



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.720543/2009-46
ACÓRDÃO	3402-012.374 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CNH LATIN AMERICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

ATIVO IMOBILIZADO. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS AQUISIÇÃO DE BENS.

A Solução de Divergência COSIT nº 7/2016, reconhece que, nos termos do inciso VI, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os bens do ativo imobilizado geram créditos de PIS/COFINS para apuração do valor devido no regime não cumulativo, na forma de despesas dedutíveis de depreciação, apenas quando adquiridos para a locação a terceiros ou utilizados na produção de bens destinados a venda ou a prestação de serviços.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. ATIVO IMOBILIZADO. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. ITENS DE CONSUMO.

O conceito de insumos, para apropriação de créditos relacionados à apuração do regime não cumulativo do PIS/COFINS, precisa ser analisado com base nos critérios de essencialidade e relevância, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, e IN RFB nº 1.911/2019. Todos os elementos constitutivos do custo de aquisição, inclusive de bens do Ativo Imobilizado, devem ser apropriados aos créditos a que se relacionarem, inclusive gastos com fretes e seguros na sua aquisição. Não há previsão para apropriação de créditos referentes à aquisição de itens de consumo que não se enquadrem no conceito de insumo.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

Os fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, referentes a produtos acabados, não possui previsão legal para gerarem créditos no

regime não cumulativo de PIS/COFINS, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

Os fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, referentes a produtos acabados, não possui previsão legal para gerarem créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

O aproveitamento de créditos para compensar tributos e períodos de apuração diversos daquele requerido em PER/DCOMP não homologada, ou homologada apenas parcialmente, somente possui previsão nos casos de pedidos de ressarcimento em que a Autoridade Tributária procede à compensação de outros débitos do próprio contribuinte, de forma a apurar o valor líquido a ser ressarcido, nos termos da IN RFB nº 2.055/2021.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter: (i) as glosas dos gastos pela prestação de serviços da empresa GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda, nos termos do Relatório de Diligência; (ii) as glosas dos fretes para a aquisição de ativo imobilizado e bens de consumo, à exceção das aquisições do fornecedor Centro Atacadista de Armarinhos Barão Ltda, CNPJ: 49.329.873/0002-12, nos termos do Relatório de Diligência; e (iii) as glosas de créditos referentes fretes de mercadorias não identificadas, no limite reconhecido pelo Relatório de Diligência. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles acompanhou pelas conclusões em relação aos itens (ii) e (iii).

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos(substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente)..

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
- 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 5, 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:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

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 21 de outubro de 2014, e apresentou Recurso Voluntário no dia 05 de novembro 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.
- 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;

(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.”

O presente processo foi julgado nesta mesma turma colegiada, com composição diferente, na Sessão do dia 25 de abril de 2023, e resultou na conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

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, 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 nº 05/2018 e da IN RFB nº 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.

É como proponho a presente Resolução.

A diligência foi realizada, resultando no Relatório de Diligência às e-fls. 2.777 a 2.785 e o processo retornou para que se concluísse o julgamento.

A Recorrente acatou o resultado da diligência.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade de forma que dele tomo conhecimento.

Inicialmente, o relatório de diligência traz as seguintes informações:

Em atendimento ao solicitado pela Resolução nº 3402-003.570 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma do CARF, apresentamos a seguir o montante passível de ressarcimento/compensação da COFINS no bojo do processo em epígrafe, referente a janeiro de 2009, caso julgadas procedentes pelo Colegiado as conclusões deste Relatório.

Observe-se que, por algum motivo, este processo não foi julgado pelo CARF concomitantemente aos de nos 13603.724510/2011-90, 13603.724509/2011-65, 13603.724508/2011-11, 13603.724506/2011-21, 13603.724504/2011-32, 13603.724503/2011-98, 13603.724491/2011-00, 13603.724500/2011-54, 13603.724498/2011-13, 13603.724497/2011-79, 13603.724494/2011-35, 13603.724492/2011-46, 13603.724502/2011-43, 13603.724631/2011-31, 13603.724629/2011-62, 13603.724628/2011-18, 13603.724627/2011-73, 13603.724623/2011-95, 13603.724622/2011-41, 13603.724620/2011-51, 13603.724618/2011-82, 13603.724617/2011-38, 13603.724615/2011-49, 13603.724614/2011-02, 13603.724612/2011-13, 13603.724633/2011-21, 13603.724611/2011-61, os quais tratam da mesma ação fiscal, referente ao ressarcimento de PIS/COFINS de janeiro de 2008 a setembro de 2010. Tais processos percorreram todo o trâmite administrativo no âmbito da RFB, chegando inclusive à Câmara Superior de Recursos Fiscais, havendo sido julgados definitivamente.

As glosas e infrações tais como subsistiram ao final de todo o percurso administrativo destes processos podem, assim, s.m.j, servir como parâmetro confiável para os questionamentos da mencionada Resolução – com exceção do item 3.5 do Termo de Verificação Fiscal – TVF.

Desse modo, anexamos ao presente os principais acórdãos e resultados de diligências solicitadas pelos órgãos julgadores no bojo desses processos.

Assim, mostraremos item a item do TVF os ajustes realizados de acordo com o que acabou por prevalecer, em tais processos, após o julgamento da Manifestação de Inconformidade pela Delegacia de Julgamento, e também pelo que foi determinado pelos Acórdãos de Recurso Voluntário, feitos pelo CARF, e de Recurso Especial, realizados pela CSRF. Quanto ao item 3.5, cujas glosas foram mantidas integralmente após o trâmite desses processos, realizaremos nova demonstração, haja vista o entendimento esposado no Parecer Normativo Cosit n' 05/2018 e na Nota SEI n' 63/2018/CRJ/PGACET/ PGFN-MF, item 160, 'a', em conformidade com o apontado pela Resolução que requereu a presente diligência.

I. Inclusão indevida de bens do Ativo Imobilizado

A possibilidade de utilização de créditos decorrentes das despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado decorre da previsão nos artigos 3º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme podemos constatar pela reprodução, a seguir, de parte da Lei nº 10.833/2003, de texto com o mesmo sentido e abrangência do mesmo artigo, incisos e parágrafos da Lei nº 10.637/2002:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)”

A Solução de Divergência COSIT nº 7, de 23 de agosto de 2016, assim interpreta a qualificação necessária ao ativo imobilizado para gerar créditos de PIS/COFINS com relação às despesas de depreciação:

“32. Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda de bens, quais sejam a aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

33. Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.

34. Diferentemente, todas as demais hipóteses de creditamento abrangem dispêndios que, conquanto necessários ao desenvolvimento das atividades da pessoa jurídica, podem relacionar-se indiretamente com a atividade de produção de bens e prestação de serviços ou revenda de bens, pois também são utilizados em áreas intermediárias da atividade da pessoa jurídica. Exemplificativamente citam-se: energia elétrica e térmica; aluguéis de prédios e máquinas;

arrendamento mercantil; depreciação ou aquisição de edificações e de benfeitorias em imóveis; e vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.”

De fato, apenas reforça o inciso VI, do caput do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, conforme exposto acima. Assim, os bens que podem gerar créditos precisam estar diretamente relacionados à produção de bens ou à prestação de serviços.

Apesar da ausência de juntada do Termo de Verificação Fiscal (TVF), onde se consignam as razões de decidir que basearam o Despacho Decisório, que homologou apenas parcialmente as compensações, a própria Recorrente supre esta deficiência ao citar detalhadamente o referido TVF, e desta forma, valho-me de trecho extraído do referido documento, que foi inclusive confirmado nas alegações feitas em Recurso Voluntário:

“Porém, o sujeito passivo creditou-se, na base de 1/48 do valor de aquisição, de créditos incidentes sobre a compra de bens destinados ao ativo imobilizado, mas não empregados na industrialização. Intimado, conforme Termo de Intimação nº 0625/2011, a justificar o aproveitamento de créditos referentes a compras de móveis de escritórios (NCMs nos 9403.1000, 9403.2000) e automóveis de passageiros (posição 8703 da NCM) para o ativo permanente, o contribuinte, após pedir prorrogação de prazo, afirmou que os móveis de escritório seriam utilizados nas salas destinadas ao treinamento de seus funcionários, quanto aos automóveis de passageiros, disse que na verdade adquiriu pneus para veículos, e que o crédito de PIS e COFINS foi apropriado inadvertidamente. Entretanto, não apresentou elementos que comprovassem esta sua afirmação.

De qualquer forma, tanto os créditos oriundos dos móveis, quanto os dos veículos, são indevidos, face à legislação citada anteriormente. Deste modo, verificando a necessidade de glosar os créditos decorrentes da obtenção destes dois tipos de bens, elaboramos, em um primeiro momento, a relação detalhada destas compras, conforme demonstrativo “Aquisições de Veículos de Passageiros e Móveis de Escritório”, em anexo.”

Este tema já foi apreciado nos processos citados no Relatório de Diligência, acima reproduzido, com idêntica conclusão. Reproduzo a seguir trecho do voto vencedor do processo nº 13603.724510/2011-90, a título exemplificativo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO PELA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O inciso VI do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 vincula o creditamento em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado - além de seu emprego para locação a terceiros - a seu uso “na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”. Portanto, o legislador restringiu o creditamento da contribuição à aquisição de bens diretamente empregados na industrialização das mercadorias (ou na prestação de serviços), não sendo razoável admitir que seja passível do cômputo de créditos a aquisição irrestrita de bens necessários ao exercício das atividades da empresa como um todo.

(...)

Com efeito, o ativo imobilizado compreende os bens e direitos necessários ao exercício das atividades estatutárias da pessoa jurídica, aí incluídos aqueles que tem finalidade unicamente administrativa, ou seja, que não são empregados diretamente na produção ou na comercialização de mercadorias e de serviços, ou ainda, na locação. Apenas esses últimos é que fazem jus ao creditamento.

No mais, muito embora este relator entenda que os móveis de escritório e os automóveis de passageiros possam ser necessários ao exercício das atividades da empresa, tais não se enquadram na amplitude conceitual de insumo na produção dos bens destinados à venda. Essas despesas, com efeito, são de caráter geral, não estando vinculadas diretamente ao processo de industrialização, razão pela qual entendemos não ser legítimo o cômputo de crédito com base em tais rubricas.

É por essa razão que deverá ser negado provimento ao recurso na parte em que o sujeito passivo pretende se creditar do PIS e da COFINS pela aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, mas não utilizados na produção.

(Acórdão nº 3301-002.803, Conselheiro Redator-Voto Vencedor Demes Brito, 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, da 3ª Seção, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Sessão de 29/01/2016)

Assim, considero sem razão à Recorrente.

II. Serviços não empregados diretamente na produção

Os 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.

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 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 nº 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 nº 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 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 nº 10.522, de 19 de julho de 2002, conforme transcrevemos abaixo, considerou ilegais as IN SRF nº 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 nº 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 nº 13.874, de 2019)*

***a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou** (Incluída pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 13.874, de 2019)

A Portaria MF nº 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 nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 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 nº 152, de 2016)”

Além de considerar as IN SRF nº 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 - 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.”

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 nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Desta forma, dou razão à Recorrente no sentido de considerar que a análise do conceito de insumos deve basear-se nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.

Este foi um dos temas submetidos à diligência, em face à fundamentação legal utilizada como motivação das glosas ter sido considerada ilegal pelo STJ, conforme já aludido neste voto.

Como resultado da Diligência, obtivemos o seguinte:

Item 3.2 do TVF – Glosa de créditos de PIS/COFINS – Serviços não empregados diretamente na industrialização

O CARF, ao julgar o Recurso Voluntário do contribuinte daqueles processos, reconheceu em parte o direito a creditamento, admitindo-se os créditos calculados pelo sujeito passivo em relação aos serviços pagos à GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.

Tal entendimento vai ao encontro do apresentado pelo Relatório da Resolução CARF 3402-003.570, pois restabelece créditos de serviços de logística aplicados na produção ou fabricação dos produtos do contribuinte.

Deste modo, **subsistiram as glosas de créditos de PIS/COFINS em relação aos serviços prestados pela Fiat do Brasil S/A, empregados na área administrativa da CNH, nos valores informados, aos 15/03/2021, pelo representante do sucessor do contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação – Diligência Fiscal nº 001/20211, que a seguir indicamos:**

Socorro-me novamente ao Acórdão nº 3301-002.803, para reproduzir a conclusão daquele julgamento sobre o mesmo tema:

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. REALIDADE FÁTICA. SERVIÇOS ENQUADRADOS PARCIALMENTE COMO INSUMOS NOS TERMOS DO REGIME. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo das mencionadas leis não se restringe à acepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI e espelhada nas Instruções Normativas SRF nos 247/2002 (art. 66, § 5º) e 404/2004 (art. 8º, § 4º), sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Contudo, deve ser afastada a interpretação demasiadamente elástica e sem base legal de se dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda, posto que a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na produção ou fabricação, não dá margem a que se considerem como insumos passíveis de creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa.

Logo, há que se conferir ao conceito de insumo previsto pela legislação do PIS e da COFINS um sentido próprio, extraído da materialidade desses tributos e atento à sua conformação legal expressa: são insumos os bens e serviços utilizados (aplicados ou consumidos) diretamente no processo produtivo (fabril) ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Realidade em que a empresa, fabricante de máquinas e equipamentos de grande porte, busca se creditar da contribuição em função de serviços com despacho aduaneiro, contabilidade geral, controle fiscal, contas a pagar e tesouraria, controle de ativo fixo, registro fiscal, faturamento, gestão tributária e societária, serviços de assessoria e expatriados, serviços os quais dizem respeito a atividades de caráter meramente administrativo, e que, por não estarem relacionados diretamente à atividade produtiva da interessada, não dão direito a creditamento.

Diferentemente, poderão alicerçar creditamento os serviços relacionados ao controle de fluxo de produção e de estoque nas instalações fabris (sistema just in time), posto que esses são essenciais ao processo produtivo.

(Acórdão nº 3301-002.803, Conselheiro Redator-Voto Vencedor Demes Brito, 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, da 3ª Seção, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Sessão de 29/01/2016)

No TVF, e-fl 1.597, encontramos listados os serviços que foram glosados como não sendo relacionados ao processo produtivo da Recorrente, e portanto, não poderiam compor os créditos referentes ao conceito de insumo:

Instado, conforme Termo de Intimação nº 0551/2011, a informar quais tipos de serviços prestavam as empresas Fiat do Brasil S/A e GFL Gestão de Fatores Logísticos, e a apresentar os respectivos contratos, a empresa respondeu, em 01/09/2011, o seguinte:

“Serviços prestados à INTIMADA pela FIAT DO BRASIL S/A:

- Comércio Exterior;
- **Despacho aduaneiro consubstanciados em operações de Exportação da CNH em todo o território nacional e relacionados com os modais marítimo, aéreo e rodoviário;**
- **Despacho aduaneiro consubstanciados em operações de importação da CNH em todo o território nacional e relacionados com os modais marítimo, aéreo e rodoviário.**
- Contabilidade Geral;
- Controle Fiscal;
- Contas a pagar e Tesouraria;
- Controle de ativo fixo;
- Registro Fiscal;
- Faturamento;
- Gestão tributária e societária;
- Serviços de assessoria a expatriados.

Serviços prestados à INTIMADA pela GFL GESTÃO DE FATORES LOGÍSTICOS LTDA:

- Gerenciamento das operações de transporte "IN Bound" - Transportes de materiais/produtos que adentram na fábrica da contratante e "Follow-up" - Acompanhamento de entrega de materiais e componentes a ser realizado pela contratada, perante os fornecedores da contratante."

Nenhuma destas atividades pode ser considerada como aplicada ou consumida na fabricação de produtos. Os serviços prestados pela Fiat do Brasil S/A, claramente, têm caráter administrativo, mas mesmo os prestados pela GFL não podem ser considerados insumos. Neste sentido, a ementa da Solução de Consulta Nº 125 de 2007 – DISIT – 10ª RF declara:

Como vimos anteriormente, o Relatório de Diligência sugere que todas as glosas relacionadas a estes serviços sejam revertidas, exceto aqueles prestados pela Fiat do Brasil Ltda, conforme já relacionados acima, os quais foram considerados como de caráter puramente administrativo.

Acato e acolho a conclusão da diligência, no entanto, faço uma ressalva em relação às despesas com o despacho aduaneiro.

O Regime não Cumulativo do PIS/COFINS foi instituído pelas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, onde se estabelece os contribuintes e as operações sujeitas ao novo regime de apuração destas contribuições, através de uma lista exaustiva e, por exclusão, determina-se que os contribuintes sujeitos à apuração do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) pelo Lucro Real são aqueles sujeitos ao regime de apuração não cumulativa do PIS/COFINS, reproduzo o art. 8º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 10, da Lei nº 10.833/2002:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Lei que institui o Estatuto da Segurança Privada e da Segurança das Instituições Financeiras; (Redação dada pela Lei nº 14.967, de 2024)

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

*III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;
IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;
(...)*

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Produção de efeito)

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998, e na Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

(...)

Silente a legislação do PIS/COFINS em muitos aspectos em relação aos critérios contábeis e tributários sobre os conceitos necessários à avaliação dos créditos no regime não cumulativo, e sendo estes detalhadamente abordados na legislação do IRPJ, entendo que naquilo em que não haja detalhamento na própria legislação do PIS/COFINS, deve-se adotar os critérios da legislação de apuração do Lucro Real.

Neste ponto, destaco que o valor dos insumos a serem reconhecidos no estoque, antes do próprio processo produtivo, deve conter todos os esforços necessários à disponibilização daquele bem ou produto específico para domínio e uso do contribuinte.

Isto está claramente expresso no art. 301, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, conforme vemos a seguir:

Subseção III

Do custo de bens ou serviços

Custo de aquisição

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.

O mesmo vale para o valor dos fretes, desde que estas despesas estejam relacionadas a itens que dão direito ao crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo, no caso concreto aquelas relacionadas a insumos, bens para revenda e bens do ativo imobilizado, este último conforme as regras de depreciação ou de amortização do ativo aplicável.

Apesar de estar firme na minha convicção sobre este tema, nem no Recurso Voluntário, nem na manifestação da Recorrente a respeito do resultado da diligência, houve manifestação contrária a esta glosa específica, a qual compões uma glosa mais abrangente que abarca todos os serviços prestados pela Fiat do Brasil S/A, de forma que não há nos autos como separá-los, ou mesmo relacioná-los a itens importados cuja aquisição resultasse em créditos do

PIS/COFINS, de forma que considero matéria não impugnada, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/1972.

Dou razão parcial à Recorrente para reverter as glosas sobre os gastos pela prestação de serviços da empresa GSL Gestão de Fatores Logísticos Ltda, nos termos do Relatório de Diligência.

III. Fretes sobre produtos finais entre estabelecimentos da Recorrente

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”;

*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 nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.*”

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados para centros de distribuição, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

*“56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente**, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.(grifo nosso)”*

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

Tão pouco pode-se considerar que estes fretes sejam parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)”

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à tradição do bem.

“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há porque estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os “Custo Gerais de Fabricação” (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as “Despesas Gerais Comerciais” (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

É como voto.”(grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

De forma que, 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.

O assunto já é objeto da Súmula CARF nº 217.

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.

De acordo com todo o exposto entendo sem razão à Recorrente.

IV. Fretes na aquisição de bens do ativo imobilizado e consumo

A IN RFB nº 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 45, e inciso VII; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos I, com redação dada pela Lei nº 11.787, art. 5º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, onde encontramos nos itens 158 a 161.

“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 compor a base de cálculo que será utilizada para se apurar os créditos pretendidos, e no caso de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, quer por serem isentos, não tributados ou qualquer outra modalidade, os custos de aquisição devem reconhecer tão somente as parcelas tributadas das despesas necessárias a garantir ao adquirente a posse e o uso dos bens adquiridos.

O Relatório de Diligência também tratou deste assunto.

Item 3.5 do TVF – Glosa de créditos de PIS/COFINS – Fretes – Inclusão indevida do transporte de mercadorias destinadas ao imobilizado ou a uso e consumo

Esta glosa foi mantida integralmente ao final de todo o trâmite processual dos processos já anteriormente julgados.

No entanto, haja vista que o julgamento do CARF se deu em 2016, antes do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, e não foi admitido recurso especial do contribuinte quanto a este aspecto, entendo que as glosas devem ser revistas em face desse Parecer.

Também há que se ter em conta, seguindo o princípio de que o acessório segue o principal, nos termos do item 160, 'a', da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, que a admissão dos créditos dos fretes possui íntima relação com a admissibilidade creditícia dos bens transportados.

Nesse sentido, intimamos o sujeito passivo a identificar quais bens de uso ou consumo, relacionados às glosas de frete, têm relevância ou essencialidade para a produção industrial do sujeito passivo. Da mesma forma, solicitou-se ao sujeito passivo a destinação dos bens do imobilizado, para fins de determinação dos créditos dos fretes.

Relativamente aos bens de uso e consumo cujos créditos de fretes glosados seriam essenciais ou relevantes, o contribuinte respondeu que tais bens seriam utilizados na manutenção geral da fábrica, ou utilizados na fabricação e montagem dos produtos comercializados pela CNH.

Tal afirmação, em sua grande maioria, foi confirmada pelos espelhos de notas fiscais entregues. Entretanto, verificou-se que as aquisições do fornecedor Centro Atacadista de Armários Barão Ltda, CNPJ: 49.329.873/0002-12, ocorridas em janeiro e fevereiro de 2009, pela sua natureza 2, não podem ter os correspondentes créditos de frete admitidos.

Portanto, em geral, os créditos de fretes destes bens de uso/consumo são admitidos, com exceção dos que se referem a esse fornecedor específico, conforme rol da tabela "Essencialidade ou Relevância de Bens de Uso ou Consumo - Créditos Admitidos", em anexo.

Em relação ao período em análise, portanto, geraram-se créditos de R\$ 208,48 de fretes sobre bens de uso/consumo.

Quanto aos bens do imobilizado, verificando-se pelas respostas e documentos apresentados que estes destinavam-se à substituição das máquinas utilizadas na produção, fabricação e montagem dos produtos comercializados pela CNH, é admitida a sua apropriação, porém à razão de 1/48 mensais, já que os créditos dos bens em si são escriturados a esta razão.

Assim, os créditos acumulados dos fretes de janeiro de 2008 até o mês de janeiro de 2009, à razão de 1/48, perfazem R\$ 46,81, conforme planilhas "Créditos de Fretes sobre Imobilizado" e "Imobilizado – Créditos sobre fretes à razão de 1/48".

Observe-se que o contribuinte, ao escriturar os créditos sobre fretes de bens do imobilizado, anotou-os de uma só vez, sem respeitar a taxa estabelecida para os bens transportados.

Portanto, as glosas mantidas para este período são:

(A) Glosas Totais, conforme TVF: R\$ 800,26

(B) Créditos Admitidos: R\$ 208,48 + R\$ 46,81 = R\$ 255,29

Glosas Mantidas (A) - (B): R\$ 544,97

Tabulando-se por período e tributo, temos então o valor das glosas a serem mantidas:

Mês	COFINS
Jan/2009	544,97

Tendo em vista todo o exposto, acolho e adoto as conclusões do Relatório de Diligência para reverter as glosas de fretes sobre material de consumo e de bens do ativo imobilizado, de forma parcial, excluindo os fretes sobre aquisições de produtos da empresa Centro Atacadista de Armários Barão Ltda, e reconhecendo o mesmo critério exposto pelo Relatório de Diligência pela apropriação destes valores da mesma forma em que são apropriados os créditos referentes ao próprio ativo imobilizado.

V. 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 258 a 1.471, 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.

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.

Nestes termos, o Relatório de Diligência retornou com a seguinte conclusão:

Item 3.7 do TVF – Glosa de Créditos de PIS/COFINS – Fretes – Falta de identificação das mercadorias transportadas

Ao fim do julgamento dos processos aludidos na introdução do presente Relatório, tal item é o que apresenta maior volume de glosas, e onde também ocorreu reversão parcial destas. Vejamos o que ocorreu nestes processos.

Já durante a ação fiscal, a empresa foi regularmente intimada a relacionar as mercadorias aos fretes, logrando esta identificá-las apenas parcialmente.

Em sua Manifestação de Inconformidade à época, o contribuinte juntou aos autos mídia em CI), incluindo as informações que entendeu necessárias para o restabelecimento desses créditos, a qual foi convertida em documentos anexados aos autos. Entretanto, o julgador não considerou estes dados suficientes para lhe conceder qualquer direito creditório.

Apresentado o Recurso Voluntário, o CARF, por sua vez, determinou diligências “para que a unidade de origem, diante dos registros apresentados pelo sujeito passivo e os correspondentes documentos neles referenciados, apure os créditos do PIS e da COFINS nos casos em que os mesmos, realmente, correspondem a fretes pela aquisição de insumos, conforme metodologia que entender mais adequada para tanto”.

Em decorrência examinamos, à época, os registros digitais apresentados pelo contribuinte anexos às suas Manifestações de Inconformidade, não analisados pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte, que abrangia as contribuições do período ora examinado.

Os referidos arquivos comprovaram apenas parcialmente o direito do sujeito passivo ao crédito.

Assim, em 02/04/2015, elaboramos Relatório Fiscal, em anexo 3, no qual relacionamos, na planilha “Glosas Revertidas”⁴, os créditos que o sujeito passivo conseguiu comprovar sua legitimidade, vinculando-os ao transporte de insumos. No acórdão do Recurso Voluntário dos processos outrora julgados pelo CARF, a Turma decidiu por “dar parcial provimento ao recurso, nos termos dos cálculos apresentados pela autoridade fiscal no relatório de diligência”.

Desta forma, não há necessidade de se realizar nova intimação para que o contribuinte informe o que foi transportado naquele período, e as conclusões daquele Relatório cabem perfeitamente a este novo julgamento.

Assim, as glosas que subsistiram consistem nos valores indicados no TVF menos os totais das “Glosas Revertidas”, como demonstramos a seguir:

Este item específico está vinculado a outro Relatório Fiscal, de e-fls 1.591 a 2.606, e tendo em vista a quantidade enorme de registros apresentados não reproduzirei os resultados que constam deste relatório.

Tendo em vista todo o exposto, acolho e adoto as conclusões do Relatório de Diligência para reverter as glosas de créditos do regime não cumulativo, nos mesmos termos do Relatório de Diligência.

VI. Utilização de Créditos tratados no art. 17, da Lei nº 10.865/2004

O Termo de Verificação Fiscal assim descreveu as glosas relacionadas a este tópico, no seu item 4.2.

4.2 - Da Reclassificação de Créditos Obtidos deste modo os créditos vinculados ao mercado externo, deve-se, a fim de se apurar os saldos passíveis de ressarcimento ou de compensação antecipada, executar alguns ajustes. O primeiro deles deriva do fato de que, em virtude do art. 16 da Lei 11.116/2005, apenas os créditos de importação elencados no art. 15 da Lei nº 10.865/2004 são passíveis de ressarcimento ou compensação. Vejamos estes dispositivos legais:

(...)

Entretanto, para aqueles créditos enquadrados no art. 17 da mesma Lei, por falta de previsão legal, não é possível a aplicação de tal benefício, apesar da possibilidade de desconto em relação aos débitos das contribuições. Alguns dos créditos a que se refere o art. 17 da Lei nº 10.865/2004 são os seguintes:

(...)

Pois, durante esta auditoria fiscal, constatou-se, segundo planilha denominada “Importação para Revenda de Máquinas e Veículos - Lei 10.865/2004, art. 8º, §3º”, que o contribuinte importou, para fins de revenda, diversas máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01 e 87.04 da NCM, cujos créditos de PIS e COFINS foram submetidos, indevidamente, ao rateio proporcional entre o mercado externo e o faturamento total.

Assim, no quadro a seguir, apuramos, baseando-nos na planilha anteriormente citada, e nos percentuais de rateio, indicados nos demonstrativos dos transportes dos saldos acumulados, entregues em 08/11/2011 em atendimento ao item “1” do Termo de Intimação nº 0750/2011, o crédito mensal a ser reclassificado como não ressarcível:

(...)

A monofasia na apuração do PIS/COFINS é um instituto um tanto quanto sombrio, envolvido na combinação de diversos dispositivos legais para a sua descrição.

O artigo 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, de texto idêntico, exceto pelas alíquotas do *caput*, assim determina as alíquotas de incidência das contribuições sociais em questão:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

III - no art. 1º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda 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 TIPI;
(...)(Lei nº 10.637/2002)

Logo, os produtos descritos no inciso III, do § 1º, do artigo 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, estão sujeitos exclusivamente às alíquotas especificadas na Lei nº 10.485/2002, as quais aplicam-se exclusivamente a importadores e produtores, não havendo previsão legal para alíquotas a serem aplicadas aos sujeitos passivos envolvidos nas operações de revenda destes mesmos produtos em fases posteriores da cadeia negocial.

O artigo 1º, da Lei nº 10.485/2002 define as alíquotas e base de cálculo às quais estão sujeitos produtores e importadores dos bens que especifica, quando nas operações de revenda, reforçando a exclusividade de sua aplicação apenas a produtores e importadores, já determinada nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Estes dispositivos, por si, estabelecem a monofasia para estes produtos, mas apenas a partir da revenda destes bens, que não serão tributados em operações posteriores à sua saída dos estabelecimentos de importadores e produtores para terceiros, e possuem uma alíquota diferenciada aplicável apenas na origem dos bens que são especificados nesta mesma Lei, e no inciso III, do § 1º, do artigo 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quer tenha esta origem decorrido da importação, quer tenha sido de sua produção.

No entanto, haverá sim um regime não cumulativo no que diz respeito à importação destes itens específicos, em relação ao importador.

A Lei nº 10.865/2004 estabelece a cobrança de PIS/COFINS nas operações de importação de bens, e seu artigo 15, assim define a apropriação de créditos decorrentes da importação de bens:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

(...)

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.
(...)”

Vemos que o artigo 15 estabelece que são passíveis de crédito as importações sujeitas ao pagamento das contribuições PIS/COFINS. Que créditos seriam estes? Aqueles a serem utilizados no cálculo do valor a pagar das mesmas contribuições apuradas sobre as receitas decorrentes de sua revenda no mercado interno, mas como veremos mais adiante, trata-se de

regra geral que não atinge o determinado pelo artigo 17, regra específica para mercadorias sujeitas à monofasia.

A única relação entre os artigos 15 e 17, é a exigência de que o direito ao crédito para a apuração do PIS/COFINS deve ser exclusivo de operações em que efetivamente tenha ocorrido pagamento destas contribuições na importação dos bens a que se referem.

Há aí, portanto, duas situações muito diversas: a primeira referente aos impostos e contribuições pagos pelo importador no momento do desembaraço de importação e, a segunda, o cálculo, pelo regime não cumulativo, do PIS/COFINS pela revenda destes mesmos itens no mercado interno; sendo aqueles creditáveis no cálculo destas.

Já no artigo 17, na redação em vigor na época dos fatos que geraram o direito creditório pretendido, encontramos o seguinte texto:

*Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:** (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

I - dos §§ 1º a 3º, 5º a 7º e 10 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;

(...)

§ 2º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda, no mercado interno, dos respectivos produtos, na forma da legislação específica, sobre o valor de que trata o § 3º do art. 15 desta Lei.

(...)"

E no § 3º, do artigo 8º, desta mesma Lei, encontramos o seguinte:

"Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

*§ 3º Na importação de máquinas e veículos, classificados nos códigos **84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06**, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:*

(...)"

Desta forma temos que os itens importados pela Recorrente (§3º, art. 8º, da Lei nº 10.685/2004), geram sim direito a créditos nas operações de venda do importador para o mercado interno. Por sua vez, esta venda do importador para o mercado interno é a última hipótese de incidência para os produtos citados no inciso III, § 1º, artigo 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ou seja, o artigo 17, da Lei nº 10.685/2004, produz um regime não cumulativo, que inicia-se com o pagamento de PIS/COFINS com base reduzida e alíquota diferenciada (arts. 7º e 8º, da Lei nº 10.685/2004) na importação, gerando créditos pela aplicação das alíquotas incidentes sobre as vendas ao mercado interno (Lei nº 10.485/2002), e termina com a venda ao mercado interno, pelo importador, sujeito a alíquotas e base de cálculos diferenciadas (artigo 1º e seu § 2º, da Lei nº 10.485/2002), gerando débitos que podem ser descontados dos créditos gerados na importação destes mesmos itens.

A partir daí o regime é tratado como monofásico, não gerando mais direito a créditos pela aquisição destes bens nas etapas precedentes da cadeia negocial (aquisição do bem de um importador, ou de revendedor).

Os produtos sujeitos à tributação monofásica não podem gerar créditos nas fases posteriores da cadeia negocial de forma alguma, visto que este tipo de tributação é incompatível com o regime de tributação não cumulativo.

A Autoridade Tributária, em seu TVF, aponta que o artigo 16, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, restringe o aproveitamento de créditos decorrentes de importação de bens apenas àqueles tratados no artigo 15, da Lei nº 10.685/2004, deixando de fora a possibilidade de utilização dos créditos decorrentes do artigo 17, da mesma Lei nº 10.685/2004.

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”

De fato, o artigo 15 regulamenta situações diversas das alcançadas pelo artigo 17, ambos da Lei nº 10.685/2004, e a própria argumentação da Recorrente, onde a mesma aponta com razão de que este artigo 15 é o equivalente funcional dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, dá a chave para resolver esta questão, pois as operações regidas pelo artigo 17 são justamente aquelas cujo direito creditório não é reconhecido pelos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (alínea b, inciso I, art. 3º).

Também cabe destacar que o artigo 16, da Lei nº 11.116/2005 impõe ainda a condição de que os créditos decorrentes do artigo 15, da Lei nº 10.865/2004, para gerarem direito a compensação ou ressarcimento precisariam terem sido acumulados em razão de regimes posteriores de alíquota zero, isenção ou não incidência (exportação), de bens sujeitos ao regime não cumulativo, o que não é compatível com os bens regulados no artigo 17, da mesma Lei, sujeitos à monofasia.

Apesar de todo o exposto, a Diligência retornou com entendimento diverso daquele apontado inicialmente no Termo de Verificação Fiscal, apontando que em outro Acórdão de processos relacionados, considerou-se como devido o tratamento adotado pela Recorrente:

Item 4.2 do TVF – Da Reclassificação de Créditos No Termo de Verificação Fiscal, foram feitos alguns ajustes antes de se apurar os saldos passíveis de ressarcimento ou de compensação antecipada. O primeiro deles referia-se aos créditos de importação para revenda, os quais não seriam passíveis de ressarcimento ou compensação.

No entanto, o CARF, ao julgar o Recurso Voluntário dos processos referidos na introdução deste Relatório, considerou indevida esta reclassificação, uma vez que tais créditos poderiam, em seu entendimento, ser utilizados para tais fins.

Já o relator do presente processo no CARF nada mencionou de específico em relação à possibilidade de ressarcimento.

Revedo o voto vencedor do acórdão 3301-002.790, no entanto, neste momento altero meu entendimento à época e creio que a possibilidade de ressarcimento destes créditos não fere o princípio da literalidade; ao contrário, conforme seguinte passagem ali contida:

“Por fim, vale destacar que quase todos os demais parágrafos do artigo 17 tratam, exclusivamente, de formas de apuração de crédito nas hipóteses abrangidas pelos mesmos (regime monofásico). A única exceção é o § 8º do preceito em tela, o qual, quando diz que “o disposto neste artigo alcança somente as pessoas jurídicas de que trata o art. 15 desta Lei”, corrobora o presente entendimento concernente ao qual o artigo 17 particulariza a apuração do crédito (e unicamente isso) quando aludida apuração foge à regra geral objeto do artigo 15.” Desconsideramos, portanto, tais ajustes no cálculo dos créditos aptos ao ressarcimento e compensação.

Ao contrário do exposto no Relatório de Diligência, a respeito da abordagem adotada no Acórdão nº 3301-002.790, acima reproduzida, entendo que, quando o § 8º, do artigo 17, da Lei nº 10.865/2004 diz que o referido artigo aplica-se apenas às pessoas jurídicas previstas no art. 15, desta mesma Lei, o que se diz é que, apesar de todo o artigo tratar de produtos sujeitos à monofasia, os importadores que sejam submetidos ao regime não cumulativo de apuração do PIS/COFINS, no mercado interno, podem descontar créditos destas contribuições pagas na importação destes bens.

Isto em nada autorizaria a possibilidade de compensar ou restituir estas contribuições devidas na importação e referenciadas no art. 17.

Em que pese a mudança de posicionamento da Autoridade Tributária e, considerando que este item específico não foi demandado em diligência, considero sem Razão à Recorrente.

VII. Juros e multa decorrentes do reposicionamento dos créditos

A Recorrente argumenta que a Autoridade Julgadora de Primeira Instância não apreciou inteiramente a sua argumentação na Manifestação de Inconformidade a respeito deste ponto, pois apenas teria se manifestado sobre a conformidade da não homologação de compensações, nos termos da IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, em seu artigo 42, tendo em vista o não reconhecimento, pela Autoridade Tributária, das condições para a antecipação da possibilidade de compensação, antes do encerramento do trimestre.

Esta decisão foi fundamentada no fato de que o artigo 42, da IN RFB nº 900/2008 apenas permite este procedimento em relação aos créditos decorrentes da aplicação do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, itens adquiridos no mercado interno. A Autoridade Tributária, então, procedeu a alocação de créditos para o final do trimestre quando estes ficaram disponíveis novamente para serem utilizados em compensações.

No entanto, a Recorrente também argumenta que a cobrança de juros não deveria estender-se para além do trimestre considerado, posto os créditos estarem disponíveis para compensações ainda que parciais dos mesmos débitos, cujas compensações não foram homologadas antecipadamente.

“A DRF ainda reposicionou parte dos créditos de importação aproveitados pela Impugnante em PER/DCOMPs, ao argumento de que estes, por sua específica natureza (originarem-se do mercado externo), somente poderiam ter sido utilizados no final do respectivo trimestre-calendário.

O procedimento trouxe um efeito nefasto e desproporcional: vários dos débitos compensados no período autuado ficaram descobertos, passando a ser exigidos — integral ou parcialmente — com o acréscimo de juros e multa calculados até os dias de hoje.

O efeito do reposicionamento, contudo, não poderia ter sido este. Como os créditos foram deslocados para o último mês do trimestre-calendário correspondente, neste terceiro mês havia saldo suficiente para homologar, ainda que em parte, as compensações realizadas nos dois primeiros meses.

Dessa forma, caso este il. órgão julgador entenda por validar o reposicionamento efetuado pela RFB, haverá de decotar os juros e multa calculados, 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).”

A DRJ BHE, por sua vez, além de lidar com a questão de conformidade da interpretação da Autoridade Tributária, também esclareceu e motivou a questão dos juros e seu período de aplicação.

“O direito à compensação e ao ressarcimento exsurge somente após o encerramento do trimestre de apuração do crédito a ser compensado. No entanto, a precitada Instrução Normativa, ao criar a possibilidade de compensação de créditos antes do encerramento do trimestre, o fez tão-somente em relação aos créditos apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, isto é, apurados sobre aquisições no mercado interno. Realmente, a possibilidade de compensação antecipada não alcança os créditos decorrentes de aquisições no mercado externo.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal efetuou o reposicionamento dos créditos antecipadamente compensados, deslocando-os para o último mês do trimestre. No mês de janeiro e fevereiro de 2009, por exemplo, o volume de créditos foi reduzido em R\$ 235.300,80 e R\$ 52.095,60 enquanto volume de créditos no mês de março de 2009 (último mês do trimestre) foi aumentado em R\$ 287.396,41. Assim, tem-se que o direito creditório não foi prejudicado, não havendo crédito adicional a ser reconhecido.

No caso, a apreciação das autoridades administrativas fica limitada ao período de apuração do crédito e o seu valor na data da transmissão do pedido de ressarcimento ou da declaração de compensação, descabendo o reconhecimento de direito de crédito com relação a valores cuja compensação não foi postulada pela contribuinte por meio de PER/Dcomp.”

Vemos que diferente do arguido pela Recorrente, a DRJ/BHE efetivamente manifestou-se sobre a correção do valor de compensação não homologado, e o fez, a meu ver acertadamente, pois o que a Recorrente pretende em seu Recurso Voluntário é que a Autoridade Tributária compensasse de ofício os débitos não homologados a partir do final do trimestre, e não existe previsão para que se faça isto sem que o contribuinte apresente o pedido de compensação competente.

A Compensação de Ofício é um procedimento previsto na IN RFB nº 2.055, de 06 de dezembro de 2021, no seu artigo 92, é tem previsão diversa daquela pretendida pela Recorrente, pois trata de compensar débitos não pagos do contribuinte no processo de análise de pedidos de ressarcimento, para que o valor efetivamente ressarcido esteja líquido de possíveis dívidas que o contribuinte ainda tenha com a Fazenda Nacional.

Desta forma, considero sem razão à Recorrente.

Conclusão

Por tudo acima exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter:

- (i) as glosas dos gastos pela prestação de serviços da empresa GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda, nos termos do Relatório de Diligência;
- (ii) as glosas dos fretes para a aquisição de ativo imobilizado e bens de consumo, à exceção das aquisições do fornecedor Centro Atacadista de Armarinhos Barão Ltda, CNPJ: 49.329.873/0002-12, nos termos do Relatório de Diligência; e
- (iii) as glosas de créditos referentes fretes de mercadorias não identificadas, no limite reconhecido pelo Relatório de Diligência.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral