MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**18347.720001/2015-11**
ACÓRDÃO	3302-014.713 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/2010 a 30/06/2010

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. NATUREZA JURÍDICA DOS BENS E SERVIÇOS.

Os custos com bens e serviços somente podem servir de base de cálculo para a apuração de créditos do contribuinte caso se enquadrem no conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a partir dos critérios de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo.

SERVIÇOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO.

Os serviços de manutenção e limpeza técnica; projetação, desenho e cálculo; instalação e adequação do sistema de proteção contra descargas elétricas - SPDA; e de experimentação, segundo o teste de subtração, são essenciais e relevantes para o processo produtivo de projeto, desenvolvimento, inovação, produção e fabricação de veículos automotivos.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: (1) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa dos créditos relacionados aos serviços (1.1) de manutenção e limpeza técnica; (1.2) de projetação, desenho e cálculo; (1.3) de instalação e adequação do sistema de proteção contra descargas elétricas - SPDA; (1.4) referentes aos fornecedores Seacam Comércio e Serviços Ltda, Design Consultoria e Serviços de Software Ltda e Limit Projetos e Empreendimentos; e (1.5) de experimentação; bem como para que sejam refeitas as apurações dos saldos das contribuições em cada período objeto do referido processo e homologadas as respectivas compensações até o

DOCUMENTO VALIDADO

limite dos saldos credores, caso existentes, mantendo-se a compensação de ofício, quando necessária; e, (2) por voto de qualidade, para manter as glosas referentes a serviços de logística.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

1. AUTUAÇÃO

A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no período maio de 2010, com crédito tributário total no valor de R$354.101,93, conforme autos de infração de fls. 2 e 19.

De acordo com os autos de infração, o presente lançamento decorre, em parte, de glosa de créditos da não cumulatividade descontados pela contribuinte, mas que foram utilizados de ofício pela fiscalização durante o presente procedimento.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 36/59, o presente lançamento também decorre de glosa de créditos de PIS e Cofins na aquisição de bens e serviços descontados pela autuada que a fiscalização considerou que não se enquadram no conceito de insumo conforme a legislação de regência, especialmente as Instruções Normativas (IN) SRF nº 247/2002, e 404/2004.

A apuração da natureza dos bens e serviços foi feita de acordo com os arquivos digitais, documentos e descrições apresentados pela empresa, bem assim por meio dos códigos de serviços listados na Lei Complementar (LC) nº 116, de 2003.

Desta forma, foram glosados os créditos referentes a diversos serviços. Ainda de acordo com TVF, a autuada efetuou pagamentos a maior das contribuições referentes ao mês de junho de 2010, que foram considerados no lançamento.

2. IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração, a interessada apresentou impugnação, às fls. 772/794, onde, inicialmente, tece considerações sobre o conceito de insumo no âmbito do regime

DOCUMENTO VALIDADO

não cumulativo da contribuição ao PIS e da Cofins, instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Alega que o entendimento trazido pelas IN SRF nº 247/2002, e 404/2004, não se amolda à materialidade do PIS e da Cofins, pois essas contribuições, diferentemente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não têm como matriz constitucional a saída de produtos industrializados, mas o faturamento ou a receita, assim o seu regime não cumulativo não pode usar a sistemática daquele tributo.

A seguir, examina todos os itens dos créditos glosados pela fiscalização, frisando que todos os serviços em questão são aplicados diretamente no seu processo produtivo e são a ele inerentes e essenciais, assim gerariam direito a créditos da não cumulatividade.

Aduz também decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que corroborariam seu entendimento.

Destaca, quanto aos serviços de armazenagem e movimentação interna (handling), que o CARF reconhece que tais despesas dão direito ao crédito, seja em vista de sua essencialidade, seja por se tratar de armazenagem e frete na operação de venda, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Por fim, requer o cancelamento do lançamento por nulidade, causada pela ilegalidade das IN SRF nº 247/2002, e 404/2004, que nortearam o lançamento, ou a sua improcedência por insuficiência de fundamentação

3. ACÓRDÃO DA DRJ

A 4ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 28/06/2016, por maioria de votos, julgou a Impugnação IMPROCEDENTE. Foi exarado o Acórdão nº 14-61.646, às fls. 1926/1950, com a seguinte Ementa:

> NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA.
>
> A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.
>
> Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.
>
> Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.
>
> Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.
>
> ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.
>
> A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ, apresentou Recurso Voluntário em 22/09/2016, às fls. 1953/1982.

4. RECURSO VOLUNTÁRIO

Tendo em vista os fundamentos apresentados no Recurso Voluntário, a Turma 3201 deste Conselho, por unanimidade de votos, resolveu converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 3201-002.089, exarada na sessão de 22/05/2019, às fls. 1990/1997, nos seguintes termos:

> Diante do exposto, voto pela conversão do julgamento em diligência à repartição de origem, para que oportunize à Recorrente o direito de apresentar documentação vinculando os itens glosados com os contratos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

O recorrente alega que, na defesa administrativa apresentada, procedeu à análise específica dos serviços glosados pela Autoridade Fiscal. Para sustentar suas razões, anexou à Impugnação uma série de contratos e ordens de compras que demonstravam o direito ao crédito de PIS e de COFINS.

DOCUMENTO VALIDADO

Apesar disso, o acórdão teria se limitado a enfrentar, genericamente, as razões desenvolvidas, unicamente quanto ao conceito de insumo. Ou seja, não houve a análise da documentação acostada aos autos e tampouco a refutação de que, conforme alegado e demonstrado, os serviços autuados não geram créditos de PIS e de COFINS.

Vejamos os fundamentos da decisão da DRJ, *in litteris*:

> Isso posto, passa-se a analisar os protestos específicos aduzidos no recurso.
>
> Em relação ao mérito das glosas de créditos, a contribuinte, em sua peça impugnatória, postula a dedução de créditos da não-cumulatividade relativamente a vários itens, que, segundo seu entendimento, seriam considerados insumos, ou seja, seriam essenciais ou relevantes ao processo de produção ou para o produto.
>
> Desta forma, a primeira questão a ser apreciada, e que permeia quase todo o litígio estabelecido, diz respeito ao conceito de insumo para fins de geração de créditos da não-cumulatividade. Para tanto, cumpre analisar o tema à luz da sistemática constitucional, não se devendo perder de vista, aqui, a natureza e finalidade das contribuições em comento.
>
> (...)
>
> Sendo assim, deve-se adotar como premissa básica para a presente análise do conceito de insumo, que este poderá englobar algumas espécies de custos, mas jamais haverá de abranger as despesas da empresa. Isso se deve à própria natureza destas, e ao que a Lei que instituiu a não-cumulatividade do PIS e COFINS determina: somente será insumo aquele bem ou serviço utilizado na prestação do serviço ou na fabricação do produto. Meras despesas, como visto, por não terem relação com a produção em si (geradora do produto ou do serviço do qual advirá a receita da empresa), não podem, jamais, por impossibilidade ontológica, ser consideradas insumos.
>
> (...)
>
> Posto isso, é possível concluir-se, ainda sobre a definição de insumo, que as leis não dizem que um bem ou serviço, por sua natureza, o seja, mas reconhecem que a sua utilização em contato direto com o produto ou serviço torná-lo-á insumo.
>
> A atividade fim da empresa será importante referencial para se caracterizar um bem ou serviço como insumo ou não. Neste caso, insumo será aquele elemento que, em razão de sua função direta exercida sobre o serviço em andamento ou sobre o produto em fabricação, repercutirá no produto final ou na prestação de serviço final, e do qual decorrerá a receita ou faturamento.
>
> Pois bem. Diante das razões acima expostas, conclui-se que o ponto de partida para se perquirir se determinado bem ou serviço se caracteriza como insumo é questionar-se se esses elementos exerceram função direta sobre o produto ou serviço final. Esse bem ou serviço, desde que tenha contato direto com o produto ou serviço objeto da atividade fim da empresa, será insumo.

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

Conclui-se, portanto, que a pretensão da autora não encontra fundamento no texto constitucional e, antes, o contraria, pois pretende a utilização de créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos, em hipóteses vedadas por lei e em manifesta ofensa ao sistema de não-cumulatividade moldado pelo legislador, do que resulta, em última análise, a concessão de desoneração tributária inconstitucional.

Assim, de forma geral, os insumos passíveis de viabilizarem créditos são aqueles indicados na explanação acima, ou seja, aqueles que são incorporados diretamente ao bem produzido ou que sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Geram direito a crédito ainda outras despesas, estas expressamente citadas na legislação de regência.

(...)

Assim, não cabe estender o direito de aproveitamento de créditos da não cumulatividade a itens não previstos expressamente na legislação de regência, mesmos que tais itens sejam essenciais e inerentes ao processo produtivo da empresa.

A impugnante reclama ainda da glosa dos gastos com armazenagem, que teria base legal, segundo o CARF.

Primeiramente, vale esclarecer que a decisão citada do referido tribunal administrativo não vincula esta Delegacia.

Com relação aos gastos com armazenagem, dentro do item Serviços de Movimentação Interna, vale ainda transcrever o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, assim dispõe:

(...)

Portanto, somente dão direito a créditos os gastos com armazenagem de mercadorias, ou seja, do produto acabado, todavia, segundo o termo de verificação (fl. 54), a glosa foi feita sobre a armazenagem de materiais a serem utilizado na linha de produção e não de mercadorias, assim não geram créditos.

Não há previsão para creditamento dos gastos com movimentação interna.

Não assiste razão ao recorrente. Com efeito, o Recurso Voluntário apresentado demonstra que o contribuinte teve perfeita compreensão das razões que levaram à autuação, e que se resumem, basicamente, à interpretação dada pela Fiscalização e pela DRJ, à época, sobre o conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições, o que levou à glosa de elevado montante de créditos.

Não há dúvidas de que o contribuinte pode se insurgir contra tal interpretação, bem como contestar qualquer outro elemento do Auto de Infração e/ou do acórdão *a quo*, como lhe

DOCUMENTO VALIDADO

garante o seu direito ao Contraditório. Da mesma forma, deve ter garantido seu direito à Ampla Defesa, o que foi assegurado pela Administração Tributária, que lhe disponibilizou cópia integral de todos os documentos que embasaram o lançamento, viabilizando a apresentação apropriada de recurso administrativo.

Contudo, tal irresignação, sendo julgada correta, pode acarretar a procedência do seu recurso, com o cancelamento parcial ou integral da autuação, mas não é causa para decretação de sua nulidade, pois não se vislumbra qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

A decisão de piso claramente demonstra que a improcedência da Impugnação foi resultado da constatação, **equivocada ou não**, de que os bens em relação aos quais o contribuinte apurou créditos não se incorporam ou bem produzido nem seriam consumidos durante o processo produtivo em razão da ação exercida sobre ou sofrida pelo produto final.

Além disso, deve ser destacado que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos da defesa, bastando que indique, de forma clara, as razões para a decisão. Esse é o entendimento pacífico das Cortes Superiores, conforme precedentes a seguir:

> **i) Habeas Corpus 170.014/PA, Relator Min. LUIZ FUX, Julgamento: 12/04/2019**:
>
> De outro lado, cumpre destacar a ausência de vulneração ao artigo 93, IX, da Constituição Federal. O referido dispositivo resta incólume quando o Tribunal prolator da decisão impugnada, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, máxime quando o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, quando já tiver fundamentado sua decisão de maneira suficiente e fornecido a prestação jurisdicional nos limites da lide proposta. Nesse sentido, aliás, é a jurisprudência desta Corte, como se infere dos seguintes julgados:
>
> *(...)*
>
> *Ex positis*, NEGO SEGUIMENTO ao habeas corpus, com esteio no artigo 21, § 1º do RISTF.
>
> **ii) AgInt no REsp 2.096.771/RN, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, julgamento em 18/03/2024**:
>
> 3. Constata-se que não se configurou a ofensa ao art. 1.022 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade do acórdão da DRJ.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

III – DA ANÁLISE ESPECÍFICA DOS SERVIÇOS CUJOS CRÉDITOS FORAM GLOSADOS - DEMONSTRAÇÃO DA ESSENCIALIDADE DESSES SERVIÇOS ÀS ATIVIDADES DA RECORRENTE

III.1 – DOS SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO INTERNA (HANDLING)

O recorrente alega que as atividades genericamente referidas tanto pela Fiscalização quanto pela DRJ/RPO como "movimentação interna — handling" compreendem, em sua essência, atividades de logística interna, revelando-se essenciais à consecução das atividades de fabricação de veículos, partes, peças e acessórios em geral.

Afirma que, conforme consta do próprio Termo de Verificação Fiscal, as atividades de handling compreendem os serviços de: (I) movimentação e armazenamento de materiais a serem utilizados na linha de produção dos veículos, desova de containers, entre outros; (ii) movimentação interna de material e de veículos; (iii) retirada de peças armazenadas (prateleiras etc.) e execução do respectivo acondicionamento em embalagens; (iv) movimentação interna das peças vindas do armazém, peças e acessórios; (v) gestão dos transportes das cargas de transferência da produção para filiais; (vi) acompanhamento, programação e diligenciamento das entregas de peças dos fornecedores à filial peças e acessórios; (vii) aquisição de embalagens, locação de equipamentos para movimentação dos materiais, realização de atividades de recebimento, armazenagem, movimentação, abastecimento, transporte de materiais. Essas atividades podem se realizar tanto dentro do estabelecimento matriz quanto podem ocorrer entre matriz/ filiais.

Após esclarecer a natureza dos serviços de "movimentação interna — handling" e demonstrar sua essencialidade, impõe-se que seja reformada a decisão recorrida para que seja cancelada a glosa dos créditos de PIS e de COFINS referentes aos serviços prestados pelas empresas Ceva, Syncreon, Autolog e GFL.

Passo a decidir.

Conforme relatado, a Autoridade Tributária, assim como a turma julgadora de 1ª instância, decidiu pela glosa dos créditos em razão da utilização do conceito de insumo delineado pelas INs RFB nº 247/2002, e 404/2004, o qual resta superado pela decisão do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, onde ficou estabelecido o conceito de insumos para os fins das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

> EMENTA
>
> TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS

INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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

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

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

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percucientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados**, quais sejam:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, **cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ**. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04-e).

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,

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.
>
> **Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento**, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".
>
> (...)
>
> 42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos do fundamento supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que **foi expressamente refutada a tese do "conceito ampliado"** de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, caput, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador,

DOCUMENTO VALIDADO

> ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

De imediato se percebe a necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Estabelecida essa premissa, verifico que os serviços de movimentação interna (a palavra "handling" significa "manuseio"), que são serviços de logística interna, apesar de importantes para a atividade de qualquer empresa, como afirma o próprio recorrente, não podem ser considerados insumos, segundo a orientação intermediária que prevaleceu no julgamento do STF. Admitir que os custos de simples movimentação interna de bens pudessem dar direito ao crédito seria o mesmo que adotar a orientação ampliada do conceito de insumo, já expressamente refutada pelo STJ.

Com efeito, tais custos são incorridos dentro do estabelecimento, porém fora do processo produtivo de fabricação dos veículos, ao contrário, por exemplo, de um serviço de pintura. E o STJ já determinou que apenas os custos incorridos no processo produtivo podem gerar crédito. Além disso, aplicando-se o teste de subtração, observo que tais serviços, caso não contratados, poderiam ser realizados por qualquer funcionário da empresa.

Nesse sentido, trago precedentes do STJ e de Tribunais Regionais Federais:

> **i) Agravo em Recurso Especial nº 1.989.078 – RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, publicação em 21/06/2024**:
>
> Trata-se de agravo manejado por Indepa Rolamentos Importação e Comércio Ltda. contra decisão que não admitiu recurso especial, este interposto com fundamento no art. 105, III, a, da CF, desafiando acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fl. 1.189):
>
> *TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS. TEMA 779 DO STJ.*
>
> *ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.*
>
> *1. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (REsp nº 1.221.170/PR, Tema 779/STJ).*
>
> *2. Caso em que, em face do Tema 779/STJ e do objeto social da impetrante, resta reconhecida a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS das despesas com*

DOCUMENTO VALIDADO

manutenção de máquinas, equipamentos e veículos, bem como amortizações e depreciações de máquinas, equipamentos e veículos.

Afasta-se, no entanto, a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS das despesas com *equipamentos de proteção coletiva e individual, combustíveis e lubrificantes, aluguel de veículos, programa de Alimentação do Trabalhador, assistência médica e odontológica, vale-transporte, serviços de alarme, vigilância e transporte de valores, correios e malotes, internet e suprimentos de informática, telefonia,* ***serviços de logística****, comissões pagas à representante pessoa jurídica, manutenção de prédios e instalações, depreciações e amortizações de bens não essenciais e, por fim, com manutenção de software.*

Opostos embargos de declaração, foram estes rejeitados (fls. 1.224/1.225 e 1.256/1.261).

(...)

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

A pretensão não comporta guarida.

Com efeito, observa-se que o Tribunal de origem não examinou a controvérsia sob o enfoque dos arts. 369, 370, 932, I, e 938, § 3º, do CPC, dispositivos legais apontados como violados, apesar de instado a fazê-lo por meio dos competentes embargos de declaração. Nesse contexto, caberia à parte recorrente, nas razões do apelo especial, indicar ofensa ao art. 1.022 do CPC, alegando a existência de possível omissão, providência da qual não se desincumbiu. Incide, pois, o óbice da Súmula 211/STJ (" Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo."). Nessa linha de entendimento: AgInt no AgInt no AREsp 1.621.025/RJ, Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, Terceira Turma, DJe 01/09/2020.

(...)

ANTE O EXPOSTO, nego provimento ao agravo.

ii) Recurso Especial nº 2.139.532 – RJ, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, publicação em 03/06/2024:

Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão assim ementado (fls. 1.070-1.079, e-STJ):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (ATIVO IMOBILIZADO). SOFTWARES (ATIVO INTANGÍVEL). **GERENCIAMENTO DE CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. DESPESAS OPERACIONAIS.** CREDITAMENTO. PIS E COFINS. INSUMO. **IMPOSSIBILIDADE. CUSTO OPERACIONAL.** LEIS Nº S 10.637/02 E 10.833/03. LIMITAÇÃO. CREDITAMENTO. CONSTITUCIONALIDADE. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

2. Não obstante a contrariedade evidenciada, passo à análise do conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, tal como expressamente indicou a recorrente em seu recurso, possibilitando, ao final, ainda que com fundamento legal distinto (artigo 4º da Lei nº 12.546/2011, e artigo 3º, inciso XI, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), concluir se os bens intangíveis ou as máquinas e equipamentos se caracterizam ou não como imprescindíveis à consecução da atividade precípua da empresa, possibilitando a utilização dos créditos a eles relacionados para abatimento no valor devido a título de PIS/COFINS.

3. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça julgou, em sede de recurso repetitivo, o REsp nº 1.221.170 onde foram apreciados e definidos os critérios para se obter o conceito de insumos para as contribuições ao PIS e COFINS, não-cumulativas, consoante artigos 3º, II, da Lei 10.637/2002 e 3º, II, da Lei 10.833/2003. Restou assentado que 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.

4. As despesas realizadas em relação "à aquisição, após julho de 2012, de máquinas e equipamentos utilizados nos seus CDs, e à amortização de softwares (intangíveis)" **para a consecução de atividades operacionais de logística, tal como apontadas pela parte autora, não podem ser consideradas como insumos** na prestação do serviço de comércio varejista de medicamentos e produtos de higiene pessoal e cosméticos, **na medida em que tais despesas, embora tenham importância para a empresa, não estão diretamente associadas à sua atividade-fim, tratando-se de custos operacionais que podem contribuir para a manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização**.

5. Esta Turma Especializada já analisou hipóteses semelhantes, inclusive em outro feito de autoria da ora recorrente, assentando que tais despesas não são elementos essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, caracterizando-se como custos operacionais.

(...)

É o relatório.

Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 21 de maio de 2024.

Conforme acentuado pela recorrente, está preclusa a discussão sobre o art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e sobre o conceito de insumo ou se ele deve ser aferido à luz do critério da essencialidade ou relevância.

Consignou-se no acórdão recorrido:

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

O inciso XI do art. 3º da Lei 10.637/2002, incluído pela Lei 12.973/2014, recebeu esta redação:

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Não há margem para a interpretação extensiva da norma legal, que deve ser compreendida literal e restritivamente. Não se pode pressupor a utilização dos equipamentos "na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços" para ter êxito em interpretar extensivamente o art. 1º, XII, da Lei 11.774/2008, na redação dada pelo art. 4º da Lei 12.546/2011, e o art. 3º, XI, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Corte regional se posicionou no sentido de que valem para tais bens "as razões expostas na sentença embargada, uma vez que **os bens indicados pela impetrante são equipamentos de maquinário e softwares destinados ao gerenciamento dos Centros de Distribuição e não especificamente destinados ao comércio varejista de medicamentos**". Modificar esse entendimento exigiria o reexame do conjunto fáticoprobatório dos autos, obstado pela Súmula 7/STJ.

Diante exposto, não conheço do Recurso Especial.

iii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Apelação Cível nº 5013217-62.2018.4.04.7205/SC, Relatora Desembargadora Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data da Decisão: 21/11/2023:

Combustíveis para os veículos, gás para empilhadeira

A jurisprudência desta Turma se orienta pela possibilidade de creditamento em relação às despesas com combustíveis de veículos, quando a atividade empresarial da requerente não abarca a prestação de serviços de transporte para terceiros, mas somente para logística interna e entrega de produtos comercializados, **estritamente quanto às despesas suportadas por si para o transporte até o adquirente, das mercadorias comercializadas. Igualmente, o gás para empilhadeiras, empregadas na movimentação interna de cargas em depósitos e armazéns não gera direito ao crédito, configurando-se despesas operacionais**.

É o entendimento espelhado no precedente a seguir:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO JUDICIAL DE VALORES. É impróprio o pedido de restituição judicial de valores (por precatório/RPV) em mandado de segurança, inclusive dos valores recolhidos após a impetração. EXCESSO DA SENTENÇA. GLOSA. Impõe-se glosar o excesso da sentença no que desbordou dos pedidos formulados na petição inicial. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS). LEI Nº 10.637, DE 2002. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). LEI Nº 10.833, DE 2003. REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEDUÇÕES DA

DOCUMENTO VALIDADO

> BASE DE CÁLCULO. 1. A pessoa jurídica do setor supermercadista tem o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, das suas despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos seus geradores de energia; combustíveis, lubrificantes e peças e serviços de manutenção aplicados nos veículos da sua frota própria que são utilizados no transporte, até o adquirente, das mercadorias vendidas e/ou revendidas por si mesma; equipamentos de proteção individual (EPIs) fornecidos aos seus empregados; água utilizada no preparo de alimentos destinados à venda e na assepsia dos locais onde são manipulados alimentos perecíveis; bandejas, embalagens e plásticos filme utilizados exclusivamente para o fracionamento e isolamento de produtos perecíveis; e manutenção de refrigeradores e controladores de temperatura necessários ao acondicionamento e conservação de alimentos perecíveis. **2. Não tem a pessoa jurídica do setor supermercadista o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, das suas despesas com combustíveis, lubrificantes e manutenção de empilhadeiras destinadas ao armazenamento do estoque de mercadorias em depósitos**; uniformes fornecidos aos seus empregados; água que não é utilizada no preparo de alimentos nem na limpeza de locais onde são manipulados alimentos perecíveis; sacolas plásticas que franqueia aos seus clientes; bandejas, embalagens e plásticos filme que não são utilizados exclusivamente para o fracionamento e isolamento de produtos perecíveis; embalagens para transporte; contratação dos serviços de segurança e de transporte de valores; manutenção de equipamentos não especificados na petição inicial; publicidade e propaganda; auditoria, contabilidade, assessoria jurídica, telefonia; e comissão paga às operadoras de cartões de crédito e débito. **Essas são despesas operacionais, e não insumos**. (TRF4 5020149-13.2020.4.04.7200, SEGUNDA TURMA, Relator ROBERTO FERNANDES JÚNIOR, juntado aos autos em 20/06/2023)

Pelo exposto, mantenho a glosa dos serviços de movimentação interna - “handling” (manuseio e logística interna).

III.2 – DOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E LIMPEZA TÉCNICA

O recorrente alega que os serviços de manutenção e limpeza técnica dão direito ao creditamento, nos seguintes termos, *verbis*:

> Outra categoria de serviços cujos créditos de PIS e de COFINS foram glosados pela Fiscalização refere-se aos serviços de "manutenção" e "limpeza técnica" prestados pelos fornecedores RIP Serviços Industriais Ltda. e SERIS — Serviços Técnicos Industriais Ltda. Como dito, estes serviços não foram analisados de forma específica pela DRJ/RPO.
>
> Do contrato firmado com a RIP (doc. n. 07 da Impugnação), extrai-se que o escopo dos serviços consiste na manutenção preventiva e corretiva de equipamentos e

DOCUMENTO VALIDADO

Original

plantas industriais. De forma mais detalhada, a Cláusula Primeira do referido contrato dispõe que:

"(...) consiste objeto deste contrato a prestação de serviços de limpeza técnica nas instalações (cabinas, fossas, chaminés, fornos, poços, grades etc.), dispositivos (comandos elétricos e mecânicos), robôs equipamentos (transportadores, ganchos, elevadores, etc.), bem como manutenção e gabaritagem de distanciais, ganchos, Skids e carrinhos. A especificação prevê também a decapagem química (desoxidação) de peças estampadas na Unidade Prensas hidrojateamento de alta pressão em ganchos, carrinhos, grades e distanciais da FIAT, além de limpeza dos dispositivos de funilaria com gelo seco (...)".

Cabe também tratar dos serviços prestados pela Comau do Brasil Indústria e Comércio Ltda., pois, como se extrai do respectivo contrato de prestação de serviços, em especial do seu Anexo I ("escopo dos serviços de manutenção industrial")

(doc. n. 07 da Impugnação), a Comau presta serviços de manutenção industrial, entre os quais se destacam: (i) suporte tecnológico para as atividades manutencivas e atividades de planejamento, gestão de documentação, análise de peças de reposição e análise de quebras; (ii) atividades de troca de ferramentas e eletrodos; (iii) regulagem de braços extratores; (iv) atividades de laboratório eletrônico, com reparação de módulos eletrônicos; (v) serviços e assistência em máquinas especiais, robôs, inversores de frequência ou instalações que requerem meios específicos para sua execução, inclusive know-how e parâmetros de set-up determinados pelos fabricantes, etc. (item 4.1 do referido Anexo I). Além disso, a Comau realiza também atividades denominadas "atividades de aviamento e encerramento" (item 4.2 do referido Anexo I), que compreendem diversas atividades relacionadas à ligação, desligamento, preparação e esvaziamento de equipamentos e máquinas das instalações de montagem, pintura e funilaria.

Como se infere, todas essas atividades executadas tanto pela RIP quanto pela Comeu integram os serviços de manutenção das instalações produtivas, incluindo equipamentos que fazem parte da linha de produção da Recorrente. Essas atividades de manutenção exigem altos níveis de conhecimento e especialização técnicos, dada a complexidade dos equipamentos que integram a planta industrial de uma empresa montadora de veículos. E são serviços, por outro lado, que, se não exercidas a contento e quando necessárias em uma indústria, certamente comprometem a continuidade da atividade produtiva. Assim sendo, não há como se desconsiderar a vitalidade desses serviços para a atividade de industrialização de veículos.

(...)

Também considerado como espécie de serviço de limpeza técnica, os serviços prestados pela SERIS — Serviços Técnicos Industriais incluem atividades de lavagem de veículos de testes e manuseio de combustíveis para enchimento e esvaziamento de tanques de combustíveis de veículos da área de engenharia de

DOCUMENTO VALIDADO

> produtos — experimentação de veículos (...)" (doc. n. 07 da Impugnação). Verificando um pedido de compras específico, nota-se que tais serviços incluem calibração, limpeza e ajustes para experimentação de veículos (doc. n. 07, cit).
>
> Essas atividades, relacionadas aos testes realizados em veículos de experimentação, são fundamentais para garantir a perfeita funcionalidade e segurança dos veículos produzidos e comercializados pela Recorrente. Ora, não se pode ter por supérflua a realização desses testes, para o que contribuem diretamente os serviços prestados pela SERIS.
>
> Por essas razões, hão que ser assegurados os créditos de PIS e de COFINS sobre os serviços tomados da RIP, Comau e SERIS, haja vista se enquadrarem no conceito de insumo adotado por este CARF.

A autuação, por sua vez, teve a seguinte fundamentação:

> V – DAS INFRAÇÕES Da análise dos documentos, arquivos digitais e justificativas apresentados durante o procedimento fiscal, constatou-se que o contribuinte se creditou de valores em desacordo com a legislação vigente, conforme abaixo discriminado.
>
> V.1 – DOS CRÉDITOS REFERENTES A LANÇAMENTOS DE SERVIÇOS Com base na escrituração contábil obtida por meio do Sped Contábil, foram selecionados por amostragem lançamentos efetuados nas contas 0014051041- COFINS - MOVIMENTOS COM CRÉDITO DE IMPOSTO e 0014051061- PIS - MOVIMENTOS COM CRÉDITO DE IMPOSTO e discriminados em planilha eletrônica.
>
> Assim, o sujeito passivo foi intimado a apresentar a relação das notas fiscais e descrever de forma detalhada a utilização das mercadorias/serviços decorrentes de tais compras como insumos nas atividades de produção dos bens destinados à venda. Caso fossem relativos à transporte, descrever de forma detalhada como ocorreu a movimentação (movimentação dentro do estabelecimento, entre estabelecimentos etc.), conforme Termo de Intimação Fiscal nº 003.
>
> Da verificação dos documentos e dos esclarecimentos apresentados, constatou-se, principalmente, divergência na adoção do conceito de insumos.
>
> Como já descrito, a legislação de regência não assegura o direito de apurar crédito sobre todo e qualquer custo de produção, despesa operacional ou encargo da empresa, ainda que necessário à atividade da pessoa jurídica. O legislador não assegurou em nenhum dispositivo a sua integralidade, e sim discriminou apenas alguns custos de produção e algumas despesas operacionais que geram o direito ao desconto de créditos das contribuições aqui tratadas.
>
> Os critérios utilizados tiveram como base as atividades de produção exercidas pela empresa, as características dos bens ou serviços adquiridos, sua efetiva utilização no processo produtivo da empresa e as restrições impostas pela legislação de regência.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, concluímos que não geram direito a crédito para as contribuições de PIS e COFINS, os itens a seguir identificados neste Termo, informados pelo contribuinte com base na Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003:

LC 116	
1.07	Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
14.02	Assistência técnica.
15.18	Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.
17.01	Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.
17.03	Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.
17.05	Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.
17.17	Análise de Organização e Métodos.
20.01	Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.
3.04	Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
32.01	Serviços de desenhos técnicos.

7.01	Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
7.02	Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
7.03	Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos
7.10	Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

(...)

De acordo com o art. 3°, II, das Leis n° 10.637/2002, e 10.833/2003, podem ser descontados créditos em relação aos bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Contudo, para que seja admitido o crédito como insumo, o requisito estabelecido pelo art. 66, § 5°, I, "b", da IN SRF n° 247/2002, e pelo art. 8°, § 4°, I, "b", da IN SRF n° 404/2004, é que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Os serviços acima descritos não geram créditos das contribuições em questão, por não haver previsão específica para tanto e nem se enquadrarem como insumos conforme previsto pelos incisos II, do art. 3° das Leis n° 10.637/2002 e n°

DOCUMENTO VALIDADO

> 10.833/2003, pois não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita.
>
> As Notas Fiscais de Entrada, referentes às glosas descritas, estão discriminadas no QUADRO A - GLOSAS DE PIS E COFINS.

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, os serviços descritos acima são essenciais e relevantes para o processo produtivo da empresa, pois, pelos excertos dos contratos que o contribuinte colacionou ao seu recurso, observa-se que são serviços de limpeza altamente especializado, pois visam à limpeza de chaminés, fornos, poços, dispositivos como comandos elétricos, robôs, decapagem química de peças da unidade de prensas, hidrojateamento de alta pressão, limpeza com gelo seco, lavagem de veículos de testes, manuseio de combustíveis etc.

Da mesma forma, sem a adequada manutenção dos equipamentos da empresa, estes deixariam de funcionar, ou não funcionariam de forma adequada, o que deixa evidente a essencialidade e relevância dos serviços de manutenção nos equipamentos industriais.

Não se pode esquecer que a glosa realizada pela Autoridade Fiscal teve por base um conceito equivocado de insumo, e que o conceito estabelecido pelo STJ somente foi definido após a data do julgamento do recurso do contribuinte à instância de piso.

Pelo exposto, reverto a glosa dos créditos relacionados aos serviços de manutenção e limpeza técnica.

III.3 – DOS SERVIÇOS DE PROJETAÇÃO, DESENHO E CÁLCULO

O recorrente alega que os serviços de projetação, desenho e cálculo dão direito ao creditamento, nos seguintes termos, *verbis*:

> Esse grupo de prestadores de serviços inclui as seguintes empresas:
>
> ABCZ Services Ltda., Altran Consultoria e Tecnologia Ltda., Autoplas indústria Ltda., B&B Projetos Ltda., Bonansea Brasil Ltda., CG Engeneering do Brasil Ltda., Cablelettra do Brasil Ltda., Continental do Brasil Produtos Automotivos Ltda., lochpe Maxion 5/A, Kostal Eletromecânica Ltda., Lear do Brasil Indústria e Comércio Ltda., MTD do Brasil Ltda., MV2 Engenharia Ltda., Multicorpos Engenharia Ltda., Promax Engenharia e Projetos Ltda., Rieter Automotive Brasil Artefatos de Fibras Têxteis Ltda., Smarttech Serviços de Engenharia Ltda., Stea Brasil Projetos Industriais, Step do Brasil Engenharia Ltda., Stola do Brasil Ltda., Sumidenso do Brasil Indústrias Eletrônicas Ltda., TRW Automotive Ltda., TW Espumas Ltda. e Vision Graphic Design do Brasil Ltda.
>
> Os serviços de projetação, desenho e cálculo, regra geral, são espécies dos serviços de engenharia, essenciais às atividades de estudo, desenvolvimento, projetação para fabricação de automóveis, veículos a motor em geral, motores, bem como seus componentes, partes e peças. São atividades essenciais,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

praticamente indissociáveis do objeto social da Recorrente (o que se vê a todas as luzes), que é uma das maiores montadoras de veículos do País.

Tomando por exemplo o contrato firmado com a Stola, nota-se que seu escopo consiste na "(...) prestação de serviços pela contratada à Fiat para projeto 326 2V relativo a estudos de projetos de sistemas/componentes de carroceria e acabamento interno, (...), execução de gestão de peso de carroceria (...), atividades de microplanificação (...)". Mais especificamente, os pedidos de compra especificam que tais serviços compreendem o desenvolvimento de modelo de veículo específico (Strada X4), cálculos estruturais necessários à sua montagem e estabilidade, estudo de viabilidade referente à parte de engenharia elétrica etc.

Há, pois, estreita relação entre os serviços prestados pela Stola com as atividades exercidas pela Recorrente. É o que se dá, de igual modo, em relação aos serviços prestados (i) pela Lear, responsável por fornecer os kits de bancos (dianteiros e traseiros) que serão incorporados aos veículos fabricados pela Recorrente; (ii) pela TW Espumas, que importam no desenvolvimento de 3D e 2D das espumas dos bancos dianteiros e traseiros de determinado modelo de veículo produzido pela Recorrente; e

(iii) pela Stea, que desenvolve engenharia de chassis.13 Vale mencionar, ainda, os serviços prestados pela Altran, que realiza serviço de suporte no desenvolvimento de produtos de veículos comerciais, auxiliando, ainda, nas discussões de DFMEA e PFMEA referentes a produtos ou componentes." Sua atuação é específica para produtos nas áreas de engenharia elétrica, engenharia avançada, power train, cabine, carroceria, chassis e veículo completo. Ou seja, verificase que sua atuação é diretamente relacionada com o processo produtivo da Recorrente, possuindo estreita ligação com o desenvolvimento do produto final da empresa. O serviço tomado, tido por mera consultoria pela Fiscalização, não se trata de simples capricho da Recorrente (o que á bastante óbvio, aliás); ao contrário, cuida-se de serviço imprescindível à existência e ao funcionamento do processo produtivo, além de se referir intrinsecamente com a qualidade da produção.

Os demais prestadores de serviços de "projetação, desenho e cálculo" conforme contrato e pedidos anexos, exercem atividades de (i) projetação para desenvolvimento de veículos atendendo às metodologias Fiat; (ii) micro planificação, execução de desenhos manuais, desenho CAD 2De 3D; (iii) gestão de documentação técnica, elaboração de documentação técnica; (iv) layout e verificação virtual; (v) estudo e projetação de componentes, de sistemas, de caderno de bordo; (vi) cálculo estrutural (geração de malha, análise estática, análise de impacto); (vii) conversão de matemática; e (viii) assessoria e suporte técnico.

A descrição das atividades acima resumida, comprovada pelos respectivos contratos e pedidos de compra anexos (doc. n. 08 da Impugnação), demonstra, de maneira bastante clara, a relação de essencialidade dos serviços com o processo

DOCUMENTO VALIDADO

> de produção e com a obtenção das receitas tributadas, assumindo, dessa forma, natureza de insumo, que lhe garante o direito ao crédito.

A autuação, por sua vez, teve como fundamentação a simples afirmação genérica de que, para que seja admitido o crédito como insumo, o requisito estabelecido pelo art. 66, § 5°, I, "b", da IN SRF n° 247/2002, e pelo art. 8°, § 4°, I, "b", da IN SRF n° 404/2004, determina que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. E, no caso concreto, os serviços acima descritos não geram créditos por não haver previsão específica para tanto e nem se enquadrarem como insumos conforme previsto pelos incisos II, do art. 3° das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003, pois não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita.

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, dentre as atividades descritas no objeto social da empresa consta o projeto, produção e fabricação de veículos. Para tais atividades, os serviços aqui discutidos se mostram essenciais e relevantes. Ao contrário do que afirma a DRJ, estes serviços não precisam ser prestados pelo contribuinte, mas sim por ele tomados. O fato de o contribuinte não prestar tais serviços não tem qualquer relação com a tomada de créditos sobre os serviços contratados, cujo objetivo é viabilizar a produção dos veículos, na qual uma das etapas consiste justamente no projeto destes, como no desenvolvimento de novos modelos a serem comercializados.

Pelo exposto, reverto a glosa dos serviços de projetação, desenho e cálculo.

III.4 – DOS SERVIÇOS COMERCIAIS

O recorrente alega que os referidos serviços comerciais dão direito ao creditamento, nos seguintes termos, *verbis*:

> A fiscalização identificou um único prestador de serviços comerciais, a Ello Engenharia Ltda., responsável pela "(...) instalação e adequação do sistema de proteção contra descargas elétricas (SPDA), nas edificações do Grupo 01 e 03" (doc. 09 da Impugnação).
>
> A instalação de sistema como esse tem por finalidade não só a proteção dos equipamentos industriais, das instalações elétricas da planta industrial e das estruturas fabris, mas, principalmente, visa a proteger as pessoas que ali trabalham e que por ali circulam diariamente.
>
> Neste sentido, a Lei n. 3.620/02 (doc. n. 10 da Impugnação), do Município de Betim/MG, obriga a instalação de para-raios em locais de concentração humana ou propícia aos fenômenos de descargas atmosféricas. No âmbito da legislação trabalhista, a NR10, norma regulamentadora do Ministério do Trabalho e do Emprego,15 dispõe que a instalação de sistemas de proteção de segurança contra descargas elétricas é obrigatória para empresas.

A autuação, por sua vez, teve como fundamentação a simples afirmação genérica de que, para que seja admitido o crédito como insumo, o requisito estabelecido pelo art. 66, § 5°,

DOCUMENTO VALIDADO

I, "b", da IN SRF n° 247/2002, e pelo art. 8°, § 4°, I, "b", da IN SRF n° 404/2004, determina que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. E, no caso concreto, os serviços acima descritos não geram créditos por não haver previsão específica para tanto e nem se enquadrarem como insumos conforme previsto pelos incisos II, do art. 3° das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003, pois não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita.

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, a Lei nº 3.620/02 (doc. n. 10 da Impugnação), do Município de Betim/MG, obriga a instalação de para-raios em locais de concentração humana ou propícia aos fenômenos de descargas atmosféricas. No âmbito da legislação trabalhista, a NR10, norma regulamentadora do Ministério do Trabalho e do Emprego, dispõe que a instalação de sistemas de proteção de segurança contra descargas elétricas é obrigatória para empresas. O STJ já decidiu que os dispêndios com o processo produtivo impostos pela legislação, como, por exemplo, a aquisição de equipamentos de proteção individual e requisitos específicos de limpeza e higiene em atividade com alimentos, são gastos essenciais e relevantes, aptos a gerar crédito das contribuições.

Pelo exposto, reverto a glosa dos serviços de instalação e adequação do sistema de proteção contra descargas elétricas (SPDA).

III.5 – DOS SERVIÇOS TÉCNICOS

O recorrente alega que os referidos serviços comerciais dão direito ao creditamento, nos seguintes termos, *verbis*:

> A Fiscalização glosou, ainda, créditos de PIS e de COFINS relativos aos "serviços técnicos" tomados pela Recorrente dos fornecedores Seacam Comércio e Serviços Ltda, Design Consultoria e Serviços de Software Ltda. e Limit Projetos e Empreendimentos.
>
> Como ilustram os contratos e pedidos anexos (doc. n. 11 da Impugnação), **o conteúdo de tais atividades compreende a "(...) prestação de serviços técnicos objetivando a execução de partes determinadas de projetos de desenvolvimento tecnológico de titularidade da FIAT". Os serviços poderão abranger, além da projetação para desenvolvimento de veículos atendendo às metodologias Fiat, matemática C, matemática B/A, factibilidade, suporte ao design e graphic design**.
>
> A partir da descrição dessas atividades, não há dúvidas de que se trata de serviços específicos à atividade econômica da Recorrente e que são necessários ao estudo, desenvolvimento, projetação, enfim, à fabricação de veículos. Essa natureza permite afirmar que são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, pois o comprometeriam se não fossem realizados, de modo que o creditamento sobre as respectivas despesas incorridas deve ser autorizado.

DOCUMENTO VALIDADO

A autuação, por sua vez, teve como fundamentação a simples afirmação genérica de que, para que seja admitido o crédito como insumo, o requisito estabelecido pelo art. 66, § 5°, I, "b", da IN SRF n° 247/2002, e pelo art. 8°, § 4°, I, "b", da IN SRF n° 404/2004, determina que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. E, no caso concreto, os serviços acima descritos não geram créditos por não haver previsão específica para tanto e nem se enquadrarem como insumos conforme previsto pelos incisos II, do art. 3° das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003, pois não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita.

Assiste razão ao recorrente, pelas mesmas razões já expostas no tópico "III.3 – DOS SERVIÇOS DE PROJETAÇÃO, DESENHO E CÁLCULO".

Pelo exposto, reverto a glosa dos "serviços técnicos" referentes aos fornecedores Seacam Comércio e Serviços Ltda, Design Consultoria e Serviços de Software Ltda e Limit Projetos e Empreendimentos.

III.6 – DOS SERVIÇOS DE EXPERIMENTAÇÃO

O recorrente alega que os serviços de experimentação dão direito ao creditamento, nos seguintes termos, *verbis*:

> Por fim, na categoria dos serviços de experimentação, foram glosados créditos de despesas realizadas na contratação dos fornecedores Magneti Marelli Sistemas Automotivos Ltda. (doc. nº 12 da Impugnação) e Comau do Brasil Indústria e Comércio Ltda.
>
> Preliminarmente, registra-se que, como exposto no item 3.2.2, apesar de os serviços prestados pela Comau terem sido classificados como "serviços de experimentação", na verdade, sua essência é de serviços de manutenção técnica. Por essa razão, a Recorrente justificou sua essencialidade no mencionado item 3.2.2, no qual tratou dos serviços de "limpeza técnica/manutenção".
>
> No que se refere aos serviços prestados pela Magneti Marelli, espécie de serviços de engenharia, é ver que estes visam oferecer melhoria à dirigibilidade dos veículos fabricados e comercializados pela Recorrente. Esses serviços consistem, em resumo, na recalibração da central eletrônica com alterações de parâmetros internos ao software que mudam o comportamento dos veículos em várias condições de funcionamento, tais como rotações de marcha lenta, trocas de marcha, acelerações e desacelerações, partidas a frio e partidas a quente, inserção de ar-condicionado com compensação de giro.

A autuação, por sua vez, teve como fundamentação a simples afirmação genérica de que, para que seja admitido o crédito como insumo, o requisito estabelecido pelo art. 66, § 5°, I, "b", da IN SRF n° 247/2002, e pelo art. 8°, § 4°, I, "b", da IN SRF n° 404/2004, determina que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. E, no caso concreto, os serviços acima descritos não geram créditos por não haver previsão específica para tanto e nem se

DOCUMENTO VALIDADO

enquadrarem como insumos conforme previsto pelos incisos II, do art. 3° das Leis n° 10.637/2002 e n° 10.833/2003, pois não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita.

Assiste razão ao recorrente, pelas mesmas razões expostas no tópico "III.3 – DOS SERVIÇOS DE PROJETAÇÃO, DESENHO E CÁLCULO". Com efeito, os serviços descritos acima são essenciais e relevantes para o processo produtivo de uma empresa que desenvolve o projeto, produção e fabricação de veículos automotores. Não há como imaginar que este processo produtivo possa ocorrer sem a realização de testes/experimentações.

Mais uma vez, não se pode esquecer que a glosa realizada pela Autoridade Fiscal teve por base um conceito equivocado de insumo, e que o conceito estabelecido pelo STJ somente foi definido após a data do julgamento do recurso do contribuinte à instância de piso.

Pelo exposto, reverto a glosa dos créditos relacionados aos serviços de experimentação.

IV - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa dos créditos relacionados aos serviços (i) de manutenção e limpeza técnica; (ii) de projetação, desenho e cálculo; (iii) de instalação e adequação do sistema de proteção contra descargas elétricas - SPDA; (iv) referentes aos fornecedores Seacam Comércio e Serviços Ltda, Design Consultoria e Serviços de Software Ltda e Limit Projetos e Empreendimentos; e (v) de experimentação; bem como para que sejam refeitas as apurações dos saldos das contribuições em cada período objeto do referido processo e homologadas as compensações até o limite dos saldos credores, caso existentes.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares

DOCUMENTO VALIDADO