



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.901702/2014-68
ACÓRDÃO	3001-004.083 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Os acórdãos proferidos pelo E. STJ na sistemática de Recurso Repetitivo vinculam ao CARF e seus Conselheiros.

O E. STJ firmou entendimento em sede de recurso repetitivo (Tema 779), segundo o qual o critério jurídico adequado para a caracterização do direito à tomada de créditos é a necessidade e essencialidade do item em relação à atividade econômica do contribuinte.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES E CUSTOS LOGÍSTICOS NA IMPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. Admitem-se créditos sobre fretes e custos logísticos incorridos na importação de insumos, do desembaraço até o estabelecimento da pessoa jurídica, quando contratados de pessoa jurídica nacional, de forma autônoma à importação, e sujeitos à incidência das contribuições.

COFINS. AJUSTE DE PREÇO. NOTA DE DÉBITO. RECUPERAÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR. VIA FORMAL PRÓPRIA. A existência de ajuste contratual de preço não autoriza, por si só, a apropriação direta de crédito mediante nota de débito, sem demonstração da observância dos instrumentos formais próprios de apuração, retificação, restituição ou compensação.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE DEMONSTRAÇÃO COMERCIAL DE PRODUTOS. DESPESA DE VENDA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Serviços voltados à demonstração comercial de produtos acabados a potenciais clientes, embora relevantes à estratégia empresarial, não se

qualificam como insumos da atividade industrial quando desvinculados do processo produtivo ou de exigência legal para comercialização.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e em rejeitar a preliminar suscitada. No mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial para reverter a glosa relativa aos fretes e custos logísticos na importação, do desembaraço até a empresa. Ainda no mérito, por voto de qualidade, mantiveram as glosas relativas ao Congluagio PSA e aos serviços prestados por META Métodos Testes Automotivos Ltda., vencidos os Conselheiros Daniel Moreno Castillo (relator), Larissa Cassia Favaro Boldrin e Leandro Wilhelm Wolff, que davam provimento parcial em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

Nos termos do art. 58, inciso III, do RICARF, e considerando que o relator original, Conselheiro Daniel Moreno Castillo, não mais integra o CARF, o Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira designou-se redator ad hoc exclusivamente para a formalização do relatório e do voto vencido.

Na condição de redator ad hoc, e exclusivamente para essa finalidade, o Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira serviu-se das minutas de relatório e voto inseridas pelo relator original no sistema de votação do Plenário Virtual do CARF, a seguir reproduzidas.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente, Redator designado e Redator ad hoc

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Leandro Wilhelm Wolff, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo fiscal de Pedido de Ressarcimento de COFINS não cumulativa – Exportação, relativo ao 3º trimestre de 2009, no montante de R\$ 4.033.971,23, cumulado com Declarações de Compensação (DCOMP).

A unidade de origem, por meio de despacho decisório, reconheceu parcialmente o direito creditório, consignando o reconhecimento de R\$ 2.089.940,76, com homologação parcial das compensações declaradas e assentando inexistir valor remanescente a ressarcir/restituir, adotando como fundamento o Relatório Fiscal e anexos (com glosas associadas a divergências declarativas e enquadramento de itens no conceito de insumo).

No Relatório Fiscal, destacam-se glosas ligadas, entre outros pontos, a divergências entre DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), memórias de cálculo e escrituração, e a itens reputados não enquadráveis como insumos, inclusive: (i) despesas com água; (ii) “Congluagio PSA”, descrito como ajuste de preços em operações com a Peugeot-Citroën, com emissão de nota fiscal complementar quando o ajuste é positivo e “nota de débito” quando negativo; (iii) créditos de armazenagem incorridos em 2008/2009 apropriados em dezembro/2010; e (iv) rubricas vinculadas a receita/prestação de serviços (com glosas por não adequação ao conceito de serviços utilizados como insumo, conforme descrições e prestadores).

Inconformada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade. No julgamento, a manifestação foi procedente em parte, com direito creditório reconhecido em parte.

No curso da instrução, registra-se a realização de diligência e a juntada de demonstrativos (Anexos), tendo a interessada destacado que a fiscalização, na Informação Fiscal teria reconhecido créditos relevantes após a diligência, permanecendo, todavia, controvérsia residual quanto a parcelas específicas. Conforme consignado no acórdão da DRJ, restou ainda em discussão para a COFINS/Exportação do 3º trimestre/2009, e a interessada indica:

(a) Congluagio PSA; (b) armazenagem 2008/2009 apropriada em 12/2010 - extemporânea, (c) “Receita da Prestação de Serviços” – META, além de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e fretes de mercadorias importadas.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira, Redator ad hoc.

Como redator ad hoc, formalizo o voto vencido do Conselheiro Daniel Moreno Castillo, relator original, reproduzindo a minuta por ele inserida no sistema de votação do Plenário Virtual do CARF. O entendimento nela consignado não coincide integralmente com o meu, exposto no voto vencedor que integra o presente acórdão.

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma Extraordinária apreciar nos termos do art. 65, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Preliminar de nulidade.

Em sede de preliminar o recorrente argui a nulidade da autuação, haja vista ter a mesma abordado a questão tributária probatória por amostragem. Ainda que a amostragem possa ser uma metodologia que, eventualmente, possa ensejar nulidades processuais, verifica-se que na espécie não houve prejuízos para o exercício da ampla defesa e do contraditório de forma a autorizar a declaração de nulidade do lançamento.

Por outro lado, nenhuma das hipóteses do artigo 59 do Dec. 70.235/72 puderam ser verificadas no caso concreto, motivos pelos quais rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

3. PIS/COFINS. Não cumulatividade. Insumos. Conceito. Tema 779 do E. STJ.

Segundo o precedente repetitivo no Tema 779, o conceito de insumo para fins de aplicação da legislação tributária das contribuições sociais leva em consideração a relação de essencialidade entre insumo e a atividade econômica da empresa, e não entre o bem/produto e o conceito estreito de vinculação direta com a produção de bens ou prestação de serviços.

Vejamos o teor das teses firmadas nesse precedente vinculativo:

(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. (destacamos)

O entendimento da tese é bastante claro e expresso no que tange ao parâmetro sobre o qual a questão da essencialidade deve ser aferida em relação a determinado item considerado como insumo. Esse parâmetro não é o envolvimento direto na fabricação de bem ou prestação de serviço, como vem definindo a Receita Federal do Brasil em atos normativos de inferior hierarquia, pois indevidamente limitado ao ponto de restringir de forma ilegítima a sistemática própria da não cumulatividade, que deve ter a “essencialidade ou a importância” aferida em razão da sua atividade e econômica principal, e não de determinada linha de produção.

Do voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques ao abordar a questão da relevância e essencialidade, pode se colher dois pontos fundamentais para a compreensão do alcance do comando proferido de forma qualificada pelo E. STJ.

“Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços

pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, **cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**” (e-fl. 25 do voto com destaques adicionados)

O primeiro elemento aborda a indispensabilidade da aplicação do determinado bem ou serviço para o atingimento adequado, sem perda de qualidade do produto em produção. Já a segunda informa de maneira clara que essa qualidade relativa ao processo de fabrico propriamente dita estende-se aos bens e serviços necessários à garantia da qualidade dos produtos fabricados para além da finalização da fase produtiva, pois relaciona-se com a atividade econômica, conceito muito mais abrangente.

Não custa lembrar que, tratando-se de contribuições sociais aferidas pela sistemática base-base, quando da apuração de créditos, critérios de outros tributos que limitam a questão ao tributo-tributo acabam por gerar torção inaceitável da própria não cumulatividade em relação às contribuições. A abrangência da base de incidência das contribuições é muito mais ampla do que uma linha de produção e está associada à atividade econômica da empresa, carecendo de suporte jurídico a defesa de restrição da tomada de créditos a esse recorte restrito (linha de produção), sob pena de afronta à própria não cumulatividade e cometer-se excesso de exação.

Não é outro o entendimento da doutrina nacional, cuja aplicação revela adequada ainda em relação às instruções normativas mais recentes que regulam a matéria:

Porém, isso não significa que o creditamento deva ficar restrito à fase da industrialização ou da produção. Ao limitar o crédito a essa etapa, o Parecer Normativo Cosit n. 05/2018 promoveu uma reedição (em menor escala, mas não menos prejudicial e equivocada) da exegese que, antes do REsp n. 1.221.170/PR, sustentava a validade da aplicação do conceito de insumo do IPI ao regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins. **Trata-se de uma interpretação que não é condizente com o evento imponible do PIS e da Cofins, que, como ninguém desconhece, são tributos que incidem sobre a receita bruta auferida com a venda do produto, e não sobre a sua produção ou fabricação.**

Quando não há coerência ou adequação entre o creditamento e o evento imponible do tributo, a técnica da não cumulatividade não atinge o seu objetivo, que é a neutralização do efeito cascata da incidência plurifásico-cumulativa. Isso equivale a uma restrição da não cumulatividade sem previsão legal, ou seja, o mesmo vício que inquinou as Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004.¹ (destacamos)

¹ *PIS e Cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo* / Adolpho Bergamini ... [et al.]; coordenação Adolpho Bergamini; revisão Marco Magalhães Peixoto. – 6. ed. rev. e atual. – São Paulo: MP, 2024. fl. 341.

A limitação do creditamento a uma relação estrita com a produção, como definida em atos normativos da Receita Federal, não encontra amparo legal, pois desvirtua o princípio da não cumulatividade, violando o objetivo de neutralizar o efeito cascata das contribuições sociais sobre a receita bruta. A abrangência da não cumulatividade no PIS e na COFINS, como visto e estabelecido pelo precedente qualificado do E. STJ, está diretamente relacionada à **atividade econômica como um todo**, incluindo todas as etapas e elementos necessários ao desenvolvimento da operação empresarial, desde que sua subtração comprometa a qualidade, a viabilidade ou o resultado da atividade.

Assim, interpretações restritivas que vinculem os créditos exclusivamente à fase produtiva estão em desacordo com os fundamentos legais e jurisprudenciais aplicáveis, além de promoverem uma restrição não prevista em lei, configurando excesso de exação. A leitura adequada e coerente com o sistema de não cumulatividade exige a observância da **atividade econômica integral**, atribuindo a classificação como insumo para todos os elementos imprescindíveis ou relevantes para a sustentação dessa atividade.

Por outro lado, a exigência de produção de provas específicas para demonstrar a essencialidade de *determinados itens* na atividade econômica deve ser analisada com cautela, sobretudo no que diz respeito àqueles bens ou serviços que, por sua natureza, são invariavelmente necessários à atividade econômica industrial como um todo. A exigência de realização de perícias ou de apresentação de provas adicionais para insumos cuja imprescindibilidade é manifesta e amplamente reconhecida, sujeita a imposição de um ônus excessivo e desproporcional.

Nesse contexto, a necessidade de comprovação individualizada e pormenorizada seria desarrazoada *em determinados casos*, considerando que esses insumos têm relação direta e intrínseca com a continuidade e a qualidade da produção industrial em qualquer segmento econômico, tratando-se, por exemplo, de itens de aplicação indispensável na indústria (qualquer atividade industrial).

Assim, para insumos cuja relevância seja evidente e que integrem processos produtivos de forma recorrente e indispensável, deve-se presumir sua essencialidade, desde que comprovado o custo por meio de adequada documentação fiscal (nota fiscal, etc.), dispensando a necessidade de comprovação adicional por parte do contribuinte, exceto em casos excepcionais devidamente fundamentados pela autoridade fiscal e que não digam respeito a uma glosa genérica, sob a singela rubrica de que não seriam os mesmos insumos no entender do Fisco.

Portanto, para itens cuja imprescindibilidade é evidente e comum a determinadas atividades econômicas, ou até mesmo para aquelas em que o julgador possui conhecimento de causa dada a sua experiência profissional, não se revela razoável a exigência de provas específicas adicionais. Cumpre esclarecer que no caso concreto não há dúvidas sobre os registros da autuada.

Do exposto, passamos à análise de cada um dos itens relacionados ao conceito de insumo, de forma a viabilizar a compreensão da sua imprescindibilidade para com a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

3.1 Glosas do Item 1 do TVF.

Sob o Item 1 do TVF, três glosas distintas foram realizadas: *congluagio PSA*; créditos extemporâneos de armazenagem (período de 2008/2009 e apropriação em dezembro de 2010); Serviços tomados de PJ nacional.

A fundamentação para a impossibilidade de tomada de créditos sobre tais itens está no entendimento fazendário segundo o qual os mesmos não podem se enquadrar no conceito de insumo para fins de aplicação da não cumulatividade das contribuições sociais (PIS/COFINS).

3.1.1 *Congluagio PSA.*

Aplicando o Tema 779 do E. STJ ao caso concreto na sua adequada extensão, tomando por início a questão do *Congluagio PSA*. De início cumpre esclarecer o que seria a aludida operação, que consiste em ajuste de preços efetuado pelo contribuinte quando, ao final do trimestre, procedeu com a verificação efetiva de custo e margem de operações anteriormente faturadas e tributadas. Segundo critérios contratuais objetivos (medição/índice/custo final), o preço das mercadorias adquiridas só pode ser de fato e direito aferido, após o encerramento do trimestre.

Vejamos a exemplificação do contribuinte, sustentada pela operação e documentos da mesma, incluído os contratos:

Assim, como assentado entre as partes, o preço do produto é definido levando-se em consideração todas as despesas de produção, tais como o custo dos materiais, os custos variáveis, a depreciação dos investimentos, entre outros. E o preço efetivo da mercadoria somente é conhecido após reunião com os representantes de ambas as empresas, ocorrida trimestralmente, nos quais estas despesas são identificadas. Assim, o preço faturado mensalmente considera uma estimativa das despesas que irão ocorrer no trimestre, que podem ser superiores ou inferiores às efetivas (identificadas trimestralmente, como visto).

Estas diferenças apuradas entre o preço faturado e o preço efetivamente acordado são ajustadas mediante a emissão de nota fiscal complementar (caso o valor dos bens seja maior do que o pago inicialmente) ou de “nota de débito” (se o montante devido efetivamente seja menor do que o faturado).

Para maiores esclarecimentos, reproduz-se a seguir o exemplo hipotético já trazido quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade: a Recorrente (Iveco) realiza a venda de veículo para a PSA no valor de R\$ 10.000,00 (considerando uma estimativa das despesas da produção), emitindo o correspondente documento fiscal. Ao final do trimestre verifica-se que o preço efetivo da mercadoria, nos termos do contrato (considerando as efetivas despesas da produção), era de R\$ 9.000,00. A Peugeot-Citroen, então, emite uma “nota de débito”, a fim de que seja abatido o valor de R\$ 1.000,00 (valor do ajuste de preço). Considerando-se este abatimento, tem-se que a receita da Recorrente advinda desta operação foi efetivamente de R\$ 9.000,00, valor sobre o qual devem ser recolhidos o PIS/PASEP e a COFINS.

A autoridade lançadora sustenta, em síntese, que: (i) o valor inicialmente tributado foi tratado como “definitivo”, razão pela qual não poderia ser reduzida, no período do ajuste, a base de cálculo da COFINS já recolhida; e (ii) o instrumento utilizado para formalizar o ajuste negativo (nota fiscal/nota de débito) não seria apto a respaldar a exclusão/retificação pretendida.

A controvérsia, nessa esteira, demanda uma depuração conceitual relevante, já que não se trata de “desconto” (muito menos de desconto incondicional extemporâneo), mas de um ajuste de preço. Isto é, de metodologia contratual de fechamento do preço real, com apuração periódica (no caso trimestral), gerando diferenças positivas, refletidas por meio de nota fiscal complementar, e diferenças negativas, formalizadas através de documento fiscal de débito/crédito apto a materializar a reversão parcial do valor anteriormente reconhecido.

A Lei nº 10.833/2003 disciplina a COFINS no regime não cumulativo e estabelece que a base de cálculo é o total das receitas auferidas, prevendo, para fins de determinação da receita bruta, exclusões expressas, entre as quais avulta a hipótese de “vendas canceladas” e “descontos incondicionais concedidos”, não sendo esses o eixo da controvérsia posta. A razão disso é evidente, pois não se tributa aquilo que, por força de desfazimento total ou parcial do negócio jurídico ou de anulação de parcela do preço, não se consolida como receita, ainda que registrada.

Nessa linha, não integram a base de cálculo da COFINS as receitas referentes a vendas canceladas, correspondentes à anulação de valores registrados como receita, tanto no regime cumulativo quanto no não cumulativo. O critério material é a receita efetivamente auferida, que ingressa definitivamente, pois o que se cancela/anula (total ou parcialmente) não permanece como receita tributável legítima.

É precisamente o que ocorre no caso concreto, em que o ajuste de preço trimestral afeta legitimamente a tributação correlata, incidente sobre receita bruta. Em contratos de preço variável, que dependem de parâmetros que somente se estabilizam após o decurso do período (índice final, medições consolidadas, reconciliação de custos, performance, perdas, devoluções técnicas, etc.) há, por desenho negocial, uma etapa de faturamento/registro com base em estimativas e, ao fim do ciclo (no caso, trimestre), o acerto para equalizar o preço ajustado “pago/faturado” com o “devido real”.

Essa diferença apurada não constitui liberalidade comercial (como seria um desconto), mas componente intrínseco da própria formação de preço, pois é o marco temporal para o estabelecimento dele de forma definitiva em termos econômicos-jurídicos. Essa formação de preço é protegida, não custa lembrar, pelo princípio constitucional da livre iniciativa.

Daí decorre, com naturalidade, que: (i) quando a diferença é positiva, há acréscimo de receita no período do ajuste, o que se formaliza por nota fiscal complementar e integra a base; (ii) quando a diferença é negativa, há reversão/anulação parcial do valor anteriormente registrado, pois se evidencia que parcela do preço antes tratada como receita não era, na verdade, devida e, por conseguinte, não pode permanecer compondo a base tributável, sob pena de se tributar receita inexistente.

A tributação não pode cristalizar nomenclatura interna em detrimento da realidade jurídica e material do fato de que a receita tributável é a que se consolida após o acerto, e o ajuste negativo configura, em substância, cancelamento parcial do preço previamente registrado. A

interpretação administrativa da RFB é, inclusive, coerente com isso ao qualificar vendas canceladas como “anulação de valores registrados como receita” (COSIT 4/2017). O racional pode, em tese, ser aplicado ao caso concreto, ainda que a norma apontada trate de cancelamento de venda.

A propósito, a orientação administrativa também evidencia que a exclusão/dedução vinculada aos respectivos cancelamentos/devoluções deve ser compatibilizada com a lógica do período de apuração e com a própria realidade operacional de ajustes que podem exceder a receita do período, o que reforça, por coerência sistêmica, que a técnica do ajuste não se confunde com simples “erro de nota” nem com “desconto” arbitrário.

Adicionalmente, a interpretação acima delineada não refuta a força normativa do artigo 123 do CTN, como enganadamente poder-se-ia cogitar:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, **relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos**, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (destacamos)

O que há no caso concreto são convenções particulares que determinam, entre si, a forma, metodologia e identificação concreta do preço final a ser pago pelos bens, e não definições “relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos”, como exigido pela norma em questão.

Ao contrário, foi observado até mesmo o período de apuração estabelecido pelas partes privadas obedeceu ao período de apuração das contribuições, como se depreende dos autos.

Por outro lado, ainda que a utilização de nota de débito para formalizar o ajuste negativo possa não ser a metodologia mais acatada pela Fiscalização, impõe-se recordar que o Direito Tributário, especialmente no que toca às contribuições sobre receita, não se governa por formalismo estéril e desprovido de efetividade.

O documento fiscal emitido é instrumento de formalização, rastreabilidade e prova das operações e de seus respectivos ajustes. A supra referida SC é explícita ao tratar o cancelamento como anulação de valores registrados como receita e, nesse contexto, a emissão/uso do documento fiscal opera como meio de evidenciar a reversão econômica e jurídica, e não como requisito indelével que, se ausente, transformaria não-receita em receita tributável. Entendo que esse racional aplica-se também ao caso concreto.

No caso, a nota de débito foi empregada exatamente com essa finalidade de materializar o acerto trimestral e lastrear a escrituração e a reconciliação do valor antes faturado com o valor efetivamente devido. A administração tributária pode, e deve, exigir consistência e lastro (contrato, memória de cálculo do ajuste, correlação com operações originárias, registros contábeis e fiscais), como ocorreu no caso concreto. Porém, não pode, sem demonstração de simulação ou ausência de substância econômica, desqualificar o ajuste apenas por preferir outro “rótulo” documental, quando a identificação precisa dos fatos e da verdade material é alcançada.

De resto, é importante frisar que a emissão de documentos específicos para ajustes (inclusive “nota de débito”) é reconhecida em manuais e práticas de escrituração fiscal digital como forma de registrar ajustes de documentos em conformidade com a lógica de rastreabilidade da Escrituração Fiscal Digital (EFD), o que reforça sua aptidão como elemento probatório e de formalização.

Na perspectiva acima posta, a finalidade da norma (registro formal) foi atendida, permitindo, inclusive, o rastreamento material dos fatos declarados.

Nessa longarina, a glosa não pode prevalecer, pois o ajuste trimestral caracteriza fechamento de preço, não “desconto”, e o ajuste negativo consubstancia anulação parcial de valores registrados como receita, enquadrável, por substância, exclusão da receita bruta para fins de COFINS.

A nota de débito, por sua vez, é documento fiscal idôneo para formalizar e lastrear o acerto, devendo ser apreciada como prova da operação e de sua retificação econômica em prestígio à verdade material, e não repelida por formalismo.

Por outro lado, como cediço, o conceito de receita vem bem estabelecido pelo Ordenamento e reiteradas decisões do E. STF.

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, 'independentemente de sua denominação ou classificação contábil'. **Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.** (STF, Tema n. 283, RE 606.107/RS, Rel. Ministra ROSA WEBER, TRIBUNAL PLENO, julgado em 22/05/2013, DJe 22/11/2013). (Grifos adicionados)

Da mesma forma, os limites desse conceito foram bem cravados no RE n. 346.084/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, ao declarar a inconstitucionalidade da Lei 9.718/98 “[...] *no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvidas e da classificação contábil adotada*” (Tribunal Pleno, RE n. 346.084/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005, DJ 1º.09.2006).

Afasto a glosa.

3.1.2 Créditos extemporâneos de armazenagem.

O presente item trata de créditos extemporâneos relativos ao período de 2008/2009, com apropriação em dezembro de 2010. Para esse item, há uma barreira que dispensa qualquer outra aferição, uma vez que um dos óbices estruturados pela Fazenda reside justamente na necessidade imperiosa de retificação das DAFON e DCTF quando o creditamento envolver créditos extemporâneos. Sobre a temática sobreveio a edição da Súmula CARF nº 231, cujo texto é expresso ao exigir a retificação dessas obrigações acessórias como requisito para o gozo do direito.

Súmula CARF nº 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DAFON) retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

A aplicação do verbete sumular em questão é vinculante aos Conselheiros que integram a Corte Administrativa, sendo a consequência dessa aplicação a manutenção das glosas ante à não retificação dos documentos fiscais em questão.

3.1.3 Serviços tomados de PJ nacional.

Sob essa glosa está os serviços tomados pela recorrente junto à empresa META MÉTODOS TESTES AUTOMOTIVOS LTDA. que, segundo a Fiscalização, não seriam indispensáveis ou essenciais para a atividade econômica da empresa. A empresa vende veículos de carga (caminhões) de alta tecnologia embarcada e de valor médio relevante em termos econômicos, e que refletem sob a ótica do adquirente como um investimento.

A descrição dos serviços tomados pela recorrente aponta para uma necessidade própria do mercado em que a empresa está posicionada, uma vez que à prestadora glosada cabe a apresentação técnica das funcionalidades e características técnicas a potenciais clientes. Essa demonstração técnica pode ser prestada pela própria empresa, ou contratada de terceiros, como é o caso, e de fato é essencial para a competitividade e eficiência econômica da empresa, cabendo sem problemas no conceito de insumos que o E. STJ estabeleceu.

Reverto a glosa.

3.2 Glosas do Item 2 do TVF.

No Item 2 do TVF as seguintes glosas foram mantidas: (i) divergências de números entre valores apresentados e declarados em DAFON e extemporaneidade; (ii) serviços tomados não enquadráveis como insumos - extemporaneidade.

Em relação à tomada extemporânea, que afeta ambos os itens acima descrito, e consequente divergências, aplico o mesmo racional acima com atração da Súmula CARF nº 231, que inviabiliza a utilização de tais valores sem as devidas retificações de DAFON/DCTF. A própria

recorrente aponta para duas questões a serem sanadas no tópico, sendo uma delas a necessidade de retificação exigida pela Fazenda, e não atendida.

Mantenho as glosas.

3.3 Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

O tópico em questão abordará a possibilidade, ou não, de tomada de créditos de contribuições sociais no regime não cumulativo, especificamente dos créditos sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. Sobre a questão o C. CARF editou verbete sumular de nº 217, que veda expressamente a pretensão recursal.

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

As súmulas CARF são de aplicação impositiva aos seus Conselheiros e, realizando a subsunção da mesma ao caso concreto, mantenho as glosas em questão.

3.4 Frete e despesas de importação.

Nesse ponto o contribuinte se insurge contra a glosa do frete e serviços de logística operacional portuária de movimentação e armazenagem de cargas importadas. Tais custos operacionais logísticos são indispensáveis para que os bens importados pela contribuinte possam chegar ao estabelecimento fabril, viabilizando a produção que constitui o próprio objeto social da empresa. Assim, sua essencialidade e relevância são evidentes em relação à exploração econômica que constitui a atividade principal do contribuinte recorrente, enquadrando-se, portanto, no conceito de insumo estabelecido pelo Tema 779 do E. STJ.

No mesmo sentido, segue precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais desse C. CARF:

Numero do processo: 10920.722045/2015-03

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Jul 17 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Tue Oct 22 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. OPOSIÇÃO A SÚMULA. NÃO CONHECIMENTO.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma que, enfrentando questão fática equivalente, aplique de forma diversa a mesma legislação, em caso que não seja regimentalmente vedado. No caso, a decisão apresentada a título de paradigma de divergência está em desconformidade com Súmula superveniente (Súmula CARF 188: “É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições”).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Ano-calendário: 2012, 2013 CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. DISPÊNDIOS LOGÍSTICOS COM O TRATAMENTO ADUANEIRO DA CARGA NA IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS NO PAÍS. CONDIÇÕES. CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA NACIONAL, DE FORMA AUTÔNOMA À IMPORTAÇÃO. TRIBUTADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da COFINS, na não cumulatividade poderão descontar crédito somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. Os dispêndios logísticos com o tratamento aduaneiro da carga na importação (no presente caso descritos como “despesas aduaneiras na importação” e “despesas com fretes internos”), vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade.

Numero da decisão: 9303-015.493

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a despesas com frete interno e dispêndios logísticos com o tratamento aduaneiro da carga na importação, e, na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento, para que a unidade preparadora da RFB verifique o atendimento dos requisitos fixados no presente julgado para a fruição do crédito da não cumulatividade (que as operações tenham sido contratadas junto a pessoas jurídicas brasileiras, de forma autônoma a tal importação, e que tenham sido efetivamente tributadas pela Cofins). (documento assinado digitalmente) Régis Xavier Holanda – Presidente (documento assinado digitalmente) Rosaldo Trevisan - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise

Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

Nessa longarina, revento a glosa do frete e custos logísticos incorridos na importação, do desembaraço até a chegada à empresa, obedecidas as premissas estabelecidas no precedente acima “(que as operações tenham sido contratadas junto a pessoas jurídicas brasileiras, de forma autônoma a tal importação, e que tenham sido efetivamente tributadas pela Cofins)”.

4. Conclusão.

Rejeito a preliminar de nulidade para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre:

- a) *Congluagio PSA;*
- b) META MÉTODOS TESTES AUTOMOTIVOS LTDA.
- c) Fretes e custos logísticos na importação, do desembaraço até a empresa.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Redator ad hoc
(voto do Conselheiro Daniel Moreno Castillo)

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira, redator designado

Peço vênua ao Ilustre Relator para divergir parcialmente do voto apresentado, a fim de manter as glosas relativas ao denominado Congluagio PSA e aos serviços prestados pela empresa META Métodos Testes Automotivos Ltda.

1. Congluagio PSA

Reconheço que os autos indicam a existência de mecanismo contratual de preço provisório, com ajuste trimestral obrigatório a partir do custo real apurado, de modo que a diferença negativa verificada ao final do período não se confunde, propriamente, com simples

liberalidade comercial ou desconto concedido ad hoc. A moldura fática, portanto, não autoriza tratar o caso como mera concessão posterior e arbitrária de abatimento. O próprio Relatório Fiscal registra que, nas operações com a Peugeot-Citroën, a nota fiscal era emitida ao preço contratual e, ao final do trimestre, apurava-se o valor correto, com emissão de nota fiscal complementar quando a diferença fosse positiva e de nota de débito quando fosse negativa.

Todavia, a controvérsia não se resolve apenas no plano da verdade material do ajuste econômico. O ponto decisivo, a meu ver, está na via jurídico-fiscal eleita para a recuperação do PIS e da Cofins supostamente pagos a maior.

Conforme consignado no Relatório Fiscal, quando o preço real apurado ao final do trimestre era inferior ao valor anteriormente faturado, o adquirente emitia nota de débito, e a recorrente se valia desse documento para refletir o ajuste em sua apuração das contribuições. A fiscalização glosou o procedimento justamente por entender que não se tratava de erro na emissão do documento fiscal originário e que a “nota de débito” não se qualifica, por si só, como documento fiscal hábil para alterar diretamente a base tributável da operação anteriormente faturada.

Nessa perspectiva, ainda que se admita a substância econômica do ajuste contratual, não se pode perder de vista que, na sistemática das contribuições, a escrituração e a recuperação de valores pagos a maior pressupõem observância dos instrumentos formais próprios de apuração, retificação e compensação, não se extraindo dos autos demonstração suficiente de que a simples nota de débito, tal como utilizada pela recorrente, bastasse para produzir, de imediato, o efeito tributário pretendido.

Não identifiquei, ademais, base normativa pretérita clara que autorize concluir que a simples nota de débito, considerada isoladamente, constitua documento fiscal hábil a gerar, de imediato, crédito escriturável no regime do PIS e da Cofins como se se tratasse de nova aquisição ou de documento de entrada. Ao contrário, os materiais oficiais do SPED e as orientações da Receita evidenciam tratamento técnico próprio para ajustes e regularizações na escrituração.

Também não altera essa conclusão a circunstância de a reforma tributária ter passado a contemplar, de modo expresso, a nota de débito no novo arranjo documental do IBS/CBS. Os documentos oficiais sobre a implementação da reforma indicam a criação e disciplina de novos documentos e finalidades específicas de emissão no novo sistema, inclusive para notas de débito e notas de crédito. Tal dado, longe de demonstrar que o mesmo tratamento já vigorava no regime anterior, evidencia que o tema reclamou disciplina normativa específica para produzir efeitos fiscais no novo modelo. Por isso, não se pode utilizar essa regulamentação superveniente como fundamento para reconhecer, no âmbito do PIS e da Cofins e no período discutido nestes autos, suficiência documental que então não se encontrava claramente prevista.

Assim, a meu sentir, a verdade material do ajuste contratual não é suficiente para suprir, por si só, a ausência de demonstração de que a técnica formal empregada pela recorrente seja a juridicamente adequada para a recuperação das contribuições. Em outras palavras, é

possível admitir que o preço final da operação tenha sido inferior ao inicialmente faturado sem, por isso, reconhecer automaticamente que o valor correspondente pudesse ser apropriado como crédito na forma praticada pela contribuinte.

A regularização do eventual pagamento a maior, em hipóteses dessa natureza, exigiria, ao menos, demonstração da observância da via formal própria, com a correspondente correção das apurações e declarações pertinentes e, se for o caso, utilização dos instrumentos específicos de restituição ou compensação previstos na legislação de regência. Ausente essa demonstração de modo satisfatório nos autos, entendo que a glosa deve ser mantida.

Por essas razões, mantenho a glosa relativa ao Congluagio PSA.

2 - Serviços tomados de PJ nacional – META Métodos Testes Automotivos Ltda.

Conforme se extrai dos autos, o objeto contratual consistia na prestação de serviços de demonstração de produtos da recorrente a potenciais clientes, mediante a alocação de profissionais treinados para apresentação das funcionalidades e características técnicas dos veículos. O próprio contrato identifica a contratada como empresa especializada na organização e execução de demonstrações de produtos, e a diligência fiscal registrou que a atividade desenvolvida se referia à demonstração de mercadorias já produzidas, perante compradores em potencial.

Não desconheço que se trata de serviço economicamente relevante para a estratégia empresarial da recorrente, sobretudo em mercado de veículos de elevado valor e maior sofisticação técnica. Também é compreensível que a demonstração especializada contribua para a aproximação comercial com potenciais adquirentes e, em termos práticos, favoreça a realização das vendas.

Todavia, essa relevância econômica não basta, por si só, para converter a despesa em insumo creditável para fins de PIS e Cofins. O ponto decisivo, a meu ver, é que o serviço em exame não se vincula ao processo de fabricação do bem, nem à sua conformidade técnica, nem à sua viabilização operacional como produto industrial. Trata-se, isto sim, de atividade direcionada à comercialização de produto já acabado, voltada à demonstração de suas características perante o mercado consumidor.

A distinção é importante. O conceito de insumo, mesmo à luz do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 779, não elimina a necessidade de identificar vínculo material entre o bem ou serviço e a atividade operacional tutelada pela não cumulatividade. Nem toda despesa importante para o sucesso empresarial, para a competitividade ou para a ampliação das vendas se converte, automaticamente, em insumo. Do contrário, haveria indevida diluição da diferença entre custos ou serviços ligados à produção e despesas próprias da esfera comercial.

Em linha convergente, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 assenta que, em regra, somente podem ser considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se desse conceito os dispêndios realizados após a finalização do processo produtivo, ressalvadas exceções justificadas, notadamente quando a legislação específica exija determinados itens para que o bem possa ser disponibilizado à venda. Tal ressalva, contudo, não se verifica no presente caso, em que o serviço da META Métodos se insere em etapa posterior à finalização do produto e se volta à sua demonstração perante potenciais compradores, sem qualquer imposição legal que o qualifique como requisito para comercialização.

A própria diligência fiscal, inclusive, realizou distinção entre serviços que guardavam relação direta com o processo produtivo e aqueles situados no campo da demonstração mercadológica. Não por acaso, foram reconhecidos como essenciais outros serviços ligados à engenharia, ao desenvolvimento e à certificação do processo produtivo, tendo permanecido a glosa especificamente quanto à META Métodos, justamente porque sua atuação se inseria na demonstração comercial de veículos a potenciais clientes.

Nesse contexto, entendo que os dispêndios com a META Métodos se qualificam como despesas de venda/comercialização, e não como insumos da atividade industrial da recorrente, razão pela qual deve ser mantida a glosa nesse ponto.

3 - Conclusão

Por essas razões, peço vênia para divergir parcialmente do Ilustre Relator, a fim de manter as glosas relativas:

- ao Congluagio PSA; e
- aos serviços prestados por META Métodos Testes Automotivos Ltda., mantendo-se, nos demais pontos, a conclusão adotada no voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira