



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13837.000328/2006-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.352 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2020  
**Recorrente** ITALTRACTOR LANDRONI LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Devem ser revertidas as glosas de créditos relacionadas com dispêndios considerados essenciais ao processo produtivo.

**DÉBITOS. REGIME MONOFÁSICO. COMPROVAÇÃO DE VENDAS A FABRICANTES. NÃO APLICAÇÃO.**

Conforme artigo 3º da Lei 10.485/2002 a comercialização de autopeças discriminadas nos Anexos I e II desta Lei para atacadistas, varejistas ou diretamente ao consumidor, fica submetida ao regime monofásico, com elevação das alíquotas de PIS e COFINS em tais saídas.

Diante da comprovação de que a comercialização de tais produtos teve como destino outras indústrias, deve-se afastar o regime monofásico para aplicar a alíquota do regime normal da não cumulatividade das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, revertendo-se as glosas sobre os gastos com gás de empilhadeira, manutenção de empilhadeiras, bem como os gastos na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão-de-obra alocada no processo produtivo e reverter a utilização dos créditos para abater com débitos nas vendas de fabricantes não comprovados. Neste último ponto votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro e Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto, o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (Suplente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## **Relatório**

Trata-se de declaração de compensação para utilização de crédito da contribuição para o PIS não cumulativa — exportação, referente ao 2º trimestre/2006 homologada - parcialmente, conforme despacho decisório de fls. 253-256 em razão de diversas glosas realizadas pela fiscalização, em relação aos insumos, nos termos da IN SRF 247/2002 e IN SRF 404/2004. Os créditos glosados decorrem das seguintes rubricas:

- a) gás empilhadeira
- b) consultoria de produção
- c) mão-de-obra temporária contratada
- d) serviços de manutenção
- e) compra de autopeças para revenda
- f) retenções não comprovadas
- g) venda a fabricantes não comprovada
- h) diferenças da contabilidade x DACON

Por bem sintetizar a controvérsia, adoto o relatório da r. decisão de piso:

Inicialmente, a compensação veiculada por meio de Declaração de Compensação foi considerada não declarada pela autoridade jurisdicionante em Despacho Decisório cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

A autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil considerará não formulado o pedido de restituição ou de ressarcimento e não declarada a compensação quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º 4º do art. 76 da IN 600/2005, não tenha utilizado o Programa PER/DCOMP para formular pedido de restituição ou de ressarcimento ou para declarar compensação.

Constatado que a contribuinte já havia apresentado regularmente declaração vinculando o mesmo crédito, a decisão anterior foi considerada sem eficácia e, ato contínuo, foi proferida outra que reconheceu em parte o direito creditório relacionado à contribuição para o Programa de Integração Social apurado no segundo trimestre de 2006 e utilizado

em declarações de compensação as quais, em consequência, foram homologadas parcialmente.

Do Despacho Decisório, extrai-se os seguintes trechos:

Relatório fiscal elaborado pelo Serviço de Fiscalização da DRF/Jundiaí às fls.95/164, após a realização da diligência, constatou ligeira divergência nos lançamentos que deram origem ao crédito pleiteado, porquanto efetuou a glosa de alguns valores. No que se refere ao crédito de PIS Não Cumulativo, de competência do 2º trimestre de 2006, fls. 102, confirmou-se a existência dos créditos abaixo indicados::

abril/2006	R\$ 81.163,49
maio/2006	R\$ 115.823,90
junho/2006	R\$ 66.834,84
Total 1º Trimestre/2006 (sic)	R\$ 263.822,23

Demonstrativo da compensação juntados às fls. 246/247 indicam que o crédito acima foi insuficiente para a compensação integral dos débitos declarados, razão por que proponho que a compensação declarada seja parcialmente homologada, até o limite do crédito apurado.

Nestes termos, a autoridade fiscal indicou a declaração de Compensação de nº 05171.5273.090708.1.7.087593 como sendo a que foi homologada parcialmente por conta da insuficiência de saldo.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade contestando as glosas impostas pela fiscalização, resumindo suas pretensões da seguinte maneira:

Diante de todo o exposto, requer-se a procedência da presente manifestação de inconformidade, a fim de que o despacho decisório seja reformado para que sejam anuladas as glosas impostas indevidamente pela fiscalização, notadamente, como relação aos itens:

• (1) "gás para empilhadeira", (2) "consultoria de produção", (3) "contratação de mão-de-obra temporária", e (4) "serviços de manutenção", por se tratarem de insumos para ITALTRACTOR; • (8) venda a fabricantes não comprovados, por nulidade do procedimento adotado pela fiscalização e por inexistência de recolhimentos a menor, haja vista as empresas destinatárias das vendas serem empresas industriais/fabricantes; Com relação às glosas relativas ao item (7) "retenções não comprovadas", requer-se suas reduções. Alternativamente, caso Vossa Senhoria entenda como necessária a verificação dos documentos pela Delegacia da Receita Federal, requer-se a conversão do julgamento em diligência.

O detalhamento dos fundamentos das glosas e das razões apresentadas para seu questionamento será feito no corpo do voto.

Em 16 de abril de 2012 a 3ª Turma da DRJ/CPS proferiu o acórdão nº 0537.638, fls. 586-605, para julgar improcedente a manifestação de inconformidade e manter as glosas realizadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CONCEITO.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

#### REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

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.

#### REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. VENDAS A FABRICANTES. VENDAS A COMERCIANTES E CONSUMIDORES.

A redução das alíquotas incidentes sobre a venda de peças a fabricantes não se aplica às vendas feitas a atacadistas, varejistas e consumidores. Comprovada a realização de vendas a destinatários não sujeitos às alíquotas menores, correta a retificação da contribuição devida a partir da aplicação das alíquotas corretas. Por força das formas legalmente definidas de aproveitamento do crédito da não-cumulatividade, correto o procedimento fiscal que empregou créditos na modalidade de dedução, reduzindo o saldo disponível para a utilização na modalidade de compensação.

#### REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RETENÇÕES DE COMPRADORES. COMPROVAÇÃO.

A utilização de créditos decorrentes de retenções a serem feitas pelos compradores exige a comprovação hábil de que o tributo foi retido quando do pagamento das mercadorias. A legislação tributária estabelece os meios próprios para que tal comprovação seja feita, ausentes os quais, a simples apresentação das notas fiscais de venda é insuficiente para tal fim.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Notificada do resultado do julgamento, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário, fls. 611-644, para repisar os argumentos de sua manifestação de inconformidade, conforme síntese abaixo:

- O conceito de insumo estabelecido pela legislação de IPI não pode ser aplicado às apurações não cumulativas das contribuições sociais para o PIS e da COFINS;
- Por incidir sobre as receitas, deve-se aplicar o mesmo critério aplicável ao imposto de renda;
- Cita os artigos 290, 291 e 299 do Regulamento de Imposto de Renda;
- A conceituação de insumos para fins de PIS e COFINS deve se pautar pelos dispositivos constantes do Regulamento de IRPJ relativos aos custos e despesas operacionais das

empresas e não pelos limites trazidos pelas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 fundamentadas na legislação do IPI;

- Com essa concepção de insumos a Recorrente expõe seus argumentos para reversão das glosas em relação às despesas com: gás de empilhadeiras, contratação de mão-de-obra temporária, consultoria de produção e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, incluídas a manutenção de empilhadeiras, as quais serão melhor debatidas na análise do mérito de cada item.

- Quanto à glosa de crédito em relação às vendas para fabricantes não comprovados, a Recorrente junta documentos para comprovação de que são fabricantes, além de argumentos pela impossibilidade de fazer o abatimento de ofício;

- Argumenta que, se houve recolhimento a menor, a fiscalização deveria lavrar auto de infração e não realizar compensação de ofício;

- Quanto às retenções na fonte não comprovadas, argumenta que juntou as notas fiscais com a informação de que deveria haver a retenção;

- Argumenta que não tem controle sobre seus clientes a fim de fiscalizar a informação dessas retenções em suas DIRF.

É a síntese do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos da legislação.

Como exposto, cinge a controvérsia na apuração do conceito de insumos de PIS e COFINS e sua aplicação aos créditos apurados sobre as despesas incorridas pela Recorrente.

As compensações receberam tratamento manual e, após análise de demonstrativos, notas fiscais, escrita contábil e fiscal, a fiscalização concluiu pela glosa dos créditos apurados sobre os dispêndios relacionados com (i) gás de empilhadeiras; (ii) contratação de mão-de-obra temporária; (iii) consultoria de produção; (iv) serviços de manutenção de máquinas e equipamentos; (v) retenções não comprovadas; e (vi) venda a fabricantes não comprovada.

Com referidas glosas, a DRF decidiu por homologar parcialmente a compensação, reconhecendo-se o montante de R\$ 263.822,23 de créditos, realizando a glosa de um montante de R\$ 12.219,35, conforme tabela abaixo:

	Solicitado	Glosado	Mantido
Abril/06	84.610,93	3.447,44	81.163,49
Maior/06	121.599,23	5.775,33	115.823,90
Junho/06	69.831,42	2.996,58	66.834,84

Glosa de Créditos - PIS	ABR/06	MAI/06	JUN/06
a) Gás empilhadeira	R\$ 140,81	R\$ 170,82	R\$ 154,84
b) Consultoria de produção	R\$ 734,74	R\$ 784,37	R\$ 559,00
c) Mão de Obra temporária contratada	R\$ 788,95	R\$ 859,67	R\$ 878,19
d) Serviços de manutenção	-	R\$ 75,49	R\$ 186,63
e) industrialização por encomenda	-	-	-
f) Compra de autopeças para revenda	R\$ 1.368,22	-	-
g) Retenções não comprovadas	R\$ 101,12	R\$ 127,41	R\$ 34,40
h) Venda a fabricantes não comprovada	R\$ 313,60	R\$ 1.304,68	-
i) diferença contabilidade x DACON	-	R\$ 2.452,89	R\$ 1.183,52

A matéria controvertida nestes autos restringe-se às alíneas “a”, “b”, “c”, “d”, “g” e “h”, uma vez que na manifestação de inconformidade a Recorrente admitiu o equívoco na apuração dos créditos nas rubricas “e” e “f” – industrialização por encomenda e compra para revenda, e uma vez que a diferença entre os valores apresentados na contabilidade em confronto com o DACON (alínea “i”) não foi objeto de recurso, nem de manifestação de inconformidade, restando fora da controvérsia.

Antes de analisar o mérito das glosas, convém fixar o entendimento de insumos a ser aplicado para fins de nortear a análise das glosas.

## **GLOSAS DE CRÉDITO**

Verifica-se do termo de verificação fiscal de fls. 100-109, que a Recorrente é fabricante de esteiras e componentes para tratores, os quais, em sua maioria, são autopeças referidas na Lei 10.485/2002, anexos I e II.

A fiscalização realizou intimações para apresentação de documentos e após a análise realizou intimações para explicações e complementação de documentos. Auditou os livros contábeis, fiscais e demais documentos, como planilhas, juntadas pela Recorrente durante o procedimento.

**Toda documentação foi auditada e conferida pela fiscalização, analisando cada item para fins de constatar se a despesa incorrida pode compor a base de cálculo dos créditos das contribuições, analisando se tal dispêndio corresponde ao conceito de insumos previsto no artigo 3º, II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.**

O conceito de insumos adotado pela fiscalização estava alinhado com as INs SRF nº 247/2002 e 404/2004, vinculando-se à concepção de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem e prestação de serviços utilizados na produção, devendo-se integrar ao produto final ou ser utilizado diretamente no produto produzido.

Assim, não houve divergência quanto às bases de cálculo, pois as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp nº 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

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

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva

(leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o 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.

Por sua vez, a **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.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.**  
(grifei)

O Ministro Mauro Campbell Marques, acrescenta um critério que denomina de "teste de subtração", assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao **processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do **produto**.

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes**" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou**

*implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes"* (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes"** (transcrição do item "4" da ementa que propus).

*Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)*

Após o julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR a RFB publicou o Parecer Normativo n.º 05/2018 para consolidar alguns pontos do conceito de insumo fixado pelo entendimento jurisprudencial.

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos, das provas e das questões fáticas debatidas pelas partes no relatório fiscal e no recurso voluntário.

Saliente-se que o caso se trata de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, onde cabe à Recorrente o ônus da demonstração da correção da apuração dos créditos requeridos, bem como a aplicação dos insumos, ativos e equipamentos no processo produtivo.

A ordem de análise das glosas será de acordo com a disposição realizada no TVF.

## **GÁS EMPILHADEIRA**

A fiscalização realizou a glosa de gastos com gás para abastecimento das empilhadeiras por entender que não se enquadravam no conceito de insumos, na medida em que a lei só trata como insumo "*combustíveis utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda. Embora empilhadeiras sejam utilizadas para movimentação de materiais na indústria, entendemos que se tratam de equipamentos de transporte, não se adequando, nem as empilhadeiras nem o gás que as move, ao conceito de insumo."* (grifei)

No entanto, a empilhadeira é máquina utilizada em seu processo produtivo para o deslocamento de matéria-prima ou outros insumos, ou até mesmo o produto acabado, para ambientes internos da própria indústria. Com isso, apesar de não compor o produto final, os custos com combustíveis para empilhadeiras integram o custo de produção, adequando-se ao critério da essencialidade no processo produtivo.

No referido Parecer Normativo RFB n.º 05/2018, a administração tributária já se pronunciou sobre o assunto, admitindo a inclusão do dispêndio na base de cálculo para apuração dos créditos de PIS e COFINS:

140. Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

(...)

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

Portanto, reverte-se as glosas relacionadas com o gás utilizado nas empilhadeiras.

## CONSULTORIA DE PRODUÇÃO

A fiscalização realizou a glosa de despesas relacionadas com notas fiscais de prestação de serviços de consultorias diversas, tais como serviços de consultoria em engenharia e de inspeção de qualidade, conforme se vê abaixo:

Os serviços considerados como insumo a que se referem os artigos 3º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03 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. O contribuinte apresentou cópias de alguns contratos desses serviços. O contrato com EF Inspeção e Metrologia Ltda — ME, tem por objeto assistência técnica e inspeção de qualidade. O contrato com Nexplan Consultoria Empresarial S/S Ltda, trata de consultoria em logística e planejamento industrial. O contrato com Odair Rodrigues — Projetos — ME trata de consultoria técnica não especificada, mas que pelo nome da empresa deve tratar de projeto. O contrato com A & F Prestação de Serviços Ltda trata de consultoria em engenharia não especificada. O contrato com BVQI do Brasil Sociedade Certificadora Ltda trata de Auditoria de Sistema de Gerenciamento com vista a emissão de certificado Bureau Ventas Certification. Portanto, são serviços que não se enquadram no conceito de insumo, pois são serviços genéricos, e não específicos de fabricação.

As descrições dos serviços são um tanto quanto genéricas e não é possível identificar a essencialidade destas contratações em relação ao processo produtivo. Em seu recurso voluntário, a Recorrente apresentou os seguintes argumentos:

Por fim, em relação aos serviços considerados como 'consultoria de produção', conforme se verifica da própria descrição fiscal, constante da fl. 145, vê-se que apesar

de indiretamente relacionados à produção, à fabricação, da ora Recorrente, certo é que não podem ser vedados/glosados os créditos relacionados a tais despesas, isto porque os respectivos serviços se referem a serviços de assistência técnica relacionada à produção, à logística e ao planejamento industrial, à consultoria técnica e de engenharia relacionada à produção da empresa, bem como para emissão do Certificado Buerau Ventas Certification, ou seja, totalmente relacionados ao conceito de insumo acima descrito e, destarte, firmado pelo este próprio I. Tribunal Administrativo.

A meu ver, a Recorrente deveria ter demonstrado a relevância de tais serviços em seu processo produtivo. Assim, analisando as rubricas “consultoria em logística e planejamento industrial”, ou “assistência técnica e inspeção de qualidade”, ou “consultoria técnica não especificada”, ou “de consultoria em engenharia não especificada” não trazem luzes para identificação de sua pertinência em relação ao processo produtivo.

Diante da falta de apresentação de documentos capazes de iluminar a essencialidade de tais gastos com o processo produtivo, as glosas devem ser mantidas.

## **CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA**

A fiscalização realizou glosas sobre a contratação de serviços relacionados com a locação de mão-de-obra temporária, por entender que estariam desvinculados do processo produtivo, não sendo possível considera-los como insumo, pois não se tratavam de serviços utilizados na produção, conforme mandamento das instruções normativas julgadas ilegais:

O contribuinte apresentou cópias de contratos de trabalho temporário. As partes dos contratos são as empresas prestadoras de serviço e os trabalhadores. **Em sua maioria os trabalhadores são operadores de máquinas.** Mas existem também líder de turno (Anivaldo Lopes da Silva), **mecânico de manutenção, comprador técnico** (Armando Sergio Favaro), **forjador, operador de empilhadeira** (Claudecir Emidio, Dimas de Souza Quesada), **assistente RH** (Daniela Scarton Ávila), **especialista de manutenção, técnico em eletrônica** (Juvenal Jerry Gomes Luiz), **auxiliar de almoxarifado** (Elpidio Pereira Filho), **técnico de segurança do trabalho** (Hélio Santiago Ribeiro), **compradora** (Jociane Cristina Felisbino), **compradora técnica** (Marileia Cristina Pomiglio), **engenheiro de vendas** (Maurilio Guilherme Evaristo), **programadora de compras** (Michele Zambianchi).

Apresentou cópias de notas fiscais emitidas por empresas prestadoras de serviços de locação de mão de obra Difference Sistemas, Serviços Temporários Ltda; D & E Serviços Temporários Ltda, e Mastertemp Recursos Humanos Ltda. Das notas constam, além de salários e encargos, repasse de exame médico, vale transporte, ISS, INSS, taxa de administração.

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. (grifei)

Neste ponto, algumas glosas merecem ser revertidas. A própria RFB já tratou do assunto do Parecer Normativo nº 05/2018:

### **9.1. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA**

123. Certamente, a vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física.

124. **Situação diversa é o pagamento feito a uma pessoa jurídica contratada para disponibilizar mão de obra à pessoa jurídica contratante** (terceirização de mão de obra), **o que afasta a aplicação da mencionada vedação de creditamento.**

125. Neste caso (contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra), desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistem outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.

126. Deveras, **na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica (disponibilização de força de trabalho) seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.**

127. Como cediço, sempre houve grande discussão jurídica acerca da possibilidade de terceirização da atividade-fim da pessoa jurídica. Exatamente por isso, a Solução de Consulta Cosit nº 105, de 31 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 23 de março de 2017, somente reconhecia como enquadrada no conceito de insumos a contratação, em conformidade com a Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária utilizada na atividade-fim da pessoa jurídica contratante.

128. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 324 e no Recurso Extraordinário 958252/MG que “é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”. 129. Nesses termos, pode-se concluir que, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante. Diferentemente, não haverá insumos: a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante, etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas. (grifei)

Desta feita, devem ser tratados como insumos **os casos de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada** estejam relacionados com as atividades de produção ou na prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.

Da leitura do TVF, a própria fiscalização afirma que grande parte das contratações estava relacionada com mão-de-obra para operação de máquinas, inclusive empilhadeiras, forja, manutenção de máquina, todos vinculados ao processo produtivo.

Assim, deve ser reconhecido como insumo apenas os gastos relacionados com a contratação de pessoa jurídica pelo fornecimento de mão-de-obra utilizadas no processo produtivo da Recorrente.

Por outro lado, devem ser mantidas as glosas se houve contratação de pessoa física, ou mesmo na contratação de pessoa jurídica, mas para alocação de mão-de-obra em setores alheios ao setor produtivo, ou mesmo por falta de demonstração de sua vinculação com o processo produtiva.

Assim, **mantenho as seguintes glosas:**

- *comprador (a) técnico(a),*
- *assistente RH,*
- *especialista de manutenção (falta de demonstração),*
- *técnico em eletrônica (falta de demonstração),*
- *auxiliar de almoxarifado,*
- *técnico de segurança do trabalho,*
- *compradora,*
- *engenheiro de vendas e programadora de compras.*

**Reverte-se as glosas para os demais encargos:**

- *operadores de máquinas,*
- *mecânico de manutenção,*
- *forjador,*
- *operador de empilhadeira*

## **SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS — MANUTENÇÃO E REPAROS**

De acordo com o termo de verificação fiscal, a Recorrente apresentou planilhas que listam notas fiscais e de serviços de manutenção, com a apresentação de cópias das notas de serviços, inclusive de peças de consumo utilizadas na manutenção de equipamentos.

A fiscalização analisou as notas fiscais apresentadas, apresentando uma planilha com a indicação dos serviços que estariam fora do conceito de insumos e, por isso, não geram direito a crédito de PIS e COFINS. A planilha está em fls. 141-142, e contém breve descrição dos serviços prestados. Segue as observações da fiscalização:

Excluímos serviços que entendemos não foram aplicados ou consumidos na fabricação de produtos, como por exemplo: **de transporte; não especificados; prestados pela empresa Romaq e relativos a manutenção de empilhadeiras; recarga de extintores;**

**Manutenção de automóveis; manutenção de bateria; supervisão; de informática; manutenção elétrica e de telefonia; mudança de layout de linha de montagem, almoxarifado, sala de engenharia; serviços de limpeza; manutenção de circuito fechado de TV (CFTV); ponto de funcionários e acesso ao prédio; toalheiro; gerenciamento de calibrações; pintura de piso; caçamba papa entulho; movimentação de máquinas; reembolso de deslocamentos; bateria; sistema de segurança; alarme.**

Nas despesas com calibração, aceitamos aquelas em que a nota fiscal indica tratar-se de instrumento que faz parte de equipamento de fabricação; **recusamos a calibração de ferramentas manuais**, entendendo que são instrumentos de medição de uso genérico, cuja manutenção não dá direito a crédito. Recusamos as notas de gerenciamento de calibrações, que entendemos ser genérica para todas as calibrações efetuadas e que na maioria delas se trata de manutenção de ferramentas manuais.

**Nas despesas com guindastes**, quando foi possível identificar, aceitamos as motivadas por manutenção; **recusamos as motivadas por mudança de lay-out**, que entendemos tratar-se de instalação de equipamento, anterior à fabricação; Recusamos despesas de manutenção de empilhadeiras, entendendo que são veículos de transporte e não equipamentos de fabricação. (grifei)

Quanto aos serviços de manutenção de empilhadeiras, prestados pela empresa Romaq, diante da sua pertinência com o processo produtivo, deve-se reverter as glosas desses dispêndios. A fiscalização realizou a glosa sob o argumento de que empilhadeiras são máquinas que não fazem parte da produção dos produtos, mas para transporte interno de insumos e produtos. Não houve discussão ou alegação fiscal sobre a necessidade de ativação dos gastos, até porque, todos eles, são de pequena monta e incorridos todos os meses.

Quanto aos demais dispêndios, as glosas devem ser mantidas, seja por falta de demonstração da relação destas despesas com o processo produtivo, seja porque desde logo se nota a falta de vinculação com a produção, mostrando-se não essenciais e não se caracterizando como insumos, tais como: transporte, recarga de extintores, ponto de funcionários, manutenção de automóveis, bateria, informática, pintura de piso, circuito fechado de TV, reembolso, telefonia, informática, sistema de segurança e etc.

Quanto às despesas com guindastes utilizados para realização de mudança de lay-out, a Recorrente não apresentou argumentos sobre esse ponto, deixando de especificar sua essencialidade, mantendo-se as glosas.

Quanto às glosas sobre as despesas com a calibração de ferramentas manuais, a Recorrente apresentou argumentos pela reversão da glosa por se tratarem de despesas relacionadas com o processo produtivo, tais como despesas com manutenção de Durometro, balança, Pirômetro, Paquimetro etc., sem especificar do que se trata em sem esclarecer a essencialidade destes equipamentos, e de sua manutenção, ao seu processo produtivo.

Essa demonstração deveria ser feita pela recorrente, por se tratar de um PER/DCOMP. Mesmo em sua concepção mais ampla de insumos, no qual deve ter conceito emprestado do IRPJ, como custos e despesas operacionais, é mandatória a comprovação da característica da despesa, se é necessária à manutenção da empresa.

Sobre tais despesas, portanto, diante da falta de demonstração de sua essencialidade, mantenho as glosas, revertendo-se as glosas apenas em relação aos serviços de manutenção de empilhadeiras.

## DAS RETENÇÕES NA FONTE NÃO COMPROVADAS

Parte dos créditos decorria de vendas sujeitas à retenção das contribuições na fonte, nos termos dos §§ 3º e 4º da Lei nº 10485/2002:

**§ 3º Estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os pagamentos referentes à aquisição de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei**, exceto pneumáticos, quando efetuados por pessoa jurídica fabricante: (Redação dada pela lei nº 11.196, de 2005)

I - de peças, componentes ou conjuntos destinados aos produtos relacionados no art. 1º desta Lei; (Incluído pela lei nº 11.196, de 2005)

II - de produtos relacionados no art. 1º desta Lei. (Incluído pela lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º O valor a ser retido na forma do § 3º deste artigo constitui antecipação das contribuições devidas pelas pessoas jurídicas fornecedoras e será determinado mediante a aplicação, sobre a importância a pagar, do **percentual de 0,1%** (um décimo por cento) para a Contribuição para o **PIS/Pasep e 0,5%** (cinco décimos por cento) para a **Cofins**. (Redação dada pela lei nº 11.196, de 2005) (grifei)

A fiscalização, ao analisar o montante desses créditos informado no DACON, concluiu ser superior ao montante informado pelos adquirentes em suas declarações DIRF perante a RFB:

As planilhas anexas "Retenção de contribuições não comprovada - 2006", 2007 e 2008 compara os valores de PIS e COFINS descontados pelo contribuinte em DACON com as retenções comprovadas pelo contribuinte através da apresentação de demonstrativos fornecidos por seus clientes e apresentados à fiscalização, ou com informações existentes nos sistemas da Receita Federal (basicamente, clientes AGO, Liebherr, CNH e John Deere).

Com isso, elaborou uma planilha, fl. 125, demonstrando os créditos de retenção informados pela Recorrente em comparação com as retenções informadas pelos adquirentes, concluindo por uma parcela de retenção não comprovada para realizar a glosa.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente afirma que informou nas notas fiscais (juntadas com a manifestação de inconformidade) o dever legal dos adquirentes em realizar a retenção. Assim, afirma que uma vez realizada a retenção, o qual representa um adiantamento do tributo devido, a Recorrente adquire o direito de utilizar esse montante para abater de seus débitos da contribuição, por isso, informou no DACON.

Afirma que seu direito decorre de lei e porque sofreu a retenção, ainda que o responsável (adquirentes) não tenha realizado os recolhimentos ou tenha informado de forma equivocada na DIRF, já que não possui nenhuma ingerência ou controle acerca da conduta de seus clientes.

Pois bem, realizadas as retenções pelas empresas compradoras dos produtos, a ora Recorrente ao preparar sua DACON informou na declaração fiscal os valores objeto de retenção, os quais deveriam ser utilizados na sua apuração do PIS/COFINS devido, o que afasta qualquer possibilidade de glosa de créditos desta Recorrente, ainda que aquelas empresas não tenham informado corretamente à Receita Federal os valores retidos.

E mais, ainda que não recolhidos aos cofres públicos os valores relativos às retenções realizadas pelas empresas adquirentes dos produtos, não há que ocorrer glosa de créditos da Recorrente, uma vez que esta não tinha qualquer responsabilidade pelo recolhimento dos valores retidos a título de PIS/COFINS conforme §§ 3º e 4º do art. 3º da Lei n.º 10.485/2002.

Pois bem, visto o nítido intuito do Acórdão ora recorrido de manter as glosas impostas pela fiscalização, imperioso reiterar que esta Recorrente não tem qualquer ingerência sobre seus clientes (destinatários das mercadorias), assim, se sofrida a retenção de acordo com a obrigação legal constante do art. 3º da Lei n.º 10.485/2002, não se pode pretender punir a Empresa Vendedora que sofreu a retenção por suposta falta de recolhimento ou falha de declaração da Empresa Compradora - responsável pela retenção e recolhimento das contribuições sociais.

Ocorre que o contribuinte do tributo é a Recorrente. A atribuição legal de responsabilidade para um terceiro para figurar como sujeito passivo e realizar a retenção não afasta a condição de contribuinte da Recorrente, nos termos do artigo 128 do CTN.

A prova a ser trazida pela Recorrente não é a nota fiscal de venda, já que na nota fiscal não há o destaque dos valores retidos, mas sim documentos capazes de demonstrar que no momento do recebimento do preço pela venda das mercadorias, sofreu a retenção na fonte das contribuições, recebendo um valor diminuído pelas retenções

No entanto, não há essa prova nos autos, seja documento que demonstre o recebimento com o desconto das retenções, seja o razão contábil, capazes de infirmar a conclusão fiscal. Desta feita, deve-se entender por não comprovadas as retenções, uma vez que as DIRFs transmitidas pelos adquirentes militam a favor da fiscalização.

Nego provimento neste ponto.

## **DAS VENDAS AOS FABRICANTES NÃO COMPROVADOS**

A fiscalização argumenta a falta de comprovação de que os adquirentes dos produtos da Recorrente seriam indústrias. Ao contrário, afirmou que tais adquirentes são atacadistas, por isso, tais vendas teriam alíquota majorada, nos termos do art. 3º da Lei n.º 10.485/2002 (saídas no regime monofásico), concluindo que a Recorrente declarou no DACTON e DCTF e recolheu tributo a menor do que o devido, elaborando uma tabela com a descrição do CNPJ, valor e número da nota fiscal, CFOP, NCM e data. (fls. 127-129).

Desta feita, apurando um montante de tributo supostamente recolhido a menor, a fiscalização visualizou uma diferença, um montante de débito não recolhido, realizando a compensação de ofício com o excesso de créditos declarado do DACTON.

O contribuinte, fabricante de esteiras e peças para tratores, informou às Fichas 09A e 19A do DACTON, no primeiro semestre de 2006, no cálculo de PIS e COFINS, Receitas de Vendas de autopeças sujeitas a alíquotas diferenciadas, segregadas em vendas para Fabricantes de Veículos e Máquinas e de Autopeças e vendas para Atacadistas, Varejistas e Consumidores.

A Lei 10.485/2002 estabeleceu uma lista de produtos sujeitos, a alíquotas diferenciadas de PIS e COFINS, incidindo 2,3% e 10,8% quando vendidos para Atacadistas, Varejistas e Consumidores, e 1,65% e 7,6% quando vendidos para Fabricantes de Veículos e Máquinas e de Autopeças.

O contribuinte informou os clientes industriais, para quem as vendas do contribuinte estão sujeitas às alíquotas de 1,65% e 7,6%. Entre eles, encontra-se o estabelecimento de CNPJ n.º 02.336.124/0001-78, da empresa Komatsu Brasil International Ltda, 'registrado no sistema CNPJ com CNAE 4669-9-99, tendo por atividade o "Comércio atacadista de outras máquinas e equipamentos não especificados anteriormente; partes e peças".

Identificamos notas fiscais de mercadorias de classificação fiscal 84314920 e 84339090, sujeitas às alíquotas diferenciadas, vendidas aos fabricantes indicados, excluindo as vendas ao estabelecimento Comercial da Komatsu.

A planilha anexa "Notas Fiscais de Saída — 2006 — Saídas Tributadas a alíquotas diferenciadas para indústria", obtida a partir dos arquivos digitais do contribuinte, lista essas notas fiscais, indicando entre outros o dia de emissão (nos arquivos, é igual à data de movimento); número da nota fiscal (Num NF); número do item da nota fiscal; código fiscal da operação (CFOP); CNPJ do cliente (CNPJ Particip); classificação fiscal da mercadoria (CNM); valor do item da nota fiscal (Vai NF Proporcional). Os valores são totalizados por mês de emissão.

A planilha anexa "Vendas de produtos de alíquota diferenciada para fabricantes — 2006" compara as vendas mensais para fabricantes identificadas na planilha anterior (Val produtos), menos IPI, com as informações do DACON. A diferença indica base de cálculo considerada pelo contribuinte com incidência de 1,65% e 7,6%, quando deveria considerar 2,3% e 10,8%. A coluna "Excesso" compensa o valor a menor de março com o excesso de abril. As colunas Dif Cofins e Dif Pis indicam contribuições declaradas a menor pelo contribuinte, calculadas pelas diferenças de alíquotas (10,8% - 7,6% e 2,3% - 1,65%) incidentes sobre o excesso. Glosamos créditos nesses valores.

Vejamos o que dispõe o artigo 3º da Lei 10.485/2002:

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

**II - 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento) e 10,8% (dez inteiros e oito décimos por cento), respectivamente, nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores.** (grifei)

Perceba que no caso de venda dos produtos relacionados nos anexos I e II da lei (é o caso da Recorrente) para atacadistas, varejistas ou consumidores, a operação estará sujeita à alíquota de 2,3% de PIS e 10,8% de COFINS, não sendo mais aplicável a alíquota normal das contribuições submetidas ao regime não cumulativo. Isso porque, conforme o § 2º do mesmo artigo, as subseqüentes vendas realizadas pelos atacadistas ou comerciantes estarão submetidas à alíquota zero.

Pois bem. As alegações da fiscalização não merecem prosperar por dois argumentos:

Primeiro porque, se a fiscalização detectou recolhimento a menor das contribuições, o procedimento adequado é a realização da lavratura de um auto de infração, a exemplo do que realizou em outros pontos do procedimento fiscal, como as vendas para ZFM sujeitas à substituição tributária.

O procedimento adotado pela fiscalização de apurar esse suposto débito, em decorrência de um suposto recolhimento a menor, e realizar uma compensação de ofício com os créditos escriturados no DACON não encontra amparo legal.

Isso porque, se há uma diferença de tributo, em decorrência da suposta constatação de que o contribuinte informou em DCTF e recolheu um montante menor do que o devido, o Fisco tem o prazo de 05 anos, contados do fato gerador, para realizar a apuração e lavrar o auto de infração sobre a diferença de tributo não lançado, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, não sendo possível considerar, salvo melhor juízo, que despacho decisório possui a mesma natureza jurídica de um lançamento, capaz de constituir o crédito tributário.

Segundo porque, ao analisar a planilha elaborada pela própria fiscalização, fls. 127-129, e o CNAE das atividades desenvolvidas pelos adquirentes dos produtos a partir do CNPJ, não é possível conferir a alegação fiscal de que o adquirente seria um atacadista, muito pelo contrário. Com isso, a fiscalização não logrou êxito em comprovar suas alegações para sustentar o recolhimento a menor pela Recorrente, não restando devidamente demonstrada a existência de um débito de tributo não recolhido.

Ademais, a Recorrente comprovou que todos os adquirentes objeto dessa rubrica possuem como atividade principal a fabricação de máquinas e equipamentos. Já na manifestação de inconformidade, juntou o cartão do CNPJ dos adquirentes, fls. 363-371. Em conferência com a tabela realizada pela fiscalização, fls. 127-129, todos os CNPJs correspondem aos documentos trazidos aos autos pela Recorrente em sua defesa inicial.

Com isso, não há débito de tributo, na medida em que as alíquotas aplicáveis ao caso são as alíquotas normais, quais sejam 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS, não havendo diferença de tributo a recolher. Some-se a isso o fato de que, mesmo se houvesse débito, seria necessária adequada comprovação pela fiscalização, com a consequente lavratura de auto de infração, não havendo previsão legal para o abatimento, de ofício, dos créditos escriturados pela Recorrente.

**Dou provimento neste ponto.** Ressalte-se, por oportuno, que a maioria da turma acompanhou meu voto neste ponto, mas pelas conclusões, concordando apenas com o segundo argumento trazido, qual seja, a prova de que os adquirentes não eram atacadistas, mas sim indústrias, sujeitando-se às alíquotas normais da não cumulatividade das contribuições, conforme será esclarecido na declaração de voto abaixo.

## **CONCLUSÃO**

Isto posto, voto por conhecer do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo-se as glosas sobre os gastos gás de empilhadeira e manutenção de empilhadeiras, bem

como os gastos na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços de locação de mão-de-obra alocada no processo produtivo e reverter a utilização dos créditos para abater com débitos nas vendas de fabricantes não comprovados.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira.

Acompanho o ilustre relator em seu voto, mas peço licença para expressar os fundamentos e as razões de tê-lo acompanhado pelas conclusões apenas no ponto que trata “DAS VENDAS AOS FABRICANTES NÃO COMPROVADOS”.

Neste ponto específico, a fiscalização, ao realizar a auditoria dos créditos requeridos pela contribuinte no PER/COMP, não divergiu das bases de cálculo dos créditos, tampouco das bases de cálculo dos débitos.

Porém, ao analisar as operações de saídas de autopeças, a fiscalização argumentou que o destinatário das mercadorias eram empresas comerciantes (atacadistas). Com isso, o contribuinte, ao invés de aplicar as alíquotas normais da não cumulatividade das contribuições, 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS, deveria ter submetido à operação ao regime monofásico, aplicando-se a alíquota de 2,3% para PIS e 10,80% para COFINS, nos termos do artigo 3º da Lei 10.485/2002.

Vejamos o que dispõe o artigo 3º da Lei 10.485/2002:

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

**II - 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento) e 10,8% (dez inteiros e oito décimos por cento), respectivamente, nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores. (grifei)**

Ao assim proceder, a fiscalização realizou o encontro de contas dos créditos pleiteados pela Recorrente para abater com estes débitos, decorrentes da diferença não recolhida dos tributos nessas operações.

Ao analisar as provas dos autos, o ilustre relator reverteu essa parte do despacho decisório, dando provimento ao recurso voluntário nesta parte, tendo como fundamento, basicamente, dois argumentos: 1) a diferença de tributo encontrada pela fiscalização deve ser objeto de lançamento de ofício para constituição do crédito tributário, não sendo possível a compensação de ofício com os créditos excedentes; 2) o contribuinte comprovou que os destinatários eram indústrias, sujeitando as operações às alíquotas normais das contribuições sujeitas ao regime não cumulativo.

Estou satisfeito com o segundo argumento, e para mim suficientes para dar provimento ao recurso voluntário. No entanto, acompanhei o voto do relator pelas conclusões porque diverjo do primeiro argumento.

Isso porque as contribuições são submetidas ao regime não cumulativo de apuração do tributo devido, devendo ser recolhido o tributo apenas se no final do regime de apuração houver mais débitos do que créditos.

É o que dispõe o artigo 1º e 2º combinado com o artigo 3º da Lei 10.833/2003:

Art. 1ª Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)

Art. 2ª Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) (...)

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Em relação ao PIS, Lei 10.637/2002 possui redação idêntica, apenas alterando a alíquota para 1,65%.

Assim, quando a fiscalização apura os créditos pleiteados pela contribuinte em PER/DCOMP, deve realizar a apuração das bases de cálculo dos créditos e dos débitos e ressarcir ao contribuinte apenas o excesso de créditos encontrados após a auditoria. No caso concreto, não houve divergência em relação às bases de cálculo, mas sim às alíquotas aplicadas

sobre as receitas de vendas de autopeças, o que fez aumentar o volume de débitos. Automaticamente, esse volume de débitos consome parte dos créditos e a fiscalização ressarce ou homologa a compensação até o limite do crédito reconhecido, sem a necessidade da realização de um auto de infração.

Por isso, acompanho pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira