cumpre registrar que a discussão aventada neste processo em muitos pontos não é nova e já foi objeto de análise recentemente por esta turma, em composição bastante semelhante, na sessão de setembro/2021, citando-se como exemplo os Processos n.º 13837.000027/2006-13, 13837.0000682005-11, 13837.0002152005-52, 13837.0003522005-97, 13839.0022482005-17 e 13839.0022492005-61, que também envolviam direito creditório da Recorrente, relativo a períodos distintos.

Havendo arguição de preliminares, passo à análise, adotando no que couberem, as razões de decidir constantes do Acórdão n.º 3401-009.730, de relatoria do Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, conforme autoriza o art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/1999.

1. Preliminar de nulidade

A recorrente defende a nulidade do Despacho Decisório pela alegada falta de provas produzidas pela Fiscalização, uma vez que as glosas de crédito pretendidas estariam fundamentadas em presunções falhas e sem respaldo probatório:

No mínimo, a I. Fiscalização e Autoridade Julgadora deveriam ter comprovado que o serviço prestado à ora Recorrente não se tratavam de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção, cuja natureza foi devidamente comprovada por esta Recorrente por meios das respectivas notas fiscais. Nesse sentido, a falta de produção probatória enseja o cancelamento da exigência fiscal, tal como já decidido pelo antigo Conselho de Contribuintes: (...)

No entanto, razão não lhe assiste, conforme bem explicitado pelo Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche no Processo de n.º 13837.0000272006-13:

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto n.º 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.

...

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.

Em suma, a autoridade competente para o reconhecimento do crédito entendeu que determinados documentos não seriam suficientes para demonstrar que os serviços ali contratados se referiam a serviços de manutenção aplicados em máquinas e equipamentos utilizados para produção de bens destinados à venda, o que não enseja a nulidade do ato administrativo.

Improcedente, portanto, a arguição de nulidade.

2. MÉRITO

Conforme relatado, cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal em créditos de contribuições 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 pela empresa, com fulcro no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, e foram objeto de declarações de compensação.

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.

Nesse contexto, o presente processo versa sobre os seguintes tipos de crédito: (i) consultoria de produção; (ii) contratação/locação de mão de obra; e (iii) serviços de manutenção.

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

Dessa feita, passo a analisar isoladamente cada um dos créditos cujas glosas foram contestadas, na ordem em que foram trazidos pelo Recurso Voluntário, para facilitar a análise.

2.1. *Contratação temporária de mão de obra*

De acordo com o relatório preparado pela auditoria, a contribuinte calculou créditos sobre notas fiscais emitidas por empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra. No entanto, tais valores não dariam direito a crédito, uma vez que o objeto do contrato não é a prestação de serviços na atividade produtiva, mas sim a locação temporária de trabalhadores, ou seja, apenas num segundo momento o trabalho executado pelo empregado temporário será consumido ou aplicado na produção dos bens. Diante disso, os serviços de locação de mão de obra:

[...] não podem ser enquadrados no conceito de insumo, visto que as atividade de agenciamento e de locação de mão-de-obra não são aplicadas diretamente na produção de bens, contribuindo apenas de forma indireta nas atividades-fins do tomador de serviços. [...] 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 da glosa pelo colegiado de primeira instância, como se extrai do voto condutor do julgado:

Está correta a autoridade. A eventual utilização da mão-de-obra locada em atividades ligadas A produção não autoriza o creditamento no regime da não cumulatividade. Nos termos do inciso II, art 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, há a possibilidade de apurar créditos calculados sobre os bens e os serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda.

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 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 6. Lei Complementar n.º 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.

Mais uma vez, comungo do entendimento desposado pelo Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche no sentido de reversão da glosa após zelosa análise que, inclusive, verificou haver entendimento pacificado na CSRF para conferir o direito ao creditamento das contribuições:

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 alugueis 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 n.º 9303-009.732; Relator Conselheiro Demes Brito; sessão de 11/11/2019)

Assim, voto por reverter as glosas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada em atividades diretamente ligadas à produção, por se tratar de insumos essenciais atividade empresarial.

2.2. *Consultoria de Produção*

Em relação aos serviços de consultoria, em sede de recurso verifica-se a seguinte arguição:

Os serviços considerados como insumos são aqueles aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto, entre os quais não se enquadram serviços de consultoria, que apenas indiretamente se vinculam à produção.

Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal o contribuinte apresentou planilhas "Créditos a Descontar — PIS" e "Créditos a Descontar — COFINS" indicando despesas sob essa rubrica suscetíveis de glosa de PIS e COFINS, por falta de previsão legal para seu aproveitamento. Os valores identificados a esse título constam do quadro anexo "Créditos a glosar: Consultoria de Produção —2005 [nota do relator: o quadro é o de fl. 149]".

Observa-se ainda que a defesa reconhece equívoco na classificação contábil, havendo erroneamente classificado como Consultoria gastos que seriam de manutenção de máquinas e equipamentos. Nesse cenário, a instância de piso avaliou se foram trazidos pela contribuinte documentos que comprovassem o alegado equívoco e infirmassem a primeira qualificação dada dispêndio:

Nota-se que as Notas Fiscais relacionadas à empresa SANCINI (fls. 239/242) trazem no campo de Discriminação a descrição genérica "Prestação de Serviços". A Nota Fiscal de fl. 243, 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, 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 MASSARINI 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. 245 e 246. Os documentos, de fato, referem-se a serviços aplicados diretamente à produção (usinagem e software de controle de usinagem). A nota de fl. 246, 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.

Finalmente, além dessas inconsistências nos documentos exibidos, faltou contribuinte fazer a prova do fundamento de sua alegação: comprovar que os valores discriminados nas mencionadas notas fiscais, que não se relacionam a serviços de Consultoria, foram incluídos na rubrica referente a Consultoria de Produção, item sobre qual incidiu a glosa fiscal.

Não há, dessa forma, reparos a fazer na ação da auditoria quanto a este item.

Tem-se, portanto, para além do equívoco na classificação contábil, que a descrição do serviço prestado constante das notas fiscais não evidencia a natureza do serviço prestado, de forma que não se permite a aferição de sua essencialidade ou relevância na atividade empresarial da empresa, silenciando sobre quais equipamentos tais serviços foram aplicados, impossibilitando a possibilidade de enquadramento como insumos.

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

2.3. *Serviços de Manutenção*

Nesse item, relata a fiscalização:

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 de 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. [...]

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 imaterial 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 entrada referem-se a material de consumo indireto, despesa não passível de aproveitamento de crédito.

Após menção à Solução de Consulta nº 237, de 2008, da SRRF da 8ª Região, que trata da apuração de créditos sobre peças de reposição, conclui o auditor:

[...] 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.

Como visto, a fiscalização verificou que **parte das notas era de serviço, outras de produtos, outras de serviços e produtos**, sendo que no tocante aos produtos, utilizados em serviços de manutenção e que dariam direito a crédito, já teriam sido considerados como insumos no Livro Registro de Entradas apresentado pela recorrente, sendo desconsiderados os produtos na planilha da contribuinte e já escriturados naquele livro, "*ora classificados como material de consumo, ora como retorno de material enviado para conserto*".

Há ainda manifestação específica na auditoria sobre os serviços de manutenção e reparos:

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 Romaq e relativos a manutenção de empilhadeiras; carga de extintores; manutenção de automóveis; manutenção de bateria; supervisão; bomba hidráulica; industrialização por encomenda _Km 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 ou não a nota representada como despesa de manutenção passível de aproveitamento crédito das contribuições.

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

A fim de demonstrar o alegado equívoco no entendimento da fiscalização, tal como procedeu na Manifestação de Inconformidade, a empresa trata de glosas específicas praticadas pela auditoria:

i) Fornecedor: Bassetto Et Bassetto - NF nº 2842, 2846, 2843, 2930, 3010

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 os valores de mão-de-obra/serviços foram tidos como passíveis de creditamento. Nada mais absurda é a glosa aqui realizada, uma vez que referente a peças utilizadas no conserto de máquinas da empresa!

ii) Fornecedor: Borrachas Jundiá - NF n.º 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 é que na própria planilha preparada pela fiscalização, constam as informações: vedações em máquinas.

iii) Fornecedor: COMERCIAL HIDRACON LTDA. - NF n.º 29, 97, 105

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

iv) Fornecedor: OXIMIG INDUSTRIAL E COM. LTDA. - NF n.º 78260, 79626

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

v) Fornecedor: 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.

vi) Fornecedor: ROMAQ - NF n.º 1158, 1159, 1160, 1161, 1162, 1163, 1164, 1165, 1166, 1804, 946, 948, 949, 950, 951, 952, 953, 954, 955, 956, 957, 958, 971, 9708, 970, 971, 974, 975, 976, 977, 978, 979, 980, 981, 983, 100, 1001, 1002, 1003, 1004

As despesas relativas ao serviços/peças constantes das notas fiscais da ROMAQ são destinadas à manutenção/conserto das empilhadeiras da Recorrente, as quais são utilizadas dentro da linha de produção da fábrica e em contato direto com os produtos fabricados pela ITM, o que demonstra o absurdo da glosa realizada.

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.

Entretanto, conforme alertado pela DRJ ao justificar a manutenção da glosa, 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, tendo em vista que muitos produtos constantes da listagem já haviam sido apropriados na base de cálculo de créditos não cumulativos por via do registro no Livro de Entrada, sob a rubrica material de consumo:

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.

...

Veja-se, por exemplo, a nota fiscal de nº 2842, emitida por Basseto & Basseto. A nota consta da listagem de fl. 93, 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 A fl. 93, havendo a auditoria negado a inclusão das peças como geradoras de crédito. A vista da própria nota fiscal A fl. 298, 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 As demais notas fiscais especificamente citadas pela contribuinte emitidas por BASSETO & BASSETO, BORRACHAS JUNDIAI, COMERCIAL HIDRÁCON LIDA E OXIMIG INDUSTRIAL E COM. LIDA: 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 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.

Por outro lado, divirjo no tocante à possibilidade de apuração de créditos sobre serviços de manutenção de empilhadeiras utilizadas na linha de produção da empresa. Para a Recorrente, os gastos com serviços de reparos realizados a esse título enquadram-se no conceito de insumo por se vincularem à manutenção de veículos diretamente ligados à linha de produção, o que não foi admitido pela DRJ pelas seguintes razões:

Não se há de expandir, sem previsão legal, o conceito de insumo ao de custo, ou mesmo de despesas, como pretende a contribuinte.

Veja-se, não se trata de negar as características de normalidade, usualidade e necessidade A atividade da empresa aos custos e despesas incorridos. Ocorre que eles não se enquadram no conceito de insumo estabelecido pela legislação e, portanto, não tem capacidade de gerar crédito da não cumulatividade.

Voltando ao caso concreto, o crédito reclamado vincula-se à contraprestação pelos serviços de manutenção de empilhadeiras que seriam utilizadas na linha fabril da contribuinte. Para fins de verificação se um determinado serviço pode ser considerado insumo, há de se perguntar se ele atende As mesmas condições previstas para nas citadas IN nº 247, de 2002 e nº 404, de 2004, isto é, o serviço deve atuar sobre as matérias primas, produtos intermediários alterando suas propriedades físicas ou químicas.

No caso, as empilhadeiras tem 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.

Considerando que o argumento utilizado para manutenção da glosa afronta o conceito hodierno de insumo, tais despesas podem ser consideradas como essenciais ao processo produtivo, de modo que devem ser revertidas as glosas relativas aos serviços de manutenção de empilhadeiras.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, 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;
- despesas com a manutenção de empilhadeiras.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins