



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.001192/2009-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.411 – 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: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006, 01/10/2006 a 31/12/2006

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. 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.

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, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, 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; (ii) à aquisição de gás para empilhadeira; (iii) às despesas com serviços de calibração; (iv) às despesas com a manutenção de empilhadeiras; e (v) às vendas a fabricantes, devidamente comprovadas; e (II) por maioria de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) às despesas com guindastes, por mudança de lay-out, tratando-se de instalação de equipamento, vencido, neste tópico, o Conselheiro Carlos Delson Santiago, que negava provimento; e (ii) às retenções que a Fiscalização entendeu não terem sido comprovadas, vencidos, neste tópico, os Conselheiros Carolina Machado Freire Martins (relatora), Winderley Moraes Pereira e Carlos Delson Santiago, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor relativo aos tópicos (II)(ii) o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relator

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Goncalves de Castro Neto - Redator designado

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 Pedidos de Ressarcimento, relativos a Créditos do PIS/PASEP INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA vinculado às receitas de mercado interno não tributadas, apurado entre o 1º ao 4º trimestre de 2006.

Houve instauração de ação fiscal com o objetivo de verificar o procedimento adotado pela contribuinte. A auditoria estendeu-se sobre a apuração de créditos de PIS e COFINS, para o período de janeiro/2006 a dezembro/2008, cuja análise foi realizada pelo confronto dos percentuais informados pelo contribuinte nos demonstrativos com os respectivos lançamentos contábeis e arquivos magnéticos, sendo constatados os fatos a seguir relatados:

a) Gás para empilhadeira

O contribuinte apresentou à fiscalização demonstrativos "Créditos a descontar - Merc Interno - PIS" e Cofins, onde consta o item "Bens utilizados como insumos - gás empilhadeira".

O permissivo legal para o aproveitamento de créditos calculados em relação a combustíveis, constante dos artigos 3º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03, refere-se tão somente a 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. Por falta de previsão legal para seu aproveitamento, glosamos os créditos de PIS e COFINS incidentes sobre as despesas com gás para empilhadeiras, informados pelo contribuinte e resumidos nas planilhas "Créditos a glosar: Bens utilizados como insumos - gás empilhadeira - 2006", 2007 e 2008, anexas.

b) Consultoria de produção

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. O contribuinte apresentou planilhas "Créditos a Descontar - PIS" e "Créditos a Descontar - COFINS" indicando despesas sob rubrica consultoria de produção suscetíveis de glosa de PIS e COFINS, por falta de previsão legal para seu aproveitamento. Os valores identificados a esse título constam dos quadros "**Créditos a glosar: Consultoria de Produção - 2006", 2007 e 2008** anexos.

c) Contratação de mão-de-obra temporária

Nas planilhas "Créditos a Descontar - PIS" e "Créditos a Descontar - COFINS", apresentadas pelo contribuinte, constam base de cálculo de créditos aproveitados sob a rubrica "Serviços utilizados como insumos - M.O. Temporária". 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 Emídio, Dimas de Souza Quesada), assistente RH (Daniela Scarton Avila), 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.

A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da 8ª Região Fiscal-SRRF08/Disit emitiu Soluções de Consulta de números 174 e 298 de 2009, cujas ementas estão disponíveis na Internet no site da Receita Federal, onde conclui que não geram direito a crédito os valores relativos à contratação de mão-de-obra temporária, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

De fato, a atividade da empresa de locação de mão de obra temporária é atividade de intermediação que tem como característica a prestação de serviços de agenciamento e recrutamento de mão-de-obra e a locação de mão-de-obra temporária. Tais serviços não podem ser enquadrados no conceito de insumo, visto que as atividades de agenciamento e de locação de mão-de-obra não são aplicadas diretamente na produção de bens, contribuindo apenas de forma indireta nas atividades-fim do tomador dos serviços. O serviço prestado pela empresa de contratação de trabalho temporário diferencia-se do trabalho realizado pelos empregados temporários ou por empresas prestadoras de serviços. Para estes, o serviço contratado é o próprio serviço aplicado diretamente sobre a fabricação de produtos; por exemplo, contrata-se um operador de máquina que operará máquinas de fabricação dos produtos, ou então, contrata-se uma empresa especializada para executar determinado serviço da fabricação do produto. Já na contratação da empresa de trabalho temporário, o serviço contratado é o agenciamento e a locação de mão-de-obra, e não a prestação de um serviço aplicado nas atividades produtivas. Nesta, o objeto não é a prestação de serviços na atividade produtiva, mas sim a locação temporária de trabalhadores; apenas num segundo momento o trabalho executado pelo empregado temporário é que será consumido ou aplicado na produção dos bens, não havendo aplicação ou consumo dos custos indiretos da contratação.

*Ante o exposto, excluimos da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS do período fiscalizado os gastos com contratação de mão de obra temporária antes referidos, e glosamos créditos de PIS e COFINS às alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, por falta de previsão legal para seu aproveitamento, conforme quadros anexos "**Créditos a glosar: Mao de Obra temporária contratada — 2006", 2007 e 2008.***

d) Serviços de manutenção sem direito a crédito

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".

Intimado, o contribuinte apresentou planilhas que listam notas fiscais e de serviços dos anos 2006 a 2008. Apresentou cópias das notas de serviços. Tais notas não contemplam a totalidade dos custos e despesas que compõem a rubrica manutenção e reparos. Isso porque ante nosso entendimento anterior de que peças de consumo utilizadas na manutenção de equipamentos não dariam direito a crédito, o contribuinte não apresentou as notas correspondentes a peças. Posteriormente, ante nossa mudança de entendimento, solicitamos ao contribuinte a apresentação da lista de notas fiscais de peças utilizadas na manutenção.

*Analizamos as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte. Juntamente com o Termo de Intimação Fiscal n.º 0014, devolvemos ao contribuinte a planilha apresentada por ele, com indicação dos serviços que entendemos não geram direito a crédito de PIS e COFINS, para manifestação. O contribuinte não se manifestou. Listamos nas planilhas anexas "**serviços de manutenção que não geram créditos de PIS/COFINS - 2006, 2007 e 2008** as notas fiscais recusadas, com breve descrição dos serviços prestados.*

Dão direito a crédito de PIS e COFINS as despesas com serviços aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos (artigos 30, inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Excluimos 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.

*Os quadros anexos "**Manutenção e reparos - 2006**", **2007 e 2008**, indicam as bases de cálculo de créditos utilizadas pelo contribuinte; o valor das notas fiscais que recusamos (notas glosadas), e o PIS e o COFINS incidentes às alíquotas de 1,65% e 7,6%, que serão objeto de glosa da compensação.*

e) **Créditos indevidos de industrialização por encomenda**

Não gera direito a crédito a aquisição de bens e serviços sujeitos à alíquota zero (Lei 10.634/02, art. 3º, §2º, e Lei 10.833/03, art. 3º, §2º). É o caso dos gastos com industrialização por encomenda (entradas de CFOP X.124), quando referidos às autopeças dos anexos I e II da Lei 10.485/02 nos períodos de 01/04/2005 a 30/09/2005 e de 14/10/2005 a 28/02/2006 (Lei 11.051 de 29/12/2004, artigos 10º, §2º, e 34º inciso II, com alterações da Lei 11.196 de 21/11/2005, artigos 46 e 132, inciso V; artigo 52 da Instrução Normativa SRF nº594/2005).

*O quadro anexo "**Créditos permitidos de industrialização por encomenda - 2006**" lista as aquisições de produtos industrializados por encomenda, que dão direito a crédito de PIS e COFINS por se encontrarem fora das restrições citadas anteriormente. As demais aquisições constam do quadro "**Créditos não permitidos de industrialização por encomenda (autopeças) — 2006**" e referem-se a autopeças que não dão direito a crédito.*

*O quadro anexo "**Créditos indevidos de industrialização por encomenda - 2006**" apresenta as aquisições de encomendas dos meses de janeiro e fevereiro de 2006, o valor relativo às autopeças obtido a partir dos arquivos digitais do contribuinte, e a diferença, que corresponde ao crédito máximo permitido a esse título. A coluna "Utilizado" indica os créditos aproveitados, conforme planilha apresentada pelo contribuinte. A diferença é a base de cálculo indevidamente aproveitada. Glosamos os créditos de PIS e COFINS incidentes.*

f) **Compra de autopeças para revenda**

Identificamos nos arquivos digitais de notas fiscais e planilha de apuração de créditos que em alguns meses o contribuinte apurou crédito incidente sobre a aquisição para revenda de autopeça do regime monofásico, que não gera direito a crédito de PIS e COFINS, conforme artigos 3º, inciso I das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

O quadro anexo "Compras para revenda de abril/2006 — totais por NCM" lista as notas fiscais de entradas com Código Fiscal de Operação CFOP igual a 1.102 e 2.102 (aquisição para revenda) e respectivos códigos NCM. Subtraímos da base de cálculo de compras para revenda informada pelo contribuinte (de valor inferior às compras para revenda totais), o valor das compras de alíquota normal. A diferença representa o excesso de base de cálculo de créditos utilizada pelo contribuinte que, constata-se no quadro citado, refere-se a aquisições de autopeças.

Os quadros "Compras para revenda de produtos de alíquota normal - 2007" e 2008 anexos listam notas fiscais de aquisições para revenda (CFOP 1.102 e 2.102) de produtos que não são autopeças (NCM não relacionados na Lei 10.485/02), extraídos dos arquivos digitais do contribuinte. As demais notas fiscais de venda constantes dos arquivos digitais referem-se, todas, a autopeças do regime monofásico. Os quadros "Créditos a glosar: 'compra de Produtos para Revenda — 2007" e 2008 anexos comparam os valores de aquisições para revenda informados em DACON com as aquisições de produtos de alíquota normal. A diferença positiva representa excesso de base de cálculo de créditos aproveitado, relativo a revenda de autopeças do regime monofásico. Glosamos os valores de PIS e COFINS incidentes sobre o excesso de base de cálculo aproveitado.

g) Retenções não comprovadas

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). A coluna diferença indica a cada mês a diferença entre o crédito descontado e o retido no mês. Quando negativo, gera um crédito a ser utilizado nos meses seguintes. Quando positivo, indica desconto superior ao valor retido no mês e, compensado com crédito acumulado anterior, resulta na retenção não comprovada, objeto de glosa devido à não comprovação da retenção.

h) Venda a fabricantes não comprovada

O contribuinte, fabricante de esteiras e pegas para tratores, informou As Fichas 09A e 19A do DACON, 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 As alíquotas de 1,65% e 7,6%. Entre eles, encontra-se o estabelecimento de CNPJ nº 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 a 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 (Val 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 DICON. 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.

i) Créditos indevidos sobre importações

A planilha anexa "Notas Fiscais de Importações para imobilizado" lista as notas fiscais com itens de CFOP 3551 do período de janeiro/2006 a fevereiro de 2007 em que nossa análise identificou impropriedades, e respectivos números da DI, e o PIS e o COFINS calculados sobre o valor do item. Da mesma forma, a planilha anexa "Notas Fiscais de Importações para Consumo" lista as notas fiscais com itens de CFOP 3556.

Na planilha anexa "Comparativo de Créditos de importação" comparamos os créditos a descontar de importação informados em DICON com os recolhimentos efetuados nos códigos de arrecadação 5602 e 5629, constantes dos sistemas da Receita Federal, descontando destes as contribuições relativas à importação de ativo fixo e itens de consumo. Não foi somada a depreciação (1/48) das aquisições porque o contribuinte apresentou demonstrativo em que os créditos de depreciação sobre as aquisições do período foram aproveitados a partir de janeiro/2008. Dessa forma calculamos o valor máximo passível de aproveitamento, que são os créditos relativos a insumos, e identificamos no período alguns meses em que o contribuinte utilizou créditos de PIS e COFINS de importação em excesso, os quais glosamos.

j) Comparação Lançamentos Contábeis x DICON

O contribuinte utiliza as contas contábeis 42110003 e 42110004 para lançamento do PIS e COFINS apurado, respectivamente. Comparamos os lançamentos contábeis de PIS e COFINS nessas contas com os débitos apurados no DICON antes do desconto dos créditos. Constatamos que os valores lançados as contas contábeis em alguns meses são superiores aos valores apurados em DICON. As planilhas anexas "**Lançamentos contábeis x DICON - 2006**", **2007** e **2008** apresentam os lançamentos contábeis a débito e a crédito, a contribuição apurada contabilmente e a apurada no DICON. A diferença, quando positiva, constitui débito declarado a menor no DICON e em DCTF, conseqüentemente implicando valor não recolhido e gerando saldo credor indevido. Quando negativa, a diferença foi compensada com diferença positiva em meses seguintes. Glosamos o saldo credor indevido relativo as diferenças apontadas.

k) Contribuições da substituição tributária não recolhidas

O contribuinte efetuou vendas para a Zona Franca de Manaus - ZFM. Apresentou à fiscalização relação de clientes fabricantes de autopeças, da qual não consta contribuintes da ZFM. Não localizamos nos sistemas da Receita Federal recolhimentos de PIS e COFINS como substituto tributário. Através do Termo de Intimação Fiscal n.º 0014, o contribuinte foi solicitado a apresentar comprovantes de recolhimento ou compensação das contribuições de PIS e COFINS incidentes sobre as vendas para consumo ou clientes comerciantes atacadistas ou varejistas localizados na Zona

Franca de Manaus, devidas a partir de março/2006 pelo contribuinte na condição de substituto tributário, conforme estabelecido na Lei 11.195, art 65.

Em resposta, datada de 29/11/2010, o contribuinte informou que deixou de atender ao solicitado "por não ter havido retenção e recolhimento nos termos do artigo 65 da Lei 11.196/05".

Tratando-se de obrigação de recolher PIS e COFINS como substituto tributário, que têm códigos de arrecadação de receita diferente dos códigos de arrecadação das contribuições em nome próprio, efetuamos o lançamento dos créditos tributários devidos "em Auto de Infração a parte, não implicando glosa dos créditos solicitados.

As irregularidades constatadas estão descritas nos quadros "Demonstrativo dos Fatos e Enquadramento Legal", dos Autos de Infração..

A partir dessas informações, foi emitido Despacho Decisório Eletrônico, em 14/03/2011, confirmando parcialmente o direito creditório pleiteado. Cientificada, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, destacando que os itens "compras de autopeças para revenda" e "comparação lançamentos contábeis x DACON" não seriam contestados.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília – DF considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006, 01/10/2006 a 31/12/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONTRATAÇÃO DE MÃO-DEOBRA TEMPORÁRIA. CRÉDITOS.

Não geram direito a crédito os valores relativos à contratação de mão-deobra 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 NÃO-CUMULATIVO. 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.

CRÉDITOS. GLOSA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

DO PEDIDO DE DEFESA ADICIONAL EM ABERTO

Pedido eventual de diligência deverá obedecer ao disposto no inciso IV, art. 16, do Decreto n.º 7.532/72. Descabe o pedido de diligência, quando os elementos de prova contidos nos autos são suficientes para a formação de convicção sobre a matéria.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, sendo que a compensação somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei; no caso, o crédito pleiteado é inexistente.

A recorrente foi devidamente cientificada da decisão e não resignada com o deslinde desfavorável, em 10/06/2016 formalizou tempestivamente seu Recurso Voluntário. Por meio da peça recursal alega, em síntese, que:

- a) serão discutidos os seguintes itens **i)** gás de empilhadeira; **ii)** consultoria de produção; **iii)** contratação/locação de mão de obra temporária; **iv)** serviços de manutenção; **v)** industrialização por encomenda; **vi)** retenções não comprovadas; e **vii)** venda a fabricantes não comprovada. Assim, não há que se tecer qualquer comentário a respeito das demais glosas;
- b) tem-se que a aplicação do conceito de insumo estabelecido pela legislação do IPI às apurações das contribuições sociais não se mostra adequada, muito pelo contrário, **mostra-se adversa à estrita legalidade tributária**, por ausência de previsão legal que assim determine;
- c) 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 ora Recorrente, 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;
- d) cita o Parecer Normativo CST n.º 6/79, pelo qual seria possível depreender que todos os elementos formadores do custo devem ser compreendidos como insumos;
- e) definido o conceito de insumo deveria ser determinada a exclusão das glosas impostas pela Receita Federal com relação aos itens: **i)** gás de empilhadeiras; **ii)** contratação de mão-de-obra temporária; e **iii)** despesas com manutenção de máquinas, empilhadeiras e equipamentos da produção (aqui engloba-se também as despesas indicadas como consultoria);
- 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. Contudo, as contratações de mão-de-obra ocorridas para utilização na produção ou fabricação de bens destinados à venda são, sim, consideradas insumos. Desta forma, analisando as informações trazidas pelo próprio fiscal (**fls. 26/27**), tem-se que mesmo utilizando o conceito equivocado de insumo, as glosas realizadas não poderiam prevalecer, tendo em vista tratar-se, conforme afirmado pela própria fiscalização, na maioria de operadores de máquinas e empregados ligados à indústria;

- g) existência de regras distintas para a aplicação de alíquotas de PIS/COFINS para o caso de vendas a empresas fabricantes e comerciantes atacadistas ou varejistas. Teria sido comprovado pelo "cartão do CNPJ" das empresas destinatárias das mercadorias (**doc. 05 da manifestação de inconformidade**), que todas seriam fabricantes de máquinas e equipamentos, o que demonstra o acerto na utilização das alíquotas normais (7,6% e 1,65%) de PIS e de COFINS e o equívoco da metodologia adotada pela fiscalização e ratificada pela Delegacia de Julgamento, qual seja, utilização de alíquotas majoradas para venda de mercadorias para empresas fabricantes;
- h) se a empilhadeira é um veículo utilizado no chão da fábrica para movimentação e transporte de insumos e bens produzidos pela empresa, absurda seria a glosa de créditos oriundos de despesas com o gás utilizado como combustível para as empilhadeiras;
- i) a relação de despesas e serviços constantes do Termo de Encerramento demonstra que as despesas se relacionavam com manutenção de máquinas e equipamentos, calibração de equipamentos, manutenção de empilhadeiras, ou seja, equipamentos industriais necessários à produção e à fabricação dos produtos comercializados pela ora Recorrente;
- j) nulidade da glosa, pois, enquanto os supostos recolhimentos a menor se referem à diferença de alíquota tratada no subitem anterior, que, mais uma vez não ocorreu, os créditos glosados tiveram origem de operações diversas de PIS e de COFINS. Assim, ainda que houvesse recolhimentos a menor, deveria a fiscalização lavrar um auto de infração específico para efetuar a cobrança de tais valores e não efetuar a glosa de créditos de PIS/COFINS apurados pela Recorrente;
- k) a 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 nº 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. Ao invés de realizar o cotejo das informações da Recorrente (DACON) com as DIRF's da empresa LIEBHERR, a fiscalização deveria analisar as notas de saída da Recorrente.

É o relatório.

Voto Vencido

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 nº 13837.000027/2006-13, 13837.0000682005-11, 13837.0002152005-52, 13837.0003522005-97, 13839.0022482005-17, 13839.0022492005-61, 13837.000328/2006-39 e 13837.000045/2007-78 que também envolviam direito creditório da Recorrente, relativo a períodos distintos.

Não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito.

Conforme relatado, cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca de glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal em créditos de contribuições utilizados pela empresa, a qual industrializa e vende, inclusive para a Zona Franca de Manaus, esteiras e componentes para tratores. Os produtos são, em sua maioria, autopeças referidas na Lei 10.485/2002, anexos I e II.

As glosas decorreram do trabalho de auditoria realizado pela fiscalização relativamente a vários períodos compreendidos entre janeiro/2006 a dezembro/2008 e ensejaram o reconhecimento parcial do vindicado direito creditório.

Nesse contexto, o presente processo versa sobre os seguintes tipos de crédito: **i)** gás de empilhadeira; **(ii)** consultoria de produção; **(iii)** contratação/locação de mão de obra temporária; **(iv)** serviços de manutenção; **(v)** industrialização por encomenda; **(vi)** retenções não comprovadas; e **(vii)** venda a fabricantes não comprovada.

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

Dessa feita, passo a analisar isoladamente cada um dos créditos cujas glosas foram contestadas, adotando no que couber, as razões de decidir constante dos Acórdão nº 3401-009.730, de relatoria do Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, bem como dos Acórdãos nº 3301-009.151 e 3301-009.352, de relatoria do Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, conforme autoriza o art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999.

1. Gás de empilhadeira

A DRJ justifica a manutenção da glosa nos seguintes termos:

Segundo a contribuinte, a empilhadeira em questão é um veículo utilizado no chão da fábrica para movimentação e transporte de bens produzidos pela empresa.

Sendo assim, patente a dissociação entre o veículo e a produção, tanto mais que serviria para transportar os bens já prontos. Se a empilhadeira não está diretamente envolvida na produção, o combustível que a move não pode ser classificado como insumo em obediência ao que dispõe o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003. Portanto, correta a glosa dos créditos decorrentes das aquisições de gás para empilhadeira.

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de Pis e de Cofins, por muitos anos, era disciplinada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN nº 247/2002 e nº 404/2004, que traziam um conceito mais restritivo acerca daquilo que poderia ser admitido como tal, estabelecendo a necessidade de que o bem ou o serviço analisado fosse diretamente empregado no processo produtivo.

Ao longo do tempo as definições trazidas pelos sobreditos foram recorrentemente questionadas, de modo que vieram a ser apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, cujo julgamento se submeteu à sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, sua conclusão de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, restou estabelecido que 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.

Diante disso, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo, entendo pela reversão das glosas efetuadas.

2. Serviços de consultoria

Em relação aos serviços de consultoria, verifica-se a seguinte justificativa na decisão recorrida:

A fiscalização relata que, neste item, foram glosados serviços de assistência técnica, inspeção de qualidade, consultoria em logística, planejamento industrial, consultoria técnica, consultoria em engenharia, consultoria para emissão de certificados de qualidade.

A toda vista, não são serviços aplicados diretamente na produção mas que se referem a gerenciamento, consultoria e planejamento, o que não lhes confere a qualidade de insumo de produção tal como regulado pela legislação tributária. Assim, correta a glosa.

Durante a fiscalização, a respeito dos serviços foram tecidos os seguintes comentários:

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. O contribuinte apresentou planilhas "Créditos a Descontar - PIS" e "Créditos a Descontar - COFINS" indicando despesas sob rubrica consultoria de produção suscetíveis de glosa de PIS e COFINS, por falta de previsão legal para seu aproveitamento. Os valores identificados a esse título constam dos quadros "Créditos a glosar: Consultoria de Produção - 2006", 2007 e 2008 anexos.

No Recurso Voluntário, a matéria é tratada no mesmo tópico dos serviços de manutenção - **II.4 - Serviços de Manutenção e Consultoria de Produção** – não havendo defesa específica sobre a compatibilização com o conceito de insumo segundo os critérios de relevância e essencialidade em relação à atividade produtiva da Recorrente.

Diante disso, conforme destacado pelo Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, relator do Acórdão nº 3301-009.151 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do mesmo contribuinte, as descrições do objeto dos serviços de consultoria são genéricas, não sendo possível identificar a essencialidade destas contratações em relação ao processo produtivo.

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.

Compartilho deste entendimento, de modo que as glosas devem ser mantidas.

3. Contratação temporária de mão de obra

De acordo com a fiscalização, os contratos apresentados como comprovantes das despesas têm como partes contratantes as empresas prestadoras de serviço e os trabalhadores. Sendo assim, a contribuinte contratou um serviço com as empresas e não os trabalhadores diretamente.

Assim, 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:

De fato, a atividade da empresa de locação de mão de obra temporária é atividade de intermediação que tem como característica a prestação de serviços de agenciamento e

recrutamento de mão-de-obra e a locação de mão-de-obra temporária. Tais serviços não podem ser enquadrados no conceito de insumo, visto que as atividades de agenciamento e de locação de mão-de-obra não são aplicadas diretamente na produção de bens, contribuindo apenas de forma indireta nas atividades-fim do tomador dos serviços. O serviço prestado pela empresa de contratação de trabalho temporário diferencia-se do trabalho realizado pelos empregados temporários ou por empresas prestadoras de serviços. Para estes, o serviço contratado é o próprio serviço aplicado diretamente sobre a fabricação de produtos; por exemplo, contrata-se um operador de máquina que operará máquinas de fabricação dos produtos, ou então, contrata-se uma empresa especializada para executar determinado serviço da fabricação do produto. Já na contratação da empresa de trabalho temporário, o serviço contratado é o agenciamento e a locação de mão-de-obra, e não a prestação de um serviço aplicado nas atividades produtivas. Nesta, o objeto não é a prestação de serviços na atividade produtiva, mas sim a locação temporária de trabalhadores; apenas num segundo momento o trabalho executado pelo empregado temporário é que será consumido ou aplicado na produção dos bens, não havendo aplicação ou consumo dos custos indiretos da contratação.

O mesmo entendimento deu amparo à manutenção da glosa pelo colegiado de primeira instância, como se extrai do voto condutor do julgado:

Resta clara, portanto, a diferença entre o trabalho realizado pelos empregados temporários e o serviço prestado pela empresa de trabalho temporário. Enquanto no primeiro o objeto do contrato de prestação de serviços é o próprio serviço que será aplicado nas atividades-fim da contribuinte, na segunda situação, agenciamento e a locação de mão-de-obra, o objeto não é a prestação de serviços na atividade produtiva, mas sim a locação temporária de trabalhadores.

Assim, como o objeto do contrato celebrado com a empresa de trabalho temporário é o agenciamento e a locação de mão-de-obra e não a prestação de um serviço consumido ou aplicado nas atividades produtivas, conclui-se não haver direito a desconto de créditos em relação às despesas com a contratação de mão-de-obra temporária, vistos as mesmas não estarem expressamente previstas na legislação e não se conformarem ao conceito de insumo previsto em lei.

Dirirjo do entendimento por compartilhar do posicionamento adotado 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 nº 9303-010.218, nº 9303-009.732 e nº 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 nº 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 nº 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 nºs 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 nº 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 aluguéis de máquinas e equipamentos constantes do inciso IV do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03 **podem ser descontadas da base de cálculo do PIS/COFINS não cumulativos em razão da locação de mão-de-obra terceirizada ser aplicada na produção, por se tratar de insumos essenciais atividade empresária.** (Acórdão nº 9303-009.732; Relator Conselheiro Demes Brito; sessão de 11/11/2019)

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.

4. Serviços de Manutenção

A fiscalização analisou as notas fiscais apresentadas, elaborando uma planilha com a indicação dos serviços que estariam fora do conceito de insumos e, por isso, não poderiam gerar direito a crédito de PIS e COFINS:

Dão direito a crédito de PIS e COFINS as despesas com serviços aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos (artigos 30, inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Excluimos 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.

Nesse item, conforme destacado pela DRJ, foram glosados serviços de transporte, manutenção de empilhadeiras, recarga de extintores, manutenção de automóveis e baterias, supervisão, informática, manutenção elétrica e de telefonia, mudança de layout, almoxarifado, sala de engenharia, serviços de limpeza, manutenção de circuito fechado de TV, ponto de funcionário e acesso ao prédio, toalheiro, gerenciamento de calibrações, pintura de piso, caçamba para entulho, movimentação de máquinas, reembolso de deslocamento, sistema de segurança e alarme.

Em razão da “miríade de itens de despesa, de tão díspares naturezas, sobressai a constatação de que nenhuma delas se relaciona diretamente com a produção que é própria da atividade da empresa”. Constituiriam, segundo essa ótica, serviços secundários e periféricos à atividade produtiva. Desse modo, de acordo com a instância de piso:

Não se trata de importar conceitos de insumos afeitos ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI ou de confundir custos e despesas admitidos na apuração do resultado tributável no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, porém de obedecer às características próprias da apuração das contribuições sociais que limitam e especificam as aquisições e dispêndios aptos à geração de créditos. A legislação aplicável, como visto, exige que exista uma ligação direta entre os bens e serviços adquiridos e aqueles produzidos pela empresa. No caso, as glosas aplicadas aos créditos estão de acordo com esta propriedade da apuração não cumulativa das contribuições sociais.

Depreende-se que, na realidade, as glosas foram efetuadas e mantidas em decorrência da 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 fabricado pela empresa.

Por essa razão, divirjo em parte do argumento utilizado para justificar as glosas, por afrontar o conceito hodierno de insumo, revertendo as seguintes exclusões:

- serviços de calibração
- despesas com guindastes, por mudança de lay-out, tratando-se de instalação de equipamento
- despesas de manutenção de empilhadeiras

A meu ver, 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.

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 é possível observar a falta de vinculação com a atividade de produção.

5. Retenções não comprovadas

Foram apuradas diferenças na comparação entre a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, apresentada pelos adquirentes responsáveis, os comprovantes de retenção elaborados pelos clientes e os valores lançados no DICON pela beneficiária, ou seja, trata-se de documentação oficialmente entregue à Administração Tributária porém contendo valores diferentes. Para a DRJ:

A contribuinte não consegue contradizer os valores declarados por seus clientes, seja pela comprovação de retenções em outros montantes ou pela apresentação de outros que os substituíssem. Desta forma, os meios próprios de comprovação das retenções, até porque produzidos por terceiros, militam em favor da apuração fiscal.

Diante desse quadro, mesmo as notas fiscais e relações apresentadas não suprem a lacuna probatória, uma vez que as notas não são aptas à comprovação de que houve a retenção. Ainda nesse sentido, é preciso frisar que, ao contrário do que pretende a contribuinte, a mera imposição de uma observação nas notas fiscais não garante a efetividade da retenção.

Assim, diante da inexistência de documentação hábil para a comprovação dos valores de retenção utilizados na apuração demonstrada no DICON e parcialmente defendidos na Manifestação de Inconformidade, correto o procedimento da fiscalização.

Repisando no principal os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade, a Recorrente contesta a glosa afirmando que a fiscalização não deveria se basear nas DIRFs da empresa Liebherr para comparar os valores das retenções, mas sim analisar as notas de saídas da própria Recorrente, pois, se assim o fizesse, não haveria valores a glosar.

Alega ainda que a Recorrente teria informado nas notas fiscais o dever legal dos adquirentes em realizar a retenção, como adiantamento do tributo devido. Por conseguinte, teria adquirido o direito de utilizar esse montante para abater de seus débitos da contribuição, conforme informado no DICON. Tal direito seria decorrente de lei, ainda que o responsável não tenha realizado os recolhimentos ou tenha informado de forma equivocada à Receita Federal:

Pois bem, realizadas as retenções pelas empresas compradoras dos produtos, a ora Recorrente ao preparar sua DICON 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 nº 10.485/2002.

Ademais, destaca a mudança à linha de argumentação da 4ª Turma da DRJ/CPS em relação a esta rubrica para o presente caso em comparação a outros julgados da Recorrente:

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 nº 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.

Nesse contexto, o fato é que as notas fiscais apresentadas não trazem destacados os valores de PIS e de Cofins que sofreriam a retenção na empresa adquirente dos produtos vendidos pela Recorrente, não tendo sido demonstrado o cumprimento da obrigação de retenção das contribuições, tal como perfeitamente explanado pelo Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, relator do Acórdão nº 3301-009.352 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, do mesmo contribuinte:

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.

Além disso, tratando-se de delegacias e julgadores distintos, pautando-se pelo princípio do livre convencimento, este pode se firmar em construções diferentes, ainda que cheguem a mesma conclusão.

Assim, também entendo pela manutenção da glosa.

6. Glosas Descritas no Item “Venda a Fabricantes não Comprovados”

No regime monofásico de autopeças, mecanismo semelhante à substituição tributária, é atribuído a determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido em toda cadeia produtiva.

De acordo com o art. 3º da Lei nº 10.485/2002, as vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II da Lei, ficam sujeitos à seguinte incidência:

– PIS/Pasep 1,65% e da Cofins 7,6%, respectivamente, nas vendas para fabricante de veículos, máquinas previstas na norma e de autopeças constantes dos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; e

- PIS/Pasep 2,3% e da Cofins 10,8%, respectivamente, nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores. Isso porque, conforme o § 2º do mesmo artigo, as subsequentes vendas realizadas pelos atacadistas ou comerciantes estarão submetidas à alíquota zero.

No presente caso, a fiscalização entendeu que parte dos adquirentes dos produtos comercializados pela Recorrente não seriam fabricante, e sim atacadistas, de modo que tais vendas teriam alíquota majorada, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.485/2002, concluindo ter havido recolhimento a menor do que o devido.

Diante disso, elencou na tabela "Notas Fiscais de Saída — 2006 — Saídas Tributadas" (fls. 353/355) as operações que no seu entender deveriam ser tributadas com as alíquotas majoradas, indicando o CNPJ, valor e número da nota fiscal, CFOP, NCM e data. Ato contínuo, apurou um montante de tributo supostamente recolhido a menor e realizou a compensação de ofício com o excesso de créditos declarado do DACON:

O contribuinte, fabricante de esteiras e pegas para tratores, informou As Fichas 09A e 19A do DACON, 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 As alíquotas de 1,65% e 7,6%. Entre eles, encontra-se o estabelecimento de CNPJ nº 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 A 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 (Val 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.

A Recorrente, por sua vez, desde a Manifestação de Inconformidade afirma que ao se verificar o CNAE das empresas indicadas pela fiscalização na referida planilha, seria possível constatar que todas possuem como atividades principais ou secundárias a fabricação de máquinas e equipamentos, juntando o cartão do CNPJ dos adquirentes (doc. 05 de fls. 394/402).

Outrossim, alega a nulidade a glosa de créditos, uma vez que teria sido instaurado procedimento ilegal de compensação de créditos apurados com supostos recolhimentos a menor, motivo pelo qual requer que a glosa seja cancelada por demonstração expressa das vendas de mercadorias a empresa industriais/fabricantes, sujeitas às alíquotas normais de PIS/COFINS de acordo com inciso I do art. 3º da Lei nº 10.485/2002.

Assiste razão à Recorrente ao comprovar o alegado, pois, na análise da planilha elaborada pela fiscalização em confronto aos cartões CNPJ dos adquirentes juntados à Manifestação de Inconformidade (fls. 353/355 fls. 394/402, respectivamente), observa-se que os adquirentes são em verdade fabricante e não atacadistas, tendo em vista que possuem como atividade principal a fabricação de máquinas e equipamentos, de modo que não houve recolhimento a menor das contribuições, não havendo que se falar em débito.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário, para, no mérito, dar-lhe PARCIAL provimento, revertendo as glosas associadas:

- à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- à aquisição de gás para empilhadeira;
- aos serviços de calibração;
- a despesas com guindastes, por mudança de lay-out, tratando-se de instalação de equipamento;
- a despesas com a manutenção de empilhadeiras;
- aos créditos nas vendas a fabricantes, devidamente comprovadas.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins

Fl. 21 do Acórdão n.º 3401-011.411 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13839.001192/2009-15

Voto Vencedor

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator Designado

1. Com a máxima vênua ao bem fundamentado voto da Conselheira Relatora, ouso dele divergir no tema retenções não comprovadas.

2. As notas fiscais coligidas aos autos citam, claramente, a base **legal** para retenção de PIS e da COFINS, a saber art. 3º §§ 3º e 4º da Lei 10.485/02. Ora, se o legislador determina o comprador como responsável pela retenção cabe a fiscalização exigir deste a prova do recolhimento do tributo e não glosar os créditos da **Recorrente**.

2.1. De mais a mais, além das notas fiscais descrevendo a retenção, a **Recorrente** apresenta documentação que descreve ter recebido valores com o desconto das contribuições, o que, dentro das forças que detinha a **Recorrente** (leia-se, sem pleitear informações fiscais aos seus compradores) é o suficiente para demonstrar o recolhimento dos tributos.

3. Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa das retenções não comprovadas, acompanhando, no mais, o voto da Conselheira Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto