



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.724495/2011-80
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-010.249 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CNH INDUSTRIAL LATIN AMERICA LTDA.

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

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E
COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 17/12/2018.

COFINS. CRÉDITOS. SERVIÇOS PRESTADOS. PERMISSÃO

Uma das principais novidades plasmadas na decisão do STJ e no Parecer Cosit nº 5, de 2018, foi a permissão de creditamento retroagir no processo produtivo, ou seja, a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros. Portanto é de se manter o direito ao crédito sobre os gastos calculados com base nos serviços prestados.

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS
ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.
POSSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento, para manter o direito ao crédito sobre os gastos calculados com base nos serviços prestados pela GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso

Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento em relação aos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de divergências interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-002.793**, de 29/01/2016 (fls. 3.585/3.627), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

DCOMP – Declaração de Compensação

O processo trata de Declarações de Compensação – DCOMP (fls. 2/12), relativas a saldo credor de COFINS, apurado em maio de 2008, em conformidade com o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Conforme a Fiscalização, o Contribuinte, a princípio, admitiu a ocorrência de erros no preenchimento dos DACON's (fls. 13/17). Sendo assim, os créditos foram apurados de acordo com os memoriais de apuração das bases de cálculo dos DACON e demais documentos apresentados pela contribuinte, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 18/67. As glosas efetuadas bem como as justificativas foram detalhadas no referido Termo e no demonstrativo “Glosas de Compensações e Ressarcimento” para as contribuições PIS/COFINS elaborado pela Fiscalização. Segundo a Fiscalização, a Contribuinte não estava autorizada a se creditar sobre as seguintes bases:

(i) ativo imobilizado - inclusão indevida de bens não utilizados na produção (item 3.1 do TVF); (ii) serviços não empregados diretamente na industrialização (item 3.2 do TVF); (iii) utilização de água e esgoto em processos industriais (item 3.3 do TVF); (iv) fretes, transporte de produtos finais entre estabelecimentos da pessoa jurídica (item 3.4 do TVF); (v) fretes - inclusão indevida do transporte de mercadorias destinadas ao imobilizado ou a uso e consumo (item 3.5 do TVF); (vi) fretes - inclusão indevida do seguro pago (item 3.6 do TVF) e (vii) fretes - falta de identificação das mercadorias transportadas (item 3.7 TVF).

Diante desses fatos, a DRF/Contagem emitiu Despacho Decisório de fls. 68/70, em 27/12/2011, por meio do qual foi parcialmente homologada a DCOMP nº 08277.89622.300608.1.3.09-8088 e foram homologadas as demais DCOMP's.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificado do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 75/107 e 163), acompanhada dos documentos às fls. 108/162 e 164/1.377, alegando, em síntese, que:

- a matéria objeto de recurso não foi submetida à apreciação judicial, com o que se atende ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972;

- as três supostas irregularidades apontadas pela fiscalização fizeram com que os créditos de PIS/COFINS fossem recalculados mensalmente. Obtidos os novos valores passíveis de ressarcimento e compensação, as compensações foram homologadas até esse limite, indeferindo, integral ou parcialmente, aqueles que o superaram;

- juntou aos autos mídia em CD com o que entende ser as informações necessárias para que seja verificada a vinculação dos fretes autuados no item 3.7 do TVF com a compra de insumos (fretes na aquisição de insumos);

- rebateu um a um os itens (3.1 a 3.7 do TVF) que foram glosados pela Fiscalização e ao final, requer: (a) o julgamento conjunto com outros processos, por identidade da argumentação de defesa; (b) a nulidade do procedimento fiscal e dos despachos decisórios; (c) a realização de diligência fiscal e perícia contábil com o objetivo de vincular os fretes pagos às mercadorias a esses correspondentes; (d) o reconhecimento da existência dos créditos de COFINS utilizados nos pedidos de ressarcimento e compensação, transmitidos entre janeiro de 2008 e setembro de 2010; e (e) subsidiariamente, sejam decotados os juros e multas decorrentes do reposicionamento de créditos efetuados pela RFB.

A DRJ em Belo Horizonte (MG), apreciou a Manifestação de Inconformidade e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **02-46.058**, de 08/07/2013, (fls. 1.379/1.412), considerou **parcialmente procedente** a Manifestação de Inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório, para restabelecer: a) os créditos apropriados sobre a utilização de água e esgoto das filiais e b) os créditos relativos aos seguros pagos pelos fretes de bens ou mercadorias adquiridas pela contribuinte, objeto de glosas.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.422/1.449), onde reitera os argumentos aduzidos na primeira instância na parte em que seu pleito não foi deferido, requerendo, ao final:

- a) o julgamento conjunto deste com os demais processos, haja vista a identidade da argumentação de defesa, nos termos do artigo 58, § 8º, do Regimento Interno do CARF;

- b) seja determinada a realização de diligência para os esclarecimentos referentes à glosa de créditos calculados sobre fretes (item 3.7 do TVF), diligência cuja necessidade seria reforçada diante do reconhecimento, pela DRJ, de equívocos nos cálculos promovidos;

- c) seja o recurso conhecido e provido, com a reforma do acórdão para que sejam restabelecidos os créditos glosados nos itens 3.1, 3.2, 3.4, 3.5 e 3.7 do TVF, bem como

reconhecida a regularidade da utilização dos créditos de PIS/COFINS tratados pelo artigo 17 da Lei nº 10.865/04 (item 4.2 do TVF), e,

d) sejam descontados 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.

Da Diligência realizada

Colocado em pauta para julgamento e considerando todas as questões discutidas nos autos que eram comuns em relação a todos os processos da empresa trazidos à pauta, razão pela qual deveriam ser examinadas em conjunto, a Turma entendeu que não era razoável exigir a apensação aos autos de cópia de mais de 800 mil documentos. Assim, decidiu-se converter o julgamento em Diligência para que a Unidade de origem (Resolução nº 3802-000.224, de 19/08/2014 (fls. 1.452/1.468), uma vez que diante dos registros apresentados e os correspondentes documentos neles referenciados, apure os créditos 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 resposta à diligência supra foi acostado aos autos Relatório Fiscal de fls. 3.564/3.569, padrão para todos os processos ora em julgamento da interessada.

Decisão recorrida

Após retornar de Diligência e submetido a apreciação do Recurso Voluntário pela Turma, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-002.793**, de 29/01/2016 (fls. 3.585/3.627), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.. Nessa decisão, Colegiado decidiu que:

(i) negar o direito ao creditamento do PIS e da COFINS pela aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado (item 3.1 do TVF);

(ii) reconhecer em parte o direito a creditamento para que sejam admitidos os créditos calculados pelo sujeito passivo em relação **aos serviços pagos à GFL** - Gestão de Fatores Logísticos Ltda. (item 3.2 do TVF);

(iii) manter o entendimento da fiscalização pela **impossibilidade de creditamento em face de fretes decorrentes da transferência de produto acabado entre estabelecimentos da interessada** (item 3.4 do TVF), ou ainda, pelos fretes do transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou a uso e consumo (item 3.5 do TVF);

(iv) quanto à glosa dos créditos calculados sobre fretes pela “falta de identificação das mercadorias transportadas” (item 3.7 do TVF), dar parcial provimento ao recurso, nos termos dos cálculos apresentados pela autoridade fiscal no relatório de diligência de fls. 3.564/3.569;

(v) concernente à reclassificação de créditos (item 4.2 do TVF), desconsiderar os ajustes nos cálculos procedidos pela fiscalização, uma vez caracterizada a possibilidade de utilização dos créditos, para fins de compensação ou de ressarcimento, em vista das compras das máquinas e dos veículos destinadas à revenda;

(vi) quanto ao reposicionamento dos créditos (item 4.3 do TVF), dar parcial provimento ao recurso para permitir o ajuste necessário de forma a considerar a incidência de juros e de multa de mora sobre os débitos apenas até o término de cada trimestre data a partir da qual a contribuinte passou a ter direito ao crédito; e

(vii) negar provimento quanto à retificação dos erros de cálculo.

Embargos de Declaração

Cientificado do **Acórdão n.º 3301-002.793**, de 29/01/2016, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração de fls. 3.629/3.624, alegando que o acórdão recorrido incide em omissão, contradição e dúvida acerca das seguintes questões: (a) serviços prestados pela empresa GFL– Gestão de Fatores Logísticos Ltda; e (b) compras das máquinas e dos veículos destinados à revenda.

Analizado o recurso, concluiu-se que não restou caracterizada omissão/contradição suscitadas pela Embargante e, portanto, não foram preenchidas as condições necessárias à admissibilidade do recurso. Assim, com base no Despacho de fls. 3.638/3.643, o Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara/3ª Seção/CARF, REJEITOU os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão n.º 3301-002.793** e do Despacho que rejeitou os Embargos, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 3.645/3.675), apontando o dissenso jurisprudencial que visa discutir a matéria com relação ao “conceito de insumos para fins de créditos não-cumulativos de contribuições para a COFINS”.

A Fazenda Nacional defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido o Recurso Especial e, no mérito, seja-lhe dado provimento, para restabelecer o lançamento.

Sustenta a Fazenda Nacional que o fato de certos bens ou serviços serem úteis ou mesmo essenciais às atividades da empresa, melhorando seu desempenho ou mesmo facilitando o atendimento a exigências técnicas, não tem o condão de transmutar a natureza do bem ou serviço para enquadrá-lo como insumo. “*Na sistemática de conceito de insumos para o PIS e COFINS não-cumulativos, para considerar a apuração de créditos relativamente aos serviços, faz-se necessário o emprego destes diretamente na fabricação de produtos destinados à venda*”.

Para comprovação da divergência, apresentou, a título de paradigmas os **Acórdãos n.º 203-12.448 e 9303-002.659**.

O acórdão recorrido decidiu, em relação ao conceito de insumo, no sentido de que cabe os créditos não-cumulativos de contribuições para PIS/COFINS relacionados aos serviços de controle de fluxo de produção e de estoques nas instalações fabris, entendendo ser estes serviços essenciais ao processo produtivo.

Por sua vez, o primeiro acórdão paradigma decidiu “*que apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito referente à PIS/COFINS não-cumulativa aqueles elencados no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003, adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS/COFINS a tese da definição de ‘insumos’ prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79.*”

Já o segundo paradigma entendeu que não se deve atribuir ao conceito de insumo o entendimento restritivo da legislação do IPI, nem tão pouco o tão abrangente conceito conforme a legislação do IRPJ, decidiu que os serviços que antecedem o processo produtivo não podem ser considerados insumos no âmbito das contribuições para o PIS/COFINS.

Cotejando os arestos confrontados, entendeu-se que a divergência jurisprudencial restou comprovada. Com tais considerações, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, então, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 3.677/3.683, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrrazões da Contribuinte

Cientificada do **Acórdão n.º 3301-002.793**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas contrarrrazões de fls. 3.736/3.753, requerendo: **(i)** preliminarmente, o não conhecimento do Recurso Especial no tocante aos serviços prestados pela GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda. e **(ii)** no mérito, caso ultrapassada a preliminar arguida, requer seja negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do **Acórdão n.º 3301-002.793**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 3.694/3.795), apontando divergência com relação aos seguintes matérias: **(i)** creditamento pela aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado; **(ii)** Creditamento pela contratação de serviços de caráter administrativo; **(iii)** creditamento pelo frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa; **(iv)** direito probatório - fretes pelo transporte de mercadorias não identificadas.

Para comprovar o dissenso foi colacionado, como paradigmas, os seguintes Acórdãos: para o item (i) Acórdão n.º 3401-002.857; para o item (ii) Acórdão 402-001.982; para o item (iii) Acórdão n.º 3401-002.075 e para o item (iv) Acórdão n.º 1201-00.221.

Confrontando os arestos restou concluído que a divergência jurisprudencial somente foi comprovada em relação à matéria **(iii) creditamento pelo frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa**. Para as demais matérias - itens (i), (ii) e (iv), a divergência jurisprudencial não foi comprovada.

No caso do item **(iii)**, a norma, cuja interpretação teria sido dada de forma divergente, está contida no art. 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003. O Contribuinte alega que houve divergência interpretativa sobre a possibilidade de creditamento referente às despesas realizadas com fretes para a transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos.

Analisando o Acórdão recorrido e o paradigma constata-se a divergência jurisprudencial. Enquanto o Colegiado *a quo*, interpretando a norma contida no art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 de forma restritiva, entendeu que o sujeito passivo não faz jus ao creditamento em face de fretes decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, em sentido oposto, em caso semelhante, a turma julgadora do Acórdão paradigma n.º 3401-002.075, interpretando a norma contida no art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 de forma ampliativa, reconheceu que tais despesas geram crédito a favor do contribuinte.

Com base nas considerações expostas no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 3.894/3.909, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, **DEU PARCIAL seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas em relação à matéria (iii) - **creditamento pelo frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa**.

Agravo

Cientificado do Despacho acima, o Contribuinte interpôs o Agravo (fls. 3.917/3.931) endereçado ao Presidente da CSRF, contra o Despacho proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento que deu parcial seguimento ao Recurso Especial, uma vez que os paradigmas apresentados para os itens (i), (ii) e (iv), não se prestaram a comprovar as divergências alegadas (ao contrário, além de não se verificar a necessária semelhança fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados, houve convergência entre eles).

Requeru, por fim, que seu agravo fosse conhecido e provido para fins de admitir totalmente o recurso especial interposto.

Após análise das razões apresentadas no recurso do Agravo, concluiu-se que “(...) é fundamental a apresentação de inadequações substanciais do despacho agravado para lograr sucesso o agravante. Nesse diapasão, **nenhuma palavra foi dita para justificar a não demonstração da norma tributária cuja interpretação teria sido dada de forma divergente**, no caso da matéria (iv) Direito probatório - fretes pelo transporte de mercadorias não identificadas, bem como para infirmar a ausência de similaridade fática entre os acórdãos cotejados pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção. A fundamentação declinada pelo despacho recorrido restou intacta, porquanto não foi atacada especificamente em nenhum ponto. Nesse diapasão, **não restou demonstrada qualquer divergência**”.

Por todo o exposto, embora presentes os pressupostos de conhecimento do Agravo, a Presidente da CSRF, com base no Despacho em Agravo de fls. 4.015/4.021, REJEITOU o recurso, prevalecendo apenas o seguimento parcial do Recurso Especial expresso pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Recurso Especial da Contribuinte e de seu seguimento parcial, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, requerendo seja negado provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Por uma questão de organização, inicio o voto pela análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, em seguida, analisarei o Recurso Especial do Sujeito Passivo.

a) Recurso Especial da Fazenda Nacional**Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 3.677/3.683, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita divergência com relação ao **conceito de insumos** para fins de créditos não-cumulativos de contribuições para PIS/COFINS.

Para comprovar o dissenso em relação à matéria foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos n.º 203-12.448 e 9303-002.659.

A Contribuinte em suas contrarrazões aduz que “*ao contrário do que alegado pela Fazenda Nacional, **não há divergência jurisprudencial entre acórdão recorrido e paradigma**, de modo que não estão preenchidos os pressupostos de conhecimento do Recurso Especial interposto*”.

No entanto, discordo da Contribuinte. Explico. O acórdão recorrido decidiu, em relação ao conceito de insumo, no sentido de que cabe os créditos não-cumulativos de contribuições para COFINS relacionados aos serviços de controle de fluxo de produção e de estoques nas instalações fabris, entendendo ser estes serviços essenciais ao processo produtivo.

De outro lado, o Acórdão paradigma n.º 203-12.448, de 17/10/2007, decidiu que, “(...) apenas podem ser considerados insumos para fins de cálculo do crédito referente à PIS/COFINS não-cumulativa aqueles elencados no art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF n.º 247, de 2002, com as alterações da IN SRF n.º 358, de 2003, **adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS/COFINS a tese da definição de ‘insumos’ prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo n.º 65/79.**” Veja-se trecho abaixo reproduzido:

“(…).

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, **adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de ‘insumos’ prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo n.º 65/79**” (...).

No Acórdão paradigma n.º 9303-002.659, de 14/11/2013, entendeu que os serviços que antecedem o processo produtivo não podem ser considerados insumos no âmbito das contribuições para o PIS e da COFINS. Veja-se trecho reproduzido da ementa:

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

“(…)”

Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, **nada que se consuma antes de iniciado o processo** ou depois que ele se tenha acabado **é insumo**, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada. Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia exclusivamente em relação à seguinte matéria: *conceito de insumos para fins de créditos não-cumulativos de contribuições para a COFINS.*

Cotejando essa matéria com a decisão recorrida temos o seguinte:

1- A decisão recorrida reconheceu parte do crédito relativo a serviços pagos à empresa GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda. Essa parte da decisão está alcançada pelo recurso da Fazenda Nacional.

2- A decisão recorrida também reconheceu parte do crédito relativo a fretes sem documentação comprobatória. Essa parte da decisão é estranha ao recurso da Fazenda Nacional, por não tratar do conceito de insumo, mas sim de prova.

3- Adicionalmente, a decisão recorrida reconheceu crédito sobre compras de máquinas e veículos destinados à venda. Essa parte da decisão também é estranha ao recurso da Fazenda Nacional, por não se referir a insumo, mas mercadorias para venda.

4- Por fim, a decisão recorrida determinou o recálculo dos juros, para incidência apenas até o término do trimestre em que não houvesse crédito a ser aproveitado. Essa parte da decisão é estranha ao recurso da Fazenda Nacional, por não se referir a insumo, mas à apuração de juros.

Portanto, conclui-se que está em discussão apenas o crédito sobre o valor dos serviços pagos à empresa GFL – Gestão de Fatores Logísticos.

Aduz a Fazenda Nacional que *“No caso concreto, os bens glosados pela autoridade fiscal, embora não sejam classificados como bem do ativo permanente e tenham tido alguma relação com o processo industrial, **não tiveram contato físico direto**, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado, assim não se enquadram na condição de insumo, tampouco podem ser aproveitado como crédito da contribuição”*. Não é qualquer custo, despesa ou encargo vinculado à receita de exportação que deve ser descontado da base de cálculo do PIS/PASEP. Ao contrário, os descontos possíveis estão determinados na Lei nº 10.637/2002, c/c IN SRF nº 247/2002 (e alterações), e seus preceitos devem ser observados pelo aplicador do Direito, sob pena de malferimento da norma prevista no art. 111 do CTN.

Entendo que na análise do **conceito de insumo** para fins de créditos para o PIS e da COFINS não cumulativos não se alcance todos os gastos necessários para a produção dos bens, mas também não tão restritivo (contato físico), conforme afirmado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em seu Recurso Especial.

Contudo, há que se aferir a **essencialidade e a relevância** de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, do STJ, consoante procedimento para recursos repetitivos.

Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria),

seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls. 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

Ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer da Cosit, entretanto, concordo com suas conclusões. Feita a ressalva, apresento minhas considerações sobre os insumos questionados no recurso especial de divergência da Fazenda Nacional.

Ressalta-se que o inconformismo da Fazenda Nacional tem aplicação tão somente à controvérsia relativa ao **item 3.2 do TVF**, referente à glosa dos créditos correspondentes a alguns serviços que não teriam sido empregados diretamente na industrialização. Os demais pontos em que restou vencida (itens 3.7, 4.2 e 4.3) não discutem o conceito de insumo e, portanto, não são atacados pelo Recurso Especial Fazendário. Especificamente em relação **aos serviços prestados pela GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.**, uma vez que os serviços prestados pela Fiat do Brasil S.A. (despacho aduaneiro de importação e exportação, serviços de 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), o Acórdão recorrido entendeu que todos eles dizem respeito a atividades de caráter meramente administrativo e, portanto, não geram direito ao crédito.

Em relação aos serviços prestados pela **GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.**, atividade que trata do “Gerenciamento das operações de transporte ‘Inbound’ Transportes de materiais/produtos que adentram na fábrica da contratante e “Followup” - Acompanhamento de entrega de materiais e componentes a ser realizado pela contratada, perante os fornecedores da contratante”, esses SERVIÇOS, por estarem relacionados ao controle de fluxo de componentes nas instalações fabris, entendo ser essenciais e relevantes ao processo produtivo, o qual, nas palavras da própria CNH, “(...) depende da entrega de insumos na lógica do sistema *just in time*”.

Observe-se que no referida Parecer Cosit nº 05/2018, em seu item 46 a 48, o serviço referenciado pode ser consideram insumos, conforme abaixo se observa:

“46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha **foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda** ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, **é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda** ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “*elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço*”, cumprindo o critério da *essencialidade* para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, **a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em**

etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo). Grifei

Portanto, para um bom desempenho da atividade industrial se faz necessário um eficaz sistema de controle do fluxo de produção e dos estoques ligados à produção, razão pela qual entendo que os créditos calculados com base nos serviços prestados pela **GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.**, são relevantes ao processo industrial e deverão ser mantidos.

Em vista do acima exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito **negar** provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

b) Recurso Especial do Contribuinte

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF às fls. 3.894/3.909, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia exclusivamente em relação à seguinte matéria: **“creditamento pelo frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa”**.

A Lei nº 10.833, de 2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo. Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, pelos seguintes motivos:

(i)- primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii) ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos**

da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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. (Grifei)

Concluindo, como o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

Em vista do acima exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito **negar** provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Conclusão

Em vista do exposto, voto da seguinte forma:

(a) **negar provimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter o direito ao crédito sobre os gastos calculados com base nos serviços prestados pela **GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.**, e

(b) **negar provimento** ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, em relação aos **gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica.**

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Declaração de Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Apresento a presente declaração de voto para justificar a minha mudança de posição em relação às minhas últimas votações sobre o tema de aproveitamento ou não de créditos de PIS/Cofins sobre “frete sobre produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa”.

Eu sempre fundamentei a minha argumentação com base no art. 3º, inciso IX das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em resumo, eu considerava que a redação da referida norma legal sobre “frete na operação de venda” independesse da mudança de titularidade da mercadoria pois o custo “operações de venda” contemplaria os fretes sobre produtos acabados. Porém, fiz uma minuciosa pesquisa jurisprudencial e o STJ tem jurisprudência dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados.

Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial.

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omissis, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017)

2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF.

3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

Por outro lado, por simples cotejo entre as razões do Recurso Especial e os fundamentos do acórdão recorrido, observa-se que a tese recursal contida nos arts. 2º, II, da Lei 9.478/97; 146 do CTN e 48, §§ 11 e 12 da Lei 9.430/96, sequer implicitamente, foi apreciada pelo Tribunal de origem, não obstante terem sido opostos Embargos de Declaração, para tal fim.

Por essa razão, à falta do indispensável prequestionamento, não pode ser conhecido o Recurso Especial, no ponto, incidindo o teor da Súmula 211 do STJ ("inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, não foi apreciado pelo Tribunal a quo").

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

2. A falta de prequestionamento da matéria suscitada no recurso especial, a despeito da oposição de embargos declaratórios, impede seu conhecimento, a teor da Súmula nº 211 do Superior Tribunal de Justiça.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar

tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[....omissis....]

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

[.....omissis.....]

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

[.....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

(grifos do original)

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas