



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000189/2010-76
ACÓRDÃO	3302-016.084 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEICULOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/07/2009

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. FABRICANTES DE CAMINHÕES. VENDAS DIRETAS. COMISSÕES DE CONCESSIONÁRIAS. CONDIÇÕES.

O fabricante e o importador de caminhões, nas vendas diretas ao consumidor final, poderá excluir da base de cálculo os valores devidos aos concessionários pela intermediação ou entrega dos veículos. Tal exclusão somente poderá alcançar a parcela remanescente da redução da base de cálculo nos percentuais definidos no art. 1º, § 2º, da Lei nº 10.485, de 2002.

BASE DE CÁLCULO. DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS.

CONTABILIZAÇÃO. COMPETÊNCIA.

A exclusão de valores da base de cálculo requer, para ser acatada, a obediência aos princípios contábeis, dentre os quais o da competência, sob pena de distorção dos eventuais créditos apurados.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. COMÉRCIO EXTERIOR.

CRÉDITOS. UTILIZAÇÃO. CONDIÇÕES.

A Administração Tributária pode, nos limites definidos em lei, estabelecer as condições para o exercício do direito à compensação/restituição de créditos tributários. A partir de dezembro de 2005, o crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

É pré-requisito indispensável à efetivação da compensação a comprovação da existência e a demonstração do montante do crédito que lhe dá suporte.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática não cumulativa, o termo insumo deve seguir o conceito de Essencialidade e/ou Relevância.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova hábil e completa de sua natureza, existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETES.

Fretes pagos para o transporte de bens no interior ou entre as unidades da empresa podem gerar créditos obedecidos preceitos legais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes a despesas de frete de insumos entre estabelecimentos industriais da empresa

Assinado Digitalmente

Mário Sergio Martinez Piccini – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Winderley Moraes Pereira, Luciana Ferreira Braga (substituto[a] integral), Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Declaração de Compensação de crédito da não cumulatividade (vinculados à receita de exportação) da Contribuição para o PIS/Pasep de julho de 2009, no valor de R\$ 4.300.079,07.

A Derat em São Paulo, por meio do despacho decisório, reconheceu o crédito no valor de R\$328.221,93, homologando a compensação até o limite do crédito reconhecido.

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Manifestação de Inconformidade até o Acórdão nos presentes autos, peço vênha para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal, bem como sua ementa.

1. PROCEDIMENTO FISCAL/DESPACHO DECISÓRIO

Em seu Despacho Decisório fundamentou sua decisão nos seguintes elementos:

- *Metodologia do cálculo de apuração do crédito sobre saídas destinadas à exportação em razão ter sido computado em conjunto a redução de percentual da base de cálculo e das exclusões da comissão;*
- *Apuração da base de cálculo em razão do modo de contabilização das devoluções de mercadorias;*
- *Aproveitamento de saldo de créditos de trimestres diferentes (anteriores);*
- *Glosa decorrente de valores de insumos;*
- *Outras operações com direito a crédito.*

2. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE/IMPUGNAÇÃO

Em sua Manifestação de Inconformidade a empresa pontua:

- *Nela, refutou a glosa dos saldos de créditos de meses anteriores a julho de 2009, defendendo que a faculdade de sua utilização está expressamente prevista na legislação que trata de restituição e de compensação (art. 5º, 1º, II, da Lei nº 10.637/02 c/c art. 74 da Lei nº 9.430/96 e art. 27 da IN SRF nº 900/08).*
- *Prosseguiu discorrendo sobre o princípio da verdade material, ao qual se sujeitaria o presente caso.*
- *Explicou que a glosa das aquisições que apresentavam "CFOP 9999" não possui amparo legal, pois o a referida classificação fiscal não é critério para a caracterização de insumo.*
- *Transcreveu o art. 66, § 5º, I da IN SRF nº 247/02, que define insumos, em que em nenhum momento elege o código CFOP como balizador para a*

caracterização de determinando bem ou serviço como insumo, o mesmo ocorrendo com as leis ordinárias que regem a matéria (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

- *Seria necessário, portanto, que a Fiscalização houvesse verificado a efetiva natureza de cada dispêndio, e as espécies de bens e serviços cujos custos foram glosados (aquisições de motores, serviços de logística de peças e acessórios e máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado)demonstram a insubsistência do trabalho fiscal.*
- *Transcreveu ementa de acórdão do CARF, relativa a comprovação de erro material na emissão de Notas Fiscais, para concluir pela impossibilidade de prevalecer o procedimento da Fiscalização, que implicou em glosa de créditos sem a necessária verificação da natureza de cada dispêndio.*
- *concluir pela improcedência das glosas de créditos relativos a produtos e serviços intrinsecamente ligados à sua atividade produtiva, quais sejam: motores para serem utilizados nos caminhões que fabrica (partes e peças utilizadas diretamente nos produtos fabricado), serviços de logística de peças e acessórios, suporte para sistemas de produção e programa de desenvolvimento de chassis.*
- *No tocante às outras operações com direito a crédito (item 15.9 do Despacho), elas se referem a aquisição de ativo imobilizado (...), cujo crédito poderia ser reconhecido integralmente já no mês de aquisição, nos termos do art. 1º da Lei nº 11.529/07(vigente à época dos fatos). Assim, novamente ao adotar o critério de glosa em função do CFOP "9999", a Fiscalização incorreu em nulidade.*
- *Quanto às despesas de energia elétrica, reclamou que houve o mesmo problema relativo ao código CFOP, o que não se justifica, uma vez que direito ao crédito é expresso nas leis mencionadas acima. E não se pode alegar dúvidas quanto à utilização dessa energia elétrica nos estabelecimentos da contribuinte, pois tal fato não foi aventado pela Fiscalização, não podendo sê-lo agora pela DRJ, sob pena de infringência ao art. 146 do CTN.*
- *Discordou também da glosa de créditos de despesas com frete e armazenagem de matéria prima. Nesse caso, o direito estaria garantido nos incisos I, II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.*
- *Assim, teria direito ao crédito relativo ao frete na aquisição de matéria prima, entre os quais se encontram as notas fiscais emitidas pelas empresas JS Táxi Aéreo e Piquetur Passagens e Turismo, que prestaram serviço de transporte de mercadorias para a contribuinte (peças para utilização na produção dos caminhões).*
- *Ainda discorrendo sobre o tema, reclamou que a restrição a tal crédito frustra o regime da não cumulatividade, acarreta carga tributária global*

maior do que resultaria da aplicação das alíquotas das contribuições sobre a receita auferida pela pessoa jurídica vendedora nessa operação, colocando ainda em situação desfavorável as pessoas jurídicas que possuem estabelecimentos autônomos para a comercialização das mercadorias por elas produzidas. Mencionou julgados do CARF a embasar seu entendimento.

- *Insurgiu-se (fls. 726/729) também contra a glosa de créditos referentes às aquisições de insumos efetuadas em data anterior a 31/07/2007, que seriam decorrência de operação societária envolvendo a interessada. Argumentou que, por se tratar de sucessão por cisão seguida de alteração societária, sub-roga-se a ela as obrigações e direitos da sucedida, entre os quais os referidos créditos.*
- *Refutou a desconsideração, pela Fiscalização, da exclusão da base de cálculo relativa aos valores devidos pela intermediação ou entrega de veículo, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.485/2002.*
- *Sobre as "devoluções manuais" de vendas (não contabilizadas via sistema dentro do mês), que a Fiscalização também desconsiderou, argumentou tratar-se de falha meramente formal (...), sem reflexos negativos para a apuração do PIS/COFINS. Acrescentou que não há vedação à adoção do procedimento manual realizado, pelo que a referida glosa é improcedente.*

3. ACÓRDÃO DRJ

A Decisão de Piso apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2009

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. FABRICANTES DE CAMINHÕES. VENDAS DIRETAS. COMISSÕES DE CONCESSIONÁRIAS. CONDIÇÕES.

O fabricante e o importador de caminhões, nas vendas diretas ao consumidor final, poderá excluir da base de cálculo os valores devidos aos concessionários pela intermediação ou entrega dos veículos. Tal exclusão somente poderá alcançar a parcela remanescente da redução da base de cálculo nos percentuais definidos no art. 1º, § 2º, da Lei nº 10.485, de 2002.

BASE DE CÁLCULO. DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS. CONTABILIZAÇÃO. COMPETÊNCIA.

A exclusão de valores da base de cálculo requer, para ser acatada, a obediência aos princípios contábeis, dentre os quais o da competência, sob pena de distorção dos eventuais créditos apurados.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. COMÉRCIO EXTERIOR.

CRÉDITOS. UTILIZAÇÃO. CONDIÇÕES.

A Administração Tributária pode, nos limites definidos em lei, estabelecer as condições para o exercício do direito à compensação/restituição de créditos tributários. A partir de dezembro de 2005, o crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre-calendário.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

É pré-requisito indispensável à efetivação da compensação a comprovação da existência e a demonstração do montante do crédito que lhe dá suporte.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

4. RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), reiterando os argumentos de sua Manifestação,

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mário Sergio Martinez Piccini**, Relator

I – ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, portanto passa a ser analisado.

II – PRELIMINARES

Em seus argumentos a Recorrente suscita:

- *Preliminar de nulidade do procedimento fiscal atinente ao item 15 do Despacho. Glosas de crédito baseadas em documento fiscal. Não houve a verificação da efetiva natureza dos dispêndios.*

Em sus súplicas a empresa discorre:

- *Em nenhum momento a legislação utilizada pela Fiscalização como subsídio para os seus trabalhos elege o código do CFOP como balizador para a caracterização de determinado bem ou serviço com insumo e, por consequência, a possibilidade de tomada de crédito de PIS e de COFINS. A legislação ordinária que rege a matéria (Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03), da mesma forma, não aborda o código do CFOP como parâmetro para se identificar um insumo para o PIS e a COFINS. Aliás, é razoável que assim não o faça, pois, em razão das diferentes espécies de atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, os gastos por elas incorridos no seu desenvolvimento também variam a partir das particularidades de cada sujeito passivo, de modo que a sua catalogação de forma exaustiva, como parece pretender a Fiscalização, é tarefa impraticável.*
- *Por esses motivos que, na análise da correição da importância registrada pela Recorrente, a Fiscalização deveria ter verificado a efetiva natureza de cada dispêndio efetuado com a aquisição de bem ou serviço, para, a partir daí, verificar a existência ou não de um insumo. Verificando-se as espécies de bens e serviços cujos custos foram glosados (aquisição de motores, serviços de logística de peças e acessórios e máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado), é fácil perceber o equívoco no critério adotado no trabalho fiscal, tendo em vista tratarem-se de produtos e serviços facilmente caracterizados como indissociáveis da atividade desenvolvida pela Recorrente (fabricação de caminhões e ônibus) e, nessa medida, dispêndios classificáveis como insumo para a obtenção de receitas sujeitas ao PIS e à COFINS.*
- *(...)*
- *A descrição das condutas adotadas pela Fiscalização demonstra a improcedência da glosa dos créditos efetuada. De fato, para que seja legítima a exigência de tributos por meio de lançamento de ofício (procedimento igualmente cabível na negação de direito creditório), deve-se atender à verdade material.*
- *Isso implica “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável” (art. 142 do CTN) e lançar o crédito tributário “instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito” (art. 9º do Decreto nº 70.235/72).*

Percorrendo as informações contidas no Termo de Verificação Fiscal/Despacho Decisório observa-se que o citado CFOP “9999” serviu como **“start”** para que a fiscalização aprofunda-se a verificação das Notas Fiscais, por amostragem onde verificou, seguindo entendimento jurídico à época, que ou não se enquadrariam como Insumo ou possuíam descrição

genérica que não permitiam sua aferição como Insumos ou Serviços, como se depreende claramente no excerto s seguir (fls. 8 do DD):

- *Nas operações de compra que não se enquadraram em nenhum CFOP referente a bens utilizados como insumo, a empresa adotou uma classificação genérica criando um CFOP fictício classificado com o código de “9999” e utilizou-se desses créditos.*
- *Verificadas por amostragem as Notas Fiscais (Doc 9, fl. 204 à fl. 272) dessa rubrica **classificadas com CFOP “9999” e analisado o seu conteúdo, não foram aceitos, por essa Auditoria os créditos utilizados, por não se enquadrarem no conceito de insumo conforme preceitua a IN SRF 247/02 Art 66 § 5º inciso I, letra a) e IN 404/04, Art 8º , § 9º , Inciso I.***
- *Também não foram aceitos por essa Auditoria os créditos utilizados pela empresa nas quais não estão identificados todos os itens das Notas Fiscais.*
- *Todos os créditos utilizados pela empresa no qual em sua comprovação não constavam a identificação do número da NF e/ou o valor da NF e/ou a descrição da mercadoria e/ou o serviço e/ou o CFOP aplicado e/ou a data de emissão da NF, não foram aceitos por essa Auditoria, Doc.16 e Doc 17, Tabela 10, (fl. 618 à fl. 626 e fl. 627 à fl. 668*

Assim sendo, Fiscalização apontou os motivos que supostos créditos não foram aceitos, inclusive mencionando Notas Fiscais que não continham número, valor descrição mercadoria/serviços, data de emissão relatando detalhadamente quais foram, nos Doc 16 e Doc. 17.

Diante do exposto o inconformismo da empresa com as razões que a Fiscalização elencou para glosar parte dos créditos almejados não pode ser tratado como nulidade e serão devidamente analisados em questão de mérito.

Conforme recorrido, rejeito a preliminar de Nulidade do procedimento fiscal.

III – MÉRITO

A controvérsia cinge-se em apurar se as alegações da Recorrente foram devidamente apreciadas, caso existam, e tenham como suporte documentos hábeis e idôneos.

Percorrendo as informações do Despacho Decisório observo:

- *O Despacho Decisório foi emitido ANTES do conceito de Insumo preconizado pelo STJ;*
- *O Acórdão da DRJ foi exarado ANTES do conceito de Insumo adotado pelo STJ*

No presente caso, a questão do conceito de insumos, matéria objeto de julgamento pelo STJ, em sessão de 22/02/2018, do REsp 1.221.170, levada ao âmbito de Recurso Repetitivo, já foi contemplada na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, expedida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, publicada em 03/10/2018, e pela Administração Tributária Federal por meio de Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU de 18/12/2018).

Conceito de Insumo

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018 (DOU de 18/12/2018), veio apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumo estabelecida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Em suas conclusões, resumiu os critérios de análise e aplicações da nova definição de insumos.

Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço": a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja": b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

- a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;
- b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;
- c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);
- d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;
- e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;
- f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;
- g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;
- h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições

em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

Como se vê, somente podem ser considerados insumos itens aplicados no **processo de produção** de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, admitindo-se créditos em relação ao insumo do insumo, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

Da mesma forma, excluem-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; assim como itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc.; e também os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Acerca da utilidade do teste de subtração, assim se manifestou o PN COSIT/RFB nº 5/2018:

21. **O teste de subtração** proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços "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" (fls 62 do inteiro teor do acórdão), **não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo.** Vale destacar que **a aplicação do aludido teste, mesmo**

subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

Como se vê, o teste de subtração trata-se de ferramenta indiciária, cuja aplicação deve levar em conta a interpretação da abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pela contribuinte", a qual, a despeito possa fazer parecer haver insumos em qualquer atividade desenvolvida, deve se circunscrever ao **processo de produção** de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica, conforme mencionado nos aludidos parágrafos 15 a 18 do mencionado PN COSIT/RFB nº 5/2018:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". **Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica** (administrativa, jurídica, contábil, etc.), **a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.**

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.**

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual - EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões"). (destaques acrescidos)

Ainda, importante frisar que a atividade de comércio não gera direito a crédito a título de insumo. Nesse sentido também dispôs o Parecer Normativo em comento:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **somente há insumos geradores de créditos** da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.**

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, **não há insumos na atividade de revenda de bens**, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens:** a) **combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias;** b) **transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios;** c) **embalagens para transporte das mercadorias;** etc.

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as "atividades" de "produção de bens ou prestação de serviços" e de "revenda de bens", e não sobre as "pessoas jurídicas" que desempenham uma ou outra atividade.

Tratemos os itens glosados pela Fiscalização e mantidos pela Decisão de Piso.

Inicialmente contata-se que o tópico ora debatido já foi alvo de Acórdão CARF em relação ao COFINS, descrito a seguir:

Processo nº 12585.000188/2010-21

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3302-004.119 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 26 de abril de 2017

Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO

Recorrente MAN LATIN AMERICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2009

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO CONSIDERADOS INSUMOS. GLOSA DOS CRÉDITOS. CABIMENTO.

Constatado em procedimento fiscal a existência de tomada de crédito sobre aquisições e prestação de serviços não considerados insumos, impõe a glosa dos valores dos créditos indevidamente apropriados.

SALDOS DE CRÉDITOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. UTILIZAÇÃO NA COMPENSAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO TRIMESTRE CALENDÁRIO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO FORMAIS. IMPOSSIBILIDADE.

1. A compensação de créditos da Cofins, vinculados às receitas de exportação, efetuada após o encerramento do trimestre calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento vinculado ao saldo apurado em único trimestre calendário.

2. O descumprimento de requisito formal, estabelecido em ato normativo editado pela Secretaria da Receita Federal, no exercício legítimo do poder regulamentar conferindo-lhe por lei, impossibilita a análise da certeza e liquidez do direito creditório utilizado e, por conseguinte, da homologação do procedimento compensatório.

Recurso Voluntário Negado.

A Recorrente apresentou Recurso Especial, sendo proferido o seguinte Acórdão CSRF:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

SALDOS DE CRÉDITOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. UTILIZAÇÃO NA COMPENSAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO TRIMESTRE CALENDÁRIO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO FORMAIS. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de créditos da Cofins, vinculados às receitas de exportação, efetuada após o encerramento do trimestre calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento vinculado ao saldo apurado em único trimestre calendário. O descumprimento de requisito formal, estabelecido em ato normativo editado pela Secretaria da Receita Federal, no exercício legítimo do poder regulamentar conferindo-lhe por lei, impossibilita a análise da certeza e liquidez do direito creditório utilizado e, por conseguinte, da homologação do procedimento compensatório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

Para análise do Recurso Voluntário vou adotar as premissas dos citados votos, adaptando ao novo conceito de Insumo e jurisprudência atual do CARF, se aplicáveis ao caso.

1. CRÉDITO APRESENTADO REFERENTE A MESES ANTERIORES (1º e 2º Trimestre de 2009) AO TRIMESTRE EM VOGA

A Recorrente argumenta que a interpretação restritiva ao trimestre utilizada pela Receita Federal não tem amparo na legislação,

A matéria diz respeito à possibilidade de ressarcimento de crédito de PIS-Exportação em trimestres anteriores ao da apresentação da DCOMP. No caso concreto, trata-se de pedido de restituição acompanhado de DCOMP, apresentado em julho de 2009, que foi indeferido por conter, em um só pedido, créditos do 1º e 2º trimestres do mesmo ano.

Não assiste razão à Recorrente, conforme bem expresso tanto no Voto Vencedor do Acórdão CARF e Acórdão Recurso Especial, já citados e aqui reproduzido:

“A divergência que aqui se aprecia, se limita dizer se cada PER-Dcomp deve se referir ao saldo credor das operações exclusivamente relativas a um trimestre calendário ou se o saldo credor de trimestres calendário anteriores pode ser considerado, no mesmo pedido.

Em que pesem as considerações em sentido contrário, concordo com o entendimento esposado na decisão a quo, cujos fundamentos aqui adoto.

A seguir, reproduzo as razões de decidir do acórdão recorrido:

Com a devida vênia, não se trata de vedação à compensação, como entendeu o nobre Relator. A exigência contida no referido preceito normativo limita-se à fixação de prévio requisito necessário à compensação dos créditos das referidas contribuições, realizada após o encerramento do trimestre calendário dos créditos correspondentes, que se encontra expressamente estabelecido no art. 42, §§ 10 e 11, da referida Instrução Normativa RFB 900/2008, que seguem transcritos:

(...)

Assim, por força do disposto no art. 42, § 7º, da referida Instrução Normativa, por razão óbvia, a única exceção que dispensa a apresentação prévia do respectivo pedido de ressarcimento, cinge-se a situação em que o contribuinte formaliza a compensação (a apresenta a DComp) antes do encerramento do respectivo trimestre, o que, no caso em tela, ocorreu em relação ao saldo dos créditos do mês de julho de 2009, uma vez que as referidas DComp foram apresentadas antes do encerramento do 3º trimestre 2009.

Assim, por estar vinculada aos atos normativos editados pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, a autoridade fiscal da unidade da Receita Federal de origem estava obrigada a dar pleno cumprimento ao disposto no art. 42, §§ 10 e 11, da Instrução Normativa RFB 900/2008.

Também não procede a alegação da recorrente de que a exigência de apresentação de pedido de ressarcimento por trimestre calendário extrapolava a competência regulamentar da matéria, atribuída à Secretaria da Receita Federal do Brasil(RFB), pelo art. 74, § 14, da Lei 9.430/1996, combinado com o disposto art. 6º, § 1º, II, da Lei 10.833/2003, respectivamente, a seguir transcritos:

[...]

Ora, se a exigência em questão tem natureza meramente procedimental, com vista assegurar o controle e facilitar a verificação/confirmação da correta apuração do crédito pleiteado, inequivocamente, estava incluída no âmbito das prerrogativas conferidas ao Secretário da Receita Federal a competência para regulamentar tal matéria. Portanto, legítima tal exigência.

Além disso, diferentemente do alegado pela recorrente, tal procedimento revela-se indispensável à verificação eficaz e eficiente da correta apuração dos créditos das referidas contribuições e assim evitar ou reduzir as possibilidades de utilização ilícita de créditos, mediante de fraudes cometidas mediante a apropriação de créditos em duplicidade ou indevidos.

E, como pretende a recorrente, negar legitimidade aos referidos preceitos normativos, editados com respaldo em expressa previsão legal seria o mesmo que afastar a legalidade

dos citados preceitos legais que atribuíram à RFB competência para regulamentar a matéria, o que, fora das exceções estabelecidas no art. 26A, § 6º, do Decreto 70.235/1972, é expressamente vedado, no âmbito do processo administrativo fiscal, às autoridades julgadoras de todas as instâncias.

Enfim, cabe ainda consignar que, diferentemente do alegado pela recorrente, as referidas exigências procedimentais estão em perfeita consonância com o disposto no art. 3º, § 4º, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

[...]

Deveras, conforme anteriormente demonstrado, as referidas exigências formais limitam-se a estabelecer procedimentos com vistas apenas à facilitar o controle e a verificação/confirmação da correta apuração dos créditos, sem qualquer óbice ou restrição ao direito de aproveitamento do saldo remanescente de créditos nos períodos de apuração subsequentes, previsto no preceito legal em destaque. Tal direito é plenamente assegurado seja a sob a forma de dedução da contribuição devida apurada nos períodos de apuração seguintes, seja sob a forma de compensação com débitos vincendos ou vencidos do próprio contribuinte.

A propósito, não se deve confundir procedimentos de controle da legitimidade do crédito, com meios legítimos de aproveitamento do saldo de créditos remanescente de determinado trimestre calendário por meio de compensação, em relação aos quais não há qualquer vedação ou restrição estabelecida nos atos normativos editados pela RFB.

Também não se pode confundir aproveitamento de saldo de crédito remanescente existente no final do período de apuração (crédito com os atributos da certeza e liquidez), previsto no referenciado art. 3º, § 4º, da Lei 10.833/2003, com registro de determinadas operações no Dacon, que asseguram a apropriação de crédito, como consignado no voto do i. Relator.

Inequivocamente, tratam-se de casos completamente distintos.

Com efeito, enquanto o primeiro pressupõe o confronto de débitos e créditos e apuração, no final do período de apuração, de saldo credor remanescente, o segundo representa apenas o registro do valor de determinadas operações que comporão a base de cálculo de apuração dos referidos créditos.”

Verifica-se que a jurisprudência do CARF é clara nesse sentido, inclusive para IPI:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2005

IPI. CRÉDITO BÁSICO. PERIODICIDADE TRIMESTRAL. TRIMESTRES ANTERIORES. PEDIDO PRÓPRIO.

*O ressarcimento de IPI e/ou sua compensação com débitos de tributos e contribuições, efetuado por meio de PER/DCOMP, **deve se referir apenas aos créditos decorrente de aquisições efetivadas e escrituradas no trimestre a que se refere.** Se, no saldo credor apurado ao final do trimestre de referência, houver valores acumulados relativos a trimestres anteriores, tais quantias serão excluídas do pedido/declaração e deverão ser solicitadas em PER/DCOMP próprio. (Acórdão CSRF 9303-014.232, de 15/08/2023, Conselheira Liziane Angelotti Meira)*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. TRIBUTO E PERÍODO DE APURAÇÃO IDÊNTICOS. DUPLICIDADE.

Caracteriza-se duplicidade a transmissão de mais de um pedido de ressarcimento, uma vez que cada pedido deverá referir-se a um único trimestre calendário e ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação (Acórdão CARF nº 3402-011.216, 26/10/2023, Conselheira Cynthia Elena de Campos)

Quanto à alegação que eventuais créditos extemporâneos poderiam ser aproveitados sem retificação da respectiva declaração – DACON, o entendimento foi perfilhado pelo Tribunal Administrativo quando da aprovação da Súmula CARF nº 231, de observância obrigatória por seus Conselheiros, a teor do § 4º, art. 123 e inciso II, §12, art. 114, ambos da Portaria MF nº 1.634/2023), sob pena de representação (art. 131 da Portaria MF nº 1.634/2023):

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Diante do exposto, mantenha-se o critério adotado do Despacho Decisório

2. CRÉDITOS REFERENTES A INSUMOS E SERVIÇOS

a. INSUMOS.

A Recorrente aponta, após longa apresentação do conceito de Essencialidade/ Relevância que os Bens a partir das quais se apropriou dos créditos, basicamente motores para serem utilizados nos caminhões fabricados, relatando que eles foram utilizados na atividade produtiva.

Percorrendo as informações do processo observa-se que as glosas foram devidamente apontadas pela Fiscalização, nos documentos Doc. 16 e Doc. 17 (fls. 618 – 668), conforme os motivos abaixo:

- *Também não foram aceitos por essa Auditoria os créditos utilizados pela empresa nas quais não estão identificados todos os itens das Notas Fiscais.*
- *Todos os créditos utilizados pela empresa no qual em sua comprovação não constavam a identificação do número da NF e/ou o valor da NF e/ou a descrição da mercadoria e/ou o serviço e/ou o CFOP aplicado e/ou a data de emissão da NF, não foram aceitos*

A título de exemplo observa-se algumas Notas Fiscais (fls. 204-272):

Cópia autenticada eletronicamente

VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEICULOS AUTOMOTORES LTDA

ESTR. MARGINAL VIA ANCHIETA KM 23,5
SAO BERNARDO DO CAMPO
(11)4347-2355(PABX)

NOTA FISCAL FATURA

6102 81008898

59104422/0057-04

636014899111

SÉRIE 383707 42

1 - VIA DESTINAT.

DATA DE EMISSÃO 28/07/08

DATA CANCELAMENTO

RESENDE

27/08/08

252265853A ZFREIO MOTOR 5183280 000 PC 500,000 182,980 191475,00 12,00 5,00 9.573,75

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

120808 012326

PC 99.12-NHANGAPI 162

CARIMBO CONTROLADO ELETRONICAMENTE

RETIRAR NA TDSPROCESSO NO. 08/30/0077

191.475,00 0,00 0,00 9.573,75 201.048,75

6FH3308

ESTAMPILHA FISCAL

SERIE CA

Nº 203090676

A Nota do Insumo em tela tem data de emissão de 28/07/2008, fora do período de crédito almejado.

Verifica-se que não foram aceitos como insumos os bens que ou estariam fora do período almejado ou com informações inconsistentes nas Notas Fiscais.

Além do mais a Recorrente não correlaciona os bens que descreve como insumo às eventuais notas fiscais não aceitas pela Fiscalização, não carreando aos Autos elementos contábeis que minimamente pudessem corroborar suas alegados.

Diante do Exposto, a glosa deve ser mantida.

B. CRÉDITOS DE SERVIÇOS.

A empresa também mostra-se irredutível com glosa dos créditos de serviços de logística de peças e acessórios, suporte para o sistema de produção, programa para desenvolvimento de chassi.

A utilização de CFOP “9999” não prejudicou análise da natureza do dispêndio como restou demonstrado pela fiscalização.

Há clara evidência do exame da natureza das aquisições, a fiscalização descreve quais foram as glosas e examinando os documentos fiscais relativos aos serviços, prestação de serviços logísticos, suporte técnico, sortimento de materiais para linhas de pedidos urgentes.

O mesmo constata das notas fiscais nº 0001333 e 001349, incluído na planilha como serviço de logística, emitidas pela empresa Selpa Prestação de Serviços, não permite definir se o serviço pode ser incluído no rol dos insumos (FLS. 251)

UNID.		QUANT.	DISCRIMINAÇÃO	PREÇO UNITÁRIO	PREÇO TOTAL
Libra	1.500,0		Sortimento de materiais para linhas de pedidos normais - Exportação Pedido - 899.711 Requisição - 2.649.032	28,00	42.000,00
Libra	79,0		Sortimento de materiais para linhas de pedidos urgentes - Exportação Pedido - 899.711 Requisição - 2.649.035	31,28	2.471,12
Milyp	83,328		Acondicionamento de peças recebidas da VW ou de fornecedores VW Pedido - 899.711 Requisição - 2.649.038	49,78	4.148,12
Libra	2,000		Recebimento e internação de Produtos Importados Pedido - 899.711 Requisição - 2.649.012	22,89	45,78

INSS RETIDO - R\$ 4.011,08
 BASE DE CÁLCULO DO INSS R\$ 35.454,48
 REDUÇÃO CONFORME IN MPB/SRP Nº 3/2005 (VT, VR, E OUTROS) - R\$ 12.154,81

Lote: 29
 Usuário: 40271134
 Aprova: 1573199

As demais notas fiscais algumas se refere ticket refeição e despesas de alimentação pago a empresa Sodexo, e, fornecimento de mão de obra de analista de custo locado na área financeira, deveras não se trata de insumos, devendo ser mantido a glosa.

O mesmo consta das notas fiscais emitidas pelas empresas JS Táxi Aéreo e Piquetur Passagens e Turismo, assim como, as despesas de armazenagem, em que pese o contribuinte

sustentar tratar-se de frete de insumo e de venda de mercadorias suportado por ele, não é o que se vê dos documentos fiscais.

O documento fiscal emitido pela empresa Transporte Med Life Ltda., descreve somente locação de veículo, assim como, outras – serviços de análise e modificação de produto.

Diante do apresentado, mantém-se glosa efetuada

3. DESPESAS COM FRETES E ARMAZENAGEM DE MATÉRIA PRIMA

A Recorrente aponta que :

- *Segundo o Despacho (item 15.5), os créditos glosados advindos das despesas com frete e armazenagem (decorrentes da compra de matéria-prima, transferência, remessa e retorno, bem como de transporte de peças) não se enquadrariam no conceito advindo do art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/03.*

Percorrendo o Despacho de Decisório a Fiscalização apontou:

- *Consideramos como despesas de armazenagem e fretes na operação de venda os valores existentes nos CFOPs relacionados à essas operações selecionados após análise de notas fiscais por amostragem e descrição dos produtos e serviços adquiridos.*
- *Verificadas por amostragem as Notas Fiscais dessa rubrica classificadas com CFOP “9999” e analisado o seu conteúdo, os créditos utilizados não foram aceitos por essa Auditoria por não se enquadrarem no conceito de Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda conforme preceitua a Lei 10.833/03 Art. 15 inciso II.*
- *Também não foram aceitos por essa Auditoria, nessa rubrica, os créditos utilizados das Notas Fiscais emitidas pelas empresas JS Táxi Aéreo e Piquetur Passagens e Turismo por não serem de natureza de frete conforme estabelece a Lei 10.833/03 Art. 15 inciso II , Doc 16 e Doc. 17, Tabela 14, (fl. 618 à fl. 626 e fl. 627 à fl. 668).*

Separemos a análise entre Fretes de Insumos, Fretes de Produtos Acabados e Armazenagem.

c. FRETES INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os gastos com fretes na transferência de insumos da produção, inclusive de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de créditos de PIS/COFINS como insumo de produção/industrialização de bens destinados a venda.

Já as notas referentes aos transportes feitos pela empresa de turismo e pela de táxi aéreo,(p. ex. fl. 264 e 266) não contém informações suficientes para a determinação do tipo de bem transportado, o que compromete o acatamento dos créditos por falha de comprovação, devendo ser mantida sua glosa.

Assim, as glosas dos demais insumos devidamente descritos, dentro do período de crédito solicitado, devem ser revertidas.

d. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS.

A Súmula CARF nº 217 pacificou tal assunto:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 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.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Assim, sem razão a Recorrente nesse tópico.

e. DESPESAS DE ARMAZENAGEM.

A Fiscalização apontou que foram glosadas as Despesas com Armazenagem que não se enquadravam no preceituado na Lei nº 10.833/2003.

Verifica-se que a empresa discorre sobre seu entendimento quanto as Despesas de Armazenagem, mas não aponta quais glosas discorda da Fiscalização, elencando apenas posições genéricas de Direito Creditório e citações jurisprudenciais.

Diante do exposto, sem razão a empresa.

4. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA.

A Recorrente descreve sua divergência da seguinte forma:

- *Também a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica é admitida como insumo, dada a sua indispensabilidade nas atividades das sociedades empresárias, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (respectivamente, incisos IX e III).*

A Decisão de Piso é clara ao discorrer sobre o tópico:

- *No item 15.7 a autoridade fiscal trata de Despesas de Energia Elétrica e relata que os valores foram confrontados com os informados em conta contábil e estão de acordo com os declarados no Dacon.*
- *Não obstante, no Quadro 8 - Base de Cálculo dos Créditos Glosados referente às Notas Fiscais de Entrada de Insumos - Julho 2009, fl. 692, a fiscalização informa glosas na conta 14911005 - Outros Créditos-Energia Elétrica, no montante de R\$ 168.898,95.*
- *A aparente contradição resolve-se pelo conteúdo da Tabela 13 - Glosa Créditos de Despesas de Energia Elétrica, fl. 622, em que são detalhadas as glosas que atingiram a conta contábil 14911005.*
- *Ali estão relacionadas notas fiscais cuja natureza guarda nenhuma correspondência com dispêndios com energia elétrica. Com efeito, os emissores das notas são empresas como Sodexo Pass. do Brasil Servs. e Com. (fornecedora de valesalimentação), Transporte Méd Life Ltda. (serviços de transporte), DHL Worldwide Express(serviços de transporte) e a nossa já conhecida Piquetur Passagens e Turismo Ltda.*
- *Diante dessas evidências de apropriação indevida de créditos, de nada adianta a defesa acenar com a permissão legal de apuração de créditos a partir de despesas com energia elétrica, de vez que se comprovou que os lançamentos glosados não correspondem a tais despesas.*

Contra tais evidências, notadamente, dificultou a Interessada se defender de que tratava os valores se referiam de fato a energia, neste caso preferiu silenciar, mantendo o argumento de tomar crédito relativo ao consumo de energia.

Assim, os documentos fiscais de cujo valores foram objeto de glosa não revela a natureza dos serviços prestados.

Não há reparo a fazer ao trabalho fiscal, deve ser mantido a glosa, sendo perfeita a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal dos itens que não apresentam relação com Despesas de Energia Elétrica.

5. Créditos utilizados pela contribuinte com data de emissão de nota fiscal anterior a 31/07/07.

A Fiscalização aponta no item 15.9:

- *Também não foram aceitos por essa Auditoria os créditos utilizados pela empresa com data de aquisição anterior a 31/07/07, conforme justificado no item 12 desse eprocesso, que se referem a aquisições dentro do período de crédito.*

A Recorrente alega, em função de operação societária de sucessão:

- *Sucedede que o fato de os créditos terem sido acumulados por pessoa jurídica sucedida pela Recorrente não impede que ela os registre e os aproveite na quantificação do PIS e da COFINS por ela devidos. Ao inverso, justamente o fato de ser sucessora é que lhe garante o direito ao lançamento das parcelas relacionadas às notas fiscais de compra de insumos feitas anteriormente a 31/07/2007.*

Contudo, observando-se os autos do processo, nada foi demonstrado pela Recorrente que tais eventuais aquisições que poderiam corresponder a Direito Creditório já não teriam sido utilizados, tanto pela Sucédida ou pela Sucessora.

Além do mais, conforme já elencado, estão fora do 3º Trimestre de 2009, não ocorrendo nenhuma inovação por parte da Decisão de Piso, guiada pelo Despacho Decisório.

Mantem-se o entendimento da Fiscalização.

6. Exclusões da base de cálculo.

6.1. Exclusão dos valores devidos pela intermediação ou entrega de veículos.

Segundo a Recorrente, a fiscalização “desconsiderou a exclusão da base de cálculo efetuada pela Recorrente relativa aos valores devidos pela intermediação ou entrega de veículos, os quais correspondem às comissões passíveis de desconto, nos termos do artigo 2º da Lei 10.485/2002. Entendeu o Fisco pela impossibilidade de exclusão dessas parcelas conjuntamente com a redução do artigo 1º, § 2º da mesma Lei.”

A Decisão de Piso assim delineou:

- *Como visto, a lei que criou o regime monofásico para veículos e máquinas estabeleceu também duas operações específicas na definição da forma de apuração da contribuição:*
 - *uma redução percentual inicial;*
 - *uma exclusão referente a operações de vendas diretas.*
- *A mesma sistemática de cálculo impõe uma restrição, contida no parágrafo primeiro do artigo 2º, impedindo que as exclusões atinjam os valores representativos da redução inicial da base de cálculo. Ou seja, primeiro há de se fazer a redução para, só então, do valor resultante ser excluída a parcela referida no caput do art. 2º, ou seja, das comissões*

referentes a vendas diretas. Essa restrição está estampada no §2º, do art. 7º, da IN SRF nº 594, de 2005.

- *A desobediência a esta restrição na apuração motivou a providência tomada pela fiscalização.*
- *Com efeito, o retrato da apuração da contribuinte demonstra que a parcela referente à comissão foi excluída da base de cálculo antes que esta mesma base sofresse a redução percentual determinada pelo art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002.*
- *Por conseguinte, o resultado da operação foi contaminado.*
- *Portanto, ao contrário do que entende a defesa, não houve glosa decorrente do entendimento da fiscalização de que seria impossível o cômputo conjunto da redução percentual da base de cálculo e das exclusões da comissão.*
- *Da mesma forma como não houve negativa da possibilidade da própria exclusão, senão que aplicação dos parâmetros definidos pela legislação no cálculo*

Vejamos o disposto na Lei nº 10.485/2002:

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/ PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

(....)

§ 2º A base de cálculo das contribuições de que trata este artigo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso da venda de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal;...

Art. 2º Poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep, da Cofins e do IPI os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS incidente sobre esses valores, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão.

§ 1º Não serão objeto da exclusão prevista no caput os valores referidos nos incisos I e II do § 2º do art. 1º

Conforme se verifica na citada Lei, primeiro procede-se a Redução da Base de Cálculo para depois efetuar as exclusões disposta na Legislação.

Assim, agiu corretamente a fiscalização.

6.2. Devoluções de Vendas com controle manual

A Fiscalização apontou que a empresa:

- *Considerava, na obtenção da base de cálculo da COFINS incidente sobre os produtos classificados na posição 87.04 da TIPI, os valores das vendas devolvidas não contabilizados automaticamente via sistema dentro do mês.*
- *Essa apuração era feita manualmente e seu valor creditado ao total de devoluções apuradas no mês. No mês subsequente, esse valor era contabilizado no sistema juntamente com as demais devoluções ocorridas dentro do mês e debitado manualmente da base de cálculo da COFINS.*
- *Por se tratar de uma prática informal e fora dos padrões contábeis normalmente aceitos, tanto os créditos quanto os débitos feitos manualmente, oriundos dessa operação incidente sobre a base de cálculo da COFINS, foram desconsiderados por essa Auditoria, sendo que o cálculo dessa base, considerado por essa auditoria, está apresentado na Tabela 8 desse e-processo*

A Recorrente assim argumentou:

- *Observe-se que a própria Administração Fiscal reconhece que “a forma de escriturar as operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável”.*
- *Ou seja, para que a glosa em questão fosse válida, deveria ter sido demonstrado a ocorrência de algum prejuízo para o Fisco, o que não ocorreu e demanda o cancelamento desse item da autuação fiscal.*
- *Portanto, não havendo vedação à adoção do procedimento manual adotado pela Recorrente e tendo ele permitido que as autoridades examinassem a natureza e legitimidade da importância aproveitada, afigura-se improcedente a sua glosa a partir das justificativas contidas no despacho decisório, o qual, por essa razão, deve ser reformado nesse ponto.*

Adoto nesse ponto o descrito no Acórdão CARF nº 3302-004.119, de 26/04/2017, do Ilustre Conselheiro Domingos de Sá Filho:

“Nesse ponto a fiscalização não concorda com a inclusão das devoluções à base de cálculo que ainda não foram contabilizadas no sistema, a Impugnante, independente de registrados os documentos nos livros, mas tendo conhecimento das devoluções procede inclusão à base de cálculo, o que não foi colhido pela fiscalização.

A fiscalização entendeu tratar-se de prática informal, por esse motivo não atende os padrões da contabilidade, motivo que desconsiderou tanto os créditos quanto os débitos efetivados de modo manual, mas não demonstrou que tenha ocorrido prejuízo, conforme afirma que no mês seguinte eram contabilizadas no sistema juntamente com as demais devoluções ocorridos dentro do mês e debitado manualmente à base de cálculo.

As devoluções que pende de lançamento no sistema contábil e fiscal dificulta o controle, mesmo tendo sido atestado que os lançamentos ocorrem no mês seguinte, isso implica em verificação mais trabalhosa, embora não se traduza em manobra com intuito de ludibriar o controle, não vislumbro a impedimento, mas transforma a tarefa fiscal bem mais atribulada aumentando consideravelmente o tempo no cumprimento do trabalho.

Não há dúvida de que a autoridade fiscal necessita de segurança a autorizar utilização de saldo credor em processo de compensação, aceitar controle paralelo mesmo guardando toda lisura verificada pela fiscalização, se revela angustiante aprovar algo não assentado nos registros contábeis e fiscais.

Mesmo sabendo que os valores não lançado no sistema vai acabar fazendo parte da base de cálculo, nesses casos há ajuste espontâneo, crucial é verificação em dois controles distintos para quem cabe decidir a certeza e a liquidez do crédito.

A não aceitação do aproveitamento de crédito decorrente de devoluções, neste caso não fere o direito assegurado pela norma do art. 74, § 14 da Lei nº 9.430/96, nesse ponto equivocado o argumento recorrente.

Com esse juízo, vislumbrando a segurança do controle e prestigiando a contabilidade, mantenho a glosa dos valores de devoluções não contabilizadas no sistema.”

A contribuinte limita-se a alegar que não houve prejuízo e que os ajustes manuais seriam corrigidos no mês seguinte.

O regime de reconhecimento contábil dos atos e fatos que atuam sobre o patrimônio é o de competência, segundo o qual os registros devem obedecer ao momento no tempo em que ocorrerem.

É certo que ajustes podem ser realizados, mas sempre no sentido de tornar compatíveis registros e tempo.

No caso da apuração pela sistemática não-cumulativa, especialmente no que tange à apuração do saldo de crédito passível de compensação, ressarcimento ou desconto, a observância dos períodos de apuração das bases de cálculo é essencial.

Com efeito, os créditos que podem ser utilizados na compensação são somente aqueles que excederem os débitos da contribuição apurados no trimestre. Portanto, a observância do regime de competência é parte indissociável no mecanismo de apuração correta do saldo disponível para compensação.

Na medida em que a contribuinte não atendeu ao regime definido pelas normas contábeis e pela própria sistemática da apuração das contribuições, correta a ação fiscal.

Portanto, correto o procedimento adotado pela fiscalização ao excluir da apuração as parcelas erroneamente nela computadas pela contribuinte.

IV – DISPOSITIVO

Nesse sentido, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes a Despesas de Frete de insumos entre estabelecimentos industriais da empresa, conforme descrito no respectivo tópico.

Assinado Digitalmente

Mário Sergio Martinez Piccini