



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13851.721690/2011-26  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-001.855 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 23 de abril de 2019  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** TECUMSEH DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Cynthia Elena de Campos.

### **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Versa o processo sobre pedido de ressarcimento e declaração de compensação relativos a crédito de Cofins não cumulativa - exportação referente ao 4º trimestre de 2010.

A DRF/Araraquara exarou o despacho decisório das fls. 2538/2542, reconhecendo em parte o direito creditório, no valor de R\$ 2.459.456,34 e homologando as compensações objeto da Dcomp analisada, até o limite do direito creditório remanescente após

o procedimento especial de ressarcimento de que trata a Portaria MF 348/2010, ou seja, R\$ 1.102.308,01. A decisão foi fundamentada no Relatório de Atividade Fiscal das fls. 2496/2529.

Em decorrência dessa decisão foi lavrado Auto de Infração formalizado no processo nº 13851.721108/2012-11 em apenso, relativo à multa isolada em razão de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, no valor de R\$ 155.091,78.

Foram glosados/ajustados os seguintes itens relativamente aos anos-calendário de 2009 e 2010: serviços contratados com a empresa ISS Servisystem; despesas de aluguéis de prédios pagas a pessoa física; créditos extemporâneos de serviços de manutenção ocorridos antes de 30/10/2004 (Dacon apresentado em 30/10/2009, após cinco anos); partes e peças importadas de manutenção antes de 01/05/2004; manutenção de máquinas e equipamentos que não atuam diretamente no processo produtivo; fretes de produtos em elaboração entre estabelecimentos da empresa, bem como receitas na venda de sucatas a empresas que não adotaram a sistemática do Lucro Real.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, mediante a qual manifestou concordância com a fiscalização em relação aos itens: “6.3. Despesas com aluguéis de prédios locados”, “6.4.2. Partes e peças importadas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente aplicados na produção” e “6.6. Receita na venda de sucatas”; e sustentou a legitimidade dos demais créditos, em linhas gerais, sob o conceito de insumo delimitado pelo critério da necessidade/essencialidade dos gastos com bens ou serviços utilizados pela empresa em sua atividade.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da manifestante, entendendo que nenhum dos itens glosados contestados poderia ser gerador de crédito, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

SERVIÇOS DE TRANSPORTE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA.

As despesas com serviço de transporte contratado para movimentação interna de produtos não gera direito a crédito a ser descontado no regime não-cumulativo da COFINS, por não se enquadrar no conceito de insumos nem se caracterizar como frete nas operações de venda.

INSUMOS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa as despesas com a aquisição de partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos que atuem diretamente no processo de fabricação ou produção dos bens destinados à venda, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado da empresa.

(...)

Com relação ao auto de infração objeto do processo apenso nº 13851.721108/2012-11, o julgador da DRJ decidiu por julgar improcedente a impugnação, mas devido à retroatividade benigna, excluir o crédito tributário exigido. Não houve a interposição de recurso de ofício em face dessa decisão.

Cientificada dessa decisão em 30/03/2015, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 28/04/2015, sustentando o seu direito creditório sob os seguintes tópicos:

II- 1. Da Legitimidade da Apropriação dos Créditos de COFINS Oriundos dos Serviços Prestados pelas Empresas SERVISYSTEM e TRANSPORTADORA TRANSCARGA (*itens 7.2 e 7.5 do Termo de Verificação Fiscal*) - Essencialidade dos Serviços na Atividade Produtiva da Recorrente.

II. 1.2. Sobre os serviços de condução de veículos industriais prestados pela SERVISYSTEM

II. 1.3. Serviços de Administração de Almoxarifado.

II. 1.4. *Ad Argumentandum Tantum* - Necessidade de manutenção dos créditos de COFINS ao menos em relação ao fornecimento dos veículos industriais pela Servisystem

II.2. Do Direito ao Crédito de PIS Decorrente da Aquisição de Partes. Peças. Lubrificantes, Graxas e Serviços de Manutenção de Máquinas Pertencentes à Recorrente - Atuação Direta desse Maquinário no Processo de Fabricação ou Produção (*Itens 7.4.1 e 7.4.2 do Relatório de Atividade Fiscal*)

II.2. a. Nulidade do Acórdão Recorrido - Falha da Fiscalização - Necessidade de Verificação, In loco, da Utilização dos Insumos e das Máquinas no Processo Produtivo da Recorrente - Conversão do Julgamento deste Recurso em Diligência

II.2.b. Do Direito da Recorrente aos Créditos de COFINS sobre insumos e serviços essenciais à sua linha de produção e aplicados no maquinário que não entram diretamente em contato com o produto final produzido pela Recorrente.

II.2.a. Da Efetiva Participação das Máquinas e Insumos no Processo de Produção da Recorrente.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade toma-se conhecimento do recurso voluntário.

### **Do conceito de insumo para o PIS e a Cofins não cumulativos**

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu no sentido de que o conceito de insumo deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou relevância para o processo produtivo da contribuinte, bem como que há ilegalidade no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

O conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150) não diverge muito do entendimento que já vinha sendo adotado predominantemente neste CARF sobre a matéria, a qual reclama há muito tempo uniformização na jurisprudência em

homenagem à segurança jurídica, razões pelas quais se adota desde já o entendimento do STJ veiculado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150), cuja ementa consta abaixo:

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 SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos 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.

Os critérios da essencialidade e relevância considerados são aqueles delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme observação que constou na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)

**Observação 1.** Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende**

como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a)”constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Vale aqui também fazer as ressalvas efetuadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF no sentido de que foi estabelecido no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR somente um conceito abstrato de insumo, cabendo ao julgador ou aplicador da norma avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005.

A Receita Federal, por sua vez, trouxe outros delineamentos para a interpretação do conceito abstrato de insumo trazido pelo STJ mediante o PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018, cujo entendimento também vincula a fiscalização em seus atos.

Observa-se, no entanto, que, para verificar o enquadramento do caso concreto ao referido conceito abstrato de insumo, algumas questões ainda precisam ser esclarecidas pela fiscalização e pela recorrente.

#### **II-1. Da Apropriação dos Créditos de Cofins relativos aos serviços prestados pelas Empresas SERVISYSTEM e TRANSPORTADORA TRANSCARGA (itens 7.2 e 7.5 do Termo de Verificação Fiscal)**

Um dos contratos celebrados em 2010 com a empresa SERVISYSTEM tem o seguinte objeto:

*“O objeto da presente contratação é a prestação de serviços, pela CONTRATADA, de administração de almoxarifados e serviços administrativos, no Projeto denominado “deficientes” nas dependências indicadas pela CONTRATANTE.*

*Também faz parte da presente contratação, a utilização de mão de obra por parte da CONTRATANTE, no que se refere ao setor de Análise e Estatística da Qualidade, cujos serviços dizem respeito a desmontagem de produtos avariados.”*

(...)

Embora haja nos autos alguma descrição do que seria a administração de almoxarifados, falta um melhor detalhamento acerca do serviço relacionado ao "setor de Análise e Estatística da Qualidade", bem como quanto aos demais "serviços administrativos" ou ao Projeto denominado “deficientes”.

Dessa forma, é conveniente que se solicite à recorrente um laudo técnico com descrição detalhada dos serviços relativos ao Contrato celebrado em 2010 com a empresa SERVISYSTEM que tem como objeto prestação de serviços "de administração de almoxarifados e serviços administrativos", em especial, o eventual enquadramento desses serviços no conceito abstrato de insumo delimitado acima e/ou no entendimento veiculado pelo PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Caso seja

possível, solicita-se a segregação das remunerações dos serviços do contrato, diante da possibilidade de se manter algumas glosas de serviços e reverter outras do mesmo contrato.

De outra parte, para uma maior segurança no julgamento pelo Colegiado seria também de grande utilidade um laudo técnico nesses termos relativamente aos demais contratos celebrados com a SERVISYSTEM ou com a TRANSCARGA.

## II.2. Da Aquisição de Partes, Peças, Lubrificantes, Graxas e Serviços de Manutenção de Máquinas pertencentes à Recorrente

Relativamente a este tópico, as glosas foram efetuadas em relação às aquisições diretamente encaminhadas aos centros de custos que não estavam diretamente relacionados ao processo produtivo conforme entendimento da fiscalização (item 7.4.1 do Relatório Fiscal). Os centros de custos foram assim descritos pela fiscalização:

<b>Construção e Reforma de Máquinas</b>	Setor responsável pela reforma ou construção de máquinas e equipamentos industriais específicos, pertencentes ao ativo imobilizado, utilizados no processo de produção
<b>Engenharia de Produtos</b>	Setor responsável pelo desenvolvimento de novos processos de fabricação de compressores
<b>Ferramentaria</b>	Setor responsável pela confecção, recuperação ou manutenção de partes e peças específicas, destinados à substituição ou reposição em máquinas e equipamentos industriais pertencentes ao ativo imobilizado, utilizados no processo de produção
<b>Fábrica Geral</b>	setor responsável pela manutenção geral de máquinas e equipamentos do processo produtivo e de setores de apoio
<b>Funilaria</b>	Setor responsável pela confecção ou manutenção de partes específicas, destinadas à reposição em máquinas e equipamentos industriais, pertencentes ao ativo imobilizado, utilizados no processo de produção
<b>Manutenção Industrial</b>	Setor responsável pela manutenção preventiva ou corretiva de máquinas, equipamentos, rede elétrica e hidráulica, pertencentes ao ativo imobilizado, utilizados no processo de produção ou de setores de apoio da fábrica
<b>Desenvolvimento de Novos Produtos</b>	Engenharia Industrial Avançada - Setor responsável pelo desenvolvimento de novos processos de fabricação de compressores
<b>Suporte Técnico, Administrativo e de Vendas</b>	Atividades de suporte

Com relação aos centros de custos de "Engenharia de Produtos" e "Desenvolvimento de Novos produtos", relativos ao desenvolvimento de novos processos de fabricação de compressores, haveria a possibilidade de creditamento caso os itens adquiridos para estes centros (partes, peças, lubrificantes, graxas e serviços) atendessem aos requisitos constantes no item 8.1 ("Pesquisa e Desenvolvimento") do PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018.

Relativamente aos centros de custos de manutenção, quais sejam, Construção e Reforma de Máquinas; Ferramentaria; Fábrica geral; Funilaria e Manutenção Industrial; há, em tese, a possibilidade de creditamento como insumos somente para os bens e serviços que não devam ser objeto de ativação (creditamento por encargos de depreciação). Essa matéria também foi tratada no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 no item 7.1 ("Manutenção periódica e substituição de partes de ativos imobilizados").

Assim, a recorrente deve ser intimada para que apresente Laudo Técnico acerca da análise da essencialidade/relevância ao processo produtivo das partes, peças, lubrificantes, graxas e serviços aplicados nos centros de produção de manutenção ou de pesquisa e desenvolvimento, em especial, se atendem aos requisitos de creditamento nos termos dos itens 7.1 ou 8.1 do PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018.

Nessa esteira, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e nos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, voto no sentido de determinar a realização de diligência para que a Unidade de Origem:

a) Intime a recorrente a, dentro de prazo razoável, apresentar Laudo Técnico com os seguintes quesitos:

a.1) Descrição detalhada dos serviços relativos ao Contrato celebrado em 2010 com a empresa SERVISYSTEM que tem como objeto prestação de serviços "de administração de almoxarifados e serviços administrativos", em especial, o eventual enquadramento desses serviços no conceito abstrato de insumo delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa no REsp nº 1.221.170/PR e/ou no PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Caso seja possível, solicita-se a segregação das remunerações dos serviços do contrato, diante da eventual possibilidade de o Colegiado manter algumas glosas de serviços e reverter outras do mesmo contrato.

a.2) Descrição detalhada dos serviços relativos aos demais contratos celebrados com a SERVISYSTEM ou com a TRANSCARGA e do seu eventual enquadramento no conceito de insumo e segregação da remuneração, conforme delineado no item precedente.

a.3) Análise da essencialidade/relevância ao processo produtivo das partes, peças, lubrificantes, graxas e serviços aplicados nos centros de produção de manutenção e de pesquisa e desenvolvimento, em especial, se atendem aos requisitos de creditamento nos termos dos itens 7.1 ou 8.1 do PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018.

b) Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se acerca dos fatos e fundamentos apresentados pela recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento dos itens glosados contestados no conceito de insumo delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR e/ou no PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018, ambos de aplicação obrigatória no âmbito da RFB.

3. Após a intimação da recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011, devolva o processo a este Colegiado para prosseguimento.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula