



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13603.720543/2009-46  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-003.569 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 25 de abril de 2023  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** CNH LATIN AMERICA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Mateus Soares de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 02-46.054, proferido pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/BHE, que por unanimidade julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório em litígio.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de créditos tributários relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), referentes ao período de apuração do 4º Trimestre de 2008, no valor total de R\$ 9.736.798,16 (nove milhões, setecentos e trinta e seis mil, setecentos e noventa e oito reais e dezesseis centavos), formalizado através do PER 11240.95939.300109.1.5.09-0408 e vinculado às seguintes DCOMP;

- 24447.35760.200109.1.3.09-0908
- 41166.75556.200109.1.3.09-3109
- 29004.65510.220109.1.3.09-6404

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.569 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13603.720543/2009-46

- 15575.49612.220109.1.3.09-3143
- 12079.13281.290109.1.3.09-5321
- 39058.65697.120209.1.3.09-3313
- 11369.84972.120209.1.3.09-2332
- 39120.19593.060309.1.3.09-8058
- 00356.32709.290109.1.3.09-3678
- 03367.42076.100209.1.3.09-0694

O Despacho Decisório reconheceu os créditos apenas parcialmente no valor de R\$ 6.352.123,81 (seis milhões, trezentos e cinquenta e dois mil, cento e vinte e três reais e oitenta e um centavos).

A DRF Contagem/MG ao analisar o crédito pretendido procedeu a diversas glosas, homologando o pedido de ressarcimento apenas parcialmente. As glosas referiram-se aos seguintes tópicos, que foram objeto de Manifestação de Inconformidade, conforme pode-se depreender da análise do Relatório, da Decisão da DRJ Contagem, haja vista a Autoridade Preparadora não ter juntado aos autos cópia do Termo de Verificação Fiscal (TVF) que descreve os motivos das glosas e ajustes que deram causa ao objeto do presente processo:

- I. Glosa de despesas com veículos e móveis para salas de treinamentos dos funcionários, bens do ativo imobilizado que não faziam parte do processo produtivo da empresa;
- II. Glosa de despesas com serviços diversos e logística como insumos em processos industriais;
- III. Glosa de despesas com água e esgoto como insumos em processos industriais, onde foram admitidas apenas os gastos com atividades de têmpera e lavagem e prova hídrica, por haver contato direto com a produção, e afastadas as atividades de pintura e usinagem, mas não tendo sido possível determinar as quantidades aplicadas a cada processo, foram glosados os gastos referentes a todos os processos industriais identificados;
- IV. Glosa de fretes referentes ao transporte de produtos finais entre os estabelecimentos da Recorrente;
- V. Glosa de fretes referentes a aquisições de itens do ativo imobilizado, ou a uso e consumo;
- VI. Glosa de seguros destacados nos conhecimentos de transporte;
- VII. Glosa de créditos decorrentes de importações relacionadas no §3º, do artigo 8º, da Lei nº 10.865/2004, pois não seriam passíveis de compensação ou ressarcimento (extraído do recurso voluntário) e
- VIII. Glosa de fretes referentes a mercadorias não identificadas.

Encontramos no processo apenas a conclusão do referido TVF, juntada à folha 101, do presente processo que apenas apresenta uma planilha com o resultado final das glosas e ajustes determinados pela Autoridade Tributária, e que no Despacho Decisório, a folha 86, descobrimos que a integralidade do TVF encontra-se juntada ao processo nº 13603.724203/2011-17, já arquivado.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim julgou a Manifestação de Inconformidade:

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.569 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13603.720543/2009-46

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.**

*A contribuição não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior. O reconhecimento de direito ao ressarcimento ou à compensação demanda a comprovação, pela contribuinte, da existência de crédito líquido e certo contra a Fazenda Pública.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.**

*Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão-somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRANSPORTES.**

*As despesas efetuadas com fretes para transferência da matéria-prima ou do produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com fretes de bens ou mercadorias não identificadas e com fretes de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, não utilizadas diretamente na produção, ou ao uso e consumo da pessoa jurídica, não geram direito ao creditamento.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS COM SEGUROS.**

*Desde que suportado pela pessoa jurídica compradora, o seguro pago pelo transporte, assim como o frete, integra o custo de aquisição de bens ou mercadorias adquiridas.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SOBRE IMPORTAÇÃO VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.**

*A possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em espécie, do saldo credor apurado em decorrência de operações de importação, autorizada pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, alcança tão-somente os créditos previstos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.*

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO CREDITÓRIO. APURAÇÃO.**

*A autoridade competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento, restituição ou compensação de créditos poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, sendo que somente são passíveis de compensação os créditos comprovadamente existentes, devendo estes gozar de liquidez e certeza para serem utilizados.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte”*

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 18 de agosto de 2014, e apresentou Recurso Voluntário no dia 27 de agosto de 2014.

Inicialmente solicita que os 41 (quarenta e um) processos, relacionados na Manifestação de Inconformidade, que resultaram em homologação parcial ou não homologação do crédito pretendido sejam julgados em conjunto, tendo em vista a identidade quanto à matéria de fundo. Argui que a Decisão de Primeira Instância precisa ser reformada para dar total provimento à sua Manifestação de Inconformidade.

Passa então a argumentar a respeito de vários itens do TVF, nos seguintes termos:

- a) **Item 3.1 – Inclusão Indevida de Bens do Ativo Imobilizado não relacionados à produção** – Argui que todos os bens do ativo imobilizado dão direito a crédito de PIS/COFINS, relacionados direta ou indiretamente à produção. Também aponta que o material utilizado na capacitação de seus funcionários seriam essenciais ao curso regular das atividades da empresa, por sua atuação inovativa e comprometida com o desenvolvimento tecnológico.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.569 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13603.720543/2009-46

- b) **Item 3.2 – Serviços não empregados diretamente na industrialização** – conforme descritos neste item no TVF. Argui que estes serviços seriam essenciais ao processo produtivo, ao contrário do que alega a fiscalização. Alega que o Acórdão da DRJ considera os insumos de forma excessivamente restrita. Acrescenta, como exemplo, os serviços contratados junto à GSL Logística, que seriam essenciais ao processo produtivo da Recorrente e não meramente administrativo como indicado pela Fiscalização.
- c) **Item 3.4 – Fretes sobre transporte de produtos finais entre estabelecimentos da Recorrente** – argumenta que estes fretes fazem parte da operação regular da Recorrente, necessários para atender a seus clientes pela disponibilização de produtos para a venda, movimentando-os entre seus estabelecimentos. Argui que até que se faça a venda final, não se poderia falar de encerramento do processo produtivo, tendo em vista que o objetivo final de toda empresa é auferir receitas.
- d) **Item 3.5 – Fretes na aquisição de bens destinados ao imobilizado e consumo.**
- e) **Item 3.7 – Fretes – falta de identificação de mercadorias transportadas** – argui que se foram reconhecidos os créditos referentes a aquisição de insumos, também deveria haver reconhecimento dos créditos referentes aos fretes necessários a receber estes bens. Por outro lado, alega que há indicação de CFOP referentes a aquisição de insumos, ou de venda da produção. Argumenta que após a Manifestação de Inconformidade apresentou planilha que provaria a vinculação entre fretes e mercadorias, relacionando notas fiscais e conhecimentos de transporte. Explica que não apresentou cópias dos documentos pois seriam em número muito elevado, o que inviabilizaria a juntada.
- f) **Item 4.2 – Utilização de Créditos tratados no art. 17, da Lei nº 10.865/2004.**
- g) **Item 4.3 – Juros e multa decorrentes do reposicionamento dos créditos** – Decorrente da negativa da Autoridade Tributária em aproveitar créditos de importação antes do encerramento do trimestre, o que resultou na não homologação de compensações requeridas referentes ao início de trimestre. Assim, os valores de débitos que não foram compensados acabaram sendo corrigidos por juros atualizados para além do trimestre que teve os créditos realocados, pois argumenta que ao final do trimestre haveria saldo para homologar, ainda que parcialmente as compensações pretendidas.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

*“Por todo o exposto, a Recorrente requer:*

- (a) o julgamento conjunto do presente PTA com aqueles mencionados no subtópico 2.3 da Manifestação de Inconformidade, haja vista a identidade da respectiva argumentação de defesa, nos termos do art. 58, §8º, do Regimento Interno do CARF (Portaria MF n. 256/2009);*
- (b) seja determinada a realização de diligência para os esclarecimentos referentes ao subtópico 3.5 e ao tópico 4 deste Recurso Voluntário;*
- (c) seja o presente Recurso Voluntário conhecido e provido, com a reforma do acórdão atacado, para que:*
  - (c.1) sejam restabelecidos os créditos glosados nos itens 3.1, 3.2, 3.4, 3.5 e 3.7 do TVF, nos termos em que exposto no tópico 3 deste Recurso Voluntário;*

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.569 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13603.720543/2009-46

*(c.2) seja reconhecida a regularidade da utilização dos créditos de PIS/COFINS tratados pelo art. 17 da Lei n. 10.865/04 (item 4.2 do TVF), conforme desenvolvido no tópico 3.6;  
(c.3) sejam decotados os juros e multa calculados quando do reposicionamento dos créditos (item 4.3 do TVF), de modo que se refiram, tão-somente, ao atraso de um ou dois meses (i. é, aquele decorrente da espera até o fim do trimestre), de acordo com o disposto no tópico 3.7. deste recurso.*

*Nestes termos, pede deferimento.”*

Este é o relatório.

## Voto

### **Serviços não empregados diretamente na produção e Fretes sobre produtos finais entre estabelecimentos da Recorrente**

O artigos 3º, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, em seu inciso II, de texto idêntico, em ambas as Leis, definem que a aquisição de insumos é uma das hipóteses de geração de créditos para a apuração dos valores devidos de PIS/COFINS no regime não cumulativo, nos seguintes termos:

*“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;”*

Este inciso foi objeto de grande controvérsia jurídica ao longo dos anos e corretamente identificado no voto do relator, no REsp 1.221.170/PR, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, como sendo, esta controvérsia, decorrente da avaliação do conceito de insumos em confusão entre o já sedimentado regime não cumulativo para o ICMS e IPI, e a inovação do regime não cumulativo de PIS/COFINS onde, ao invés de atribuir a incidência das contribuições (PIS/COFINS) a atividades específicas (industrialização ou circulação de mercadorias), a atribui “ao total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica” (art. 1º, Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003), ampliando de sobremaneira a incidência para qualquer das atividades da pessoa jurídica, obviamente com algumas limitações previstas na legislação, mas como descrição geral, esta pequena simplificação reflete bem a discussão.

*“27. O creditamento no IPI e no ICMS – digo isso apenas para recordar – vincula-se ao quantum recolhido nas operações anteriores porque os fatos geradores desses impostos são, respectivamente, a industrialização e a circulação comercial de mercadorias ou alguns serviços. No caso do PIS/COFINS, o creditamento consiste em verdadeiro ou autêntico desconto, pois essas contribuições têm por fato gerador o próprio faturamento da empresa ou da entidade a ela equiparada; a distinção é formidavelmente gritante, como se percebe.*

*28. E essa é a pedra-de-toque para afastar a confusão que comumente havia entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS. No primeiro caso, o tributo incide sobre o produto, então o crédito efetivamente decorre dos insumos; no segundo caso, vê-se que o tributo incide sobre o faturamento, então o crédito deve decorrer – e somente pode decorrer – das despesas, sendo essa conclusão de clareza ofuscante ou brilhante como a do sol nordestino.*

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.569 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13603.720543/2009-46

*29. Ocorre que a regulamentação levada a efeito pelo Poder Executivo – como é normal acontecer quando se confere ao credor o condão de arbitrar quanto o devedor lhe pagará – ainda se prende àquela antiga confusão entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS, considerando o crédito destes a partir dos insumos (como no primeiro caso), e não das despesas.”*

No entanto, apesar da ampliação da incidência houve uma restrição do conceito de créditos, quando decorrentes de aquisições de insumos, restringindo-os apenas aqueles consumidos na produção de bens e serviços, em clara contradição ao critério de incidência.

Isto está bem claro no texto da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, artigo 66, § 5º, como reproduzimos abaixo:

*“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*(...)*

*§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto**; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)*

*II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)*

*a) os bens **aplicados ou consumidos na prestação de serviços**, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na prestação do serviço**. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)”*

Assim também encontramos a mesma ideia no texto da IN SRF 404, de 12 de março de 2004, artigo 8º, § 4º, conforme reproduzo a seguir:

*“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*(...)*

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer **outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto**;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens **aplicados ou consumidos na prestação de serviços**, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na prestação do serviço**.”*

O julgamento do REsp. 1.221.170/PR, julgado pelo rito do artigo 543-C, do CPC/1973 (artigos 1.036, e seguintes do CPC/2015), que trata dos recursos repetitivos e cujo

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.569 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13603.720543/2009-46

resultado vincula obrigatoriamente os atos da administração pública, nos termos do inciso VI, alínea a, do artigo 19, e § 1º e *caput* do artigo 19-A, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, conforme transcrevemos abaixo, considerou ilegais as IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

*“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei n.º 13.874, de 2019)*

(...)

*VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)*

*a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (Incluída pela Lei n.º 13.874, de 2019)*

(...)

*VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)*

(...)

*Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)*

(...)

*§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)*

*§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)*

A Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, O Regulamento Interno do CARF – RICARF, também vincula a observação das decisões em sede de Recursos Repetitivos, dos Tribunais Superiores, conforme destacamos pela reprodução do § 2º, do artigo 62, do RICARF.

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

(...)

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”*

Além de considerar as IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004 ilegais, também estabeleceram-se dois critérios de caracterização do conceito de insumos, o da essencialidade e o da relevância, e não mais a forma exaustiva e limitada determinadas pelas Instruções Normativas acima citadas.

*“43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item -*

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.569 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13603.720543/2009-46

*bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”(grifo nosso)*

Em atendimento a estes preceitos, a própria Receita Federal do Brasil (RFB) alterou o seu entendimento a respeito do tema, em cumprimento ao determinado em decisão judicial vinculante, e em convergência com os termos e conceitos estabelecidos, nesta decisão, a respeito da caracterização de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS no regime não cumulativo.

De fato, encontramos no Termo de Verificação Fiscal que a Autoridade Tributária fundamentou sua decisão em normas e conceitos considerados ilegais em decisão de recursos repetitivos, como podemos constatar na reprodução de trecho do item “3.2 -Glosa de créditos de PIS/COFINS – Serviços não empregados diretamente na industrialização”:

*“O regime não cumulativo do PIS/COFINS permite ao contribuinte, de acordo com o art 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002, e o art 3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003, direito a descontar créditos calculados 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”. A definição de insumo é dada pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, conforme transcrição seguinte:*

*(...)*

*Verifica-se, portanto, que podem ser considerados insumos apenas os serviços prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Entretanto, o contribuinte não observou esta norma ao apurar os créditos das contribuições, indicados nas memórias de cálculo apresentadas em 08/07/2011.”*

Também encontramos a mesma abordagem no voto da Decisão de Primeira

Instância:

*“Autorizada pelos artigos 66 da Lei nº 10.637, de 2002, e 92 da Lei nº 10.833, de 2003, a Secretaria da Receita Federal editou as Instruções Normativas nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, e respectivas alterações, para regulamentação das contribuições não cumulativas, das quais destacam-se as seguintes disposições, com efeito vinculante para a administração fazendária:*

*(...)*

*As instruções normativas, nos artigos transcritos, esclareceram que se consideram insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*De tal modo, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que produz despesa necessária à atividade da empresa, mas, tão somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam, direta e efetivamente, aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.”*

Por outro lado, o creditamento a partir de fretes sobre o transporte de produtos finais entre estabelecimentos da própria Recorrente não só não possui previsão legal para tal, como é expressamente afastado na Decisão do REsp 1.221.170/PR, que foi reproduzida no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

*“8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:*

*a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;*

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.569 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13603.720543/2009-46

*b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.*”

Em que pese a arguição da Recorrente de que a atividade finalística de qualquer em presa é a venda de produtos e serviços e que todo esforço, custos e despesas para auferir este objetivo finalístico precisa ser considerado para fins de creditamento de PIS/COFINS, a questão primordial é a de que esta abordagem refere-se ao lucro, que definitivamente não é a base de cálculo destas contribuições.

De fato, podemos estabelecer que há três grupos importantes de gastos que geram créditos utilizáveis no regime não cumulativo de PIS/COFINS, quais sejam: insumos, bens para a revenda e despesas gerais em lista exaustiva prevista nos artigos 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim, o frete de produtos finais entre estabelecimentos da própria Recorrente, apesar de se pretender apresentá-lo como um insumo da atividade geral da empresa, não gera créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS, pois não existe previsão legal, ou mesmo jurídica para a sua consideração.

Desta forma, dou razão parcialmente à Recorrente no sentido de considerar que a análise do conceito de insumos deve basear-se nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5/2018 e IN RFB n.º 1.911, de 11 de outubro de 2019. Afasto, entretanto, a pretensão de considerar fretes de produtos finais entre estabelecimentos da própria Recorrente como passíveis de geração de créditos no regime não cumulativo.

### **Fretes na aquisição de bens do ativo imobilizado e consumo**

A IN RFB n.º 1.911/2019, assim trata o direito ao crédito decorrente de pagamentos de seguros e fretes pagos no transporte referente à aquisição de bens do ativo imobilizado.

*Art. 167. Para efeitos de cálculo dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, bens para revenda ou bens destinados ao ativo imobilizado, integram o valor de aquisição (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei n.º 11.787, de 2008, art. 4º, inciso II, com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, art. 37, inciso VI, com redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005, art. 45, e inciso VII; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos I, com redação dada pela Lei n.º 11.787, art. 5º, inciso II, com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, art. 21, inciso VI, com redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005, art. 43, e inciso VII):*

*I - o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador; e*

*II - o IPI incidente na aquisição, quando não recuperável.*

Estes créditos terão a mesma natureza dos créditos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado, assim como o seu critério de apropriação com base na despesa de depreciação apurada em relação a estes bens, pelo simples fato destas despesas fazerem parte do seu custo de aquisição que virá a ser depreciado.

Adiante discute-se a natureza autônoma dos créditos referentes a fretes, independente do tratamento tributário dado a carga transportada. Este assunto foi enfrentado no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, documento que orienta a aplicação do conceito de insumos na geração de créditos de PIS/COFINS, em face ao REsp 1.221.170/PR, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e à Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, onde encontramos nos itens 158 a 161.

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.569 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13603.720543/2009-46

*“158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis)7, estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:*

- a) preço de compra do bem;*
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;*
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;*
- d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);*
- e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;*
- f) tributos não recuperáveis.*

*159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes.*

*160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:*

- a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;*
- b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.*

*161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.*

O crédito de PIS/COFINS deverá ser calculado pela aplicação das alíquotas previstas no art. 2º, da Lei nº 10.833/2003 ou da Lei nº 10.637/2002, conforme o caso, sobre o valor dos itens descritos nos incisos do caput do artigo 3º, em ambas as Leis acima. Os custos de aquisição são considerados para se estabelecer o valor dos bens e serviços listados no art. 3º, das Leis de regência do regime não cumulativo de PIS/COFINS.

Desta forma os valores pagos a título de frete na aquisição de mercadorias para insumo ou revenda devem receber o mesmo tratamento da carga a que o frete se refira, pois integrará o valor do item no seu registro como ativo do adquirente, e a *contrario sensu*, a aquisição de itens que não geram direito a crédito também não gera direito a se creditar por despesas e gastos relacionados a aquisição destes bens, como fretes, seguros e tributos não recuperáveis.

Sendo assim, novamente preciso dar razão parcial à Recorrente, apenas no que diz respeito às despesas de aquisição de bens do ativo imobilizado.

### **Fretes em relação a mercadorias não identificadas**

Com relação a falta de correlação entre os fretes pagos e as respectivas mercadorias envolvidas, e o reconhecimento de créditos, item 3.7 do TVF, verifica-se que juntou-se aos autos uma planilha com 1.214 páginas, das folhas 179 a 1.392, relacionando os conhecimentos transportes a números de notas fiscais, além de outras informações de interesse para identificar os valores dos fretes aos produtos efetivamente transportados.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.569 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13603.720543/2009-46

A contabilidade mantida de forma regular, e acompanhada dos documentos hábeis, conforme a natureza dos registros contábeis, faz prova a favor do contribuinte, e apesar de considerar que apenas uma planilha, relacionando os números de documentos fiscais não seja suficiente para se fazer prova a favor do contribuinte, também considero que em razão da aplicação do Princípio da Verdade Material, e em razão da grande quantidade de documentos que teriam de ser acostados aos autos para suprir a comprovação das informações constantes da referida planilha, julgo por bem que a Autoridade Tributária faça a análise dos dados contidos no processo e realize os cruzamentos necessários para reconhecer os valores de créditos devidos à Recorrente, com todos os elementos de seu custo de aquisição que lhe forem próprios, o que inclui fretes e seguros, conforme a sua natureza.

Dou razão à Recorrente neste ponto no sentido de que se apliquem as mesmas considerações já realizadas em relação ao item “frete na aquisição de bens do ativo imobilizado”, acima, e se busque reconhecer o crédito pleiteado na totalidade de seus elementos constitutivos, desde que demonstrados com a devida documentação, afastada a utilização de créditos relativos a fretes na aquisição de itens de consumo não reconhecidos como insumos.

### **Conclusão.**

Faz-se necessário que seja verificada a certeza e liquidez do crédito pretendido, na forma da normativa aplicável, de forma a primar pelo Princípio da Verdade Material e prevenir o enriquecimento sem causa da Administração Pública, em detrimento do patrimônio do contribuinte.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29, do Decreto n.º 70.235/72<sup>1</sup>, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem:

- (i) intime a Recorrente para apresentar cópia dos documentos fiscais e contábeis entendidos como necessários (notas fiscais emitidas, as escritas contábil e fiscal e outros documentos que considerar pertinentes) para que a fiscalização possa verificar a certeza e liquidez do crédito assim como o correto valor de apuração da COFINS no período em questão.
- (ii) reavalie os itens 3.2; 3.4; 3.5 e 3.7 do Termo de Verificação Fiscal, que deu embasamento ao Despacho Decisório, objeto do presente processo, nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018 e da IN RFB n.º 1.911/2019, além da análise dos documentos fiscais válidos, referidos na planilha de folhas 179 a 1.392 deste processo.
- (iii) Verificar eventuais erros de cálculo ao recalcular os créditos de contribuições, passíveis de compensação e ressarcimento, nos termos do item 4, do Recurso Voluntário.
- (iv) elaborar relatório fiscal conclusivo considerando os documentos e esclarecimentos apresentados, informando se os dados trazidos pelo contribuinte estão de acordo com sua contabilidade, veiculando análise quanto à validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

---

<sup>1</sup> "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.569 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13603.720543/2009-46

É como proponho a presente Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral