



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13603.724506/2011-21  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3301-002.954 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de abril de 2016  
**Matéria** Embargos de Declaração  
**Embargante** PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CNH INDUSTRIAL LATIN AMERICA LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

OMISSÃO, DÚVIDA OU CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO.  
INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

Os embargos de declaração não se revestem em via adequada para rediscutir o direito, devendo ser rejeitados quando não presentes os pressupostos de dúvida, contradição ou omissão no acórdão recorrido.

Embargos rejeitados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos formulados pela Fazenda Pública, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Paulo Roberto Duarte Moreira, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Acompanhou o julgamento pelo contribuinte o Dr. Marco Túlio Fernandes  
Ibrahim, OAB/MG n° 110.372.

## Relatório

Em sessão transcorrida em 29 de janeiro de 2016, esta Primeira Turma Ordinária deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, nos termos do acórdão nº 3301-002.800, assim ementado:

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

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

**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.*

**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.*

**COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS EM RELAÇÃO A FRETES DECORRENTES DA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA INTERESSADA, OU AINDA, PELOS FRETES DO TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO OU A USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE.**

*No regime da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS 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.*

*Logo, por falta de previsão legal, é inadmissível o creditamento em face de fretes decorrentes da transferência de produto acabado entre estabelecimentos da interessada, ou ainda, pelos fretes do transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou a uso e consumo.*

**COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS EM RELAÇÃO A FRETES PAGOS NA COMPRA DE INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.**

*O regime da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS admite o creditamento calculado a partir de despesas com fretes pagos na compra de insumos adquiridos de pessoas jurídicas.*

**COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO DO SALDO CREDOR. AMPLITUDE LEGAL.**

*A possibilidade de compensação ou de ressarcimento em espécie do saldo credor do PIS e da COFINS, antes restrita ao acúmulo de*

*créditos decorrente da exportação de mercadorias ou de serviços para o exterior (sobre as quais não incidem as contribuições em tela), passou a alcançar todos os créditos apurados na forma do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como os créditos decorrentes da incidência das contribuições em tela sobre as importações – no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade – nas hipóteses albergadas pelo artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, dentre as quais se inclui a aquisição de bens para revenda (inciso I do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004).*

**COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. TRIMESTRALIDADE DA APURAÇÃO.**

*Poderá ser objeto de compensação ou de ressarcimento o saldo credor da Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, em virtude da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (artigo 17 da Lei nº 11.033/2004).*

*Recurso ao qual se dá parcial provimento*

O dispositivo do voto condutor do acórdão embargado segue abaixo transcrito:

*Por todo o exposto, voto para **dar parcial provimento ao recurso**, no seguinte sentido:*

*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. 3607/3612;*

*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;

VII) negar provimento quanto à retificação dos erros de cálculo.

(grifou-se)

Aduz a d. Procuradoria que o acórdão em tela incide em omissão, contradição e dúvida a respeito das questões que elenca, as quais seguem abaixo discriminadas.

Especificamente no que concerne ao item II do dispositivo acima transcrito, cujo entendimento foi o de "reconhecer em parte o direito a crédito 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)", aduz a Fazenda Nacional que referido entendimento se alicerçou no equivocado argumento de que os serviços prestados pela citada empresa seriam inerentes a um "sistema de controle de fluxo de produção e dos estoques ligados à produção", conforme seguinte trecho extraído do voto condutor do acórdão:

[...]

*Contudo, em relação aos serviços prestados pela **GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.**, ("Gerenciamento das operações de transporte 'Inbound' - 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"), esses, por estarem relacionados ao controle de fluxo de componentes nas instalações fabris, são essenciais ao processo produtivo, o qual, nas palavras da interessada, "depende da entrega de insumos na lógica do sistema just in time".*

*Com efeito, não se concebe o exercício da atividade industrial sem 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. deverão ser mantidos.*

*Nessa parte, portanto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para que sejam admitidos os créditos calculados pelo sujeito passivo em relação aos serviços pagos à GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.*

Segundo a Fazenda Pública, o equívoco restaria caracterizado diante da leitura da Cláusula Primeira do contrato firmado entre a embargada e a *GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.*, cujo objeto estaria restrito à disponibilização de mão-de-obra sob a gerência de órgão de planejamento da CNH. Assim o contrato contemplaria apenas a cessão de mão-de-obra, e não a prestação de serviços, como, ressalta, entendera a decisão de primeira instância, segundo a qual os serviços prestados pela citada empresa teriam caráter nitidamente administrativo.

Assim, entende a Fazenda Nacional que deveria ser afastada a possibilidade de creditamento inerente às despesas contratuais com a pessoa jurídica *GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.*

Em relação ao item V do dispositivo acima transcrito, concernente ao afastamento da reclassificação de créditos efetuada pela fiscalização (item 4.2 do TVF), entendeu a Fazenda Pública que seria contraditória a interpretação adotada pelo acórdão recorrido, eis que inadmissível o embargado valer-se do desconto da base de cálculo do PIS e da COFINS (art. 17 da Lei nº 10.865) conjuntamente com o direito de compensação ou restituição do crédito veiculado pelo artigo 15 da mesma lei.

Ressalta que a decisão da DRJ entendeu não ser possível a cumulação de ambos os benefícios fiscais, e que enquanto o artigo 17 da Lei nº 10.865 veicula norma de exclusão do crédito tributário, o artigo 15 da mesma lei trata de previsão de não cumulatividade.

Ainda, aduz a d. Procuradoria que o Supremo Tribunal Federal, em sede de recurso extraordinário com repercussão geral, já se pronunciara sobre a impossibilidade de utilização concomitante da benesse da exclusão do crédito e da não cumulatividade. Reproduz a ementa do acórdão proferido nos autos do RE nº 398.365/RG, e ressalta que muito embora citado *decisum* trate do IPI, a questão foi analisada sob a ótica do artigo 153, inciso IV, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, aplicável à não-cumulatividade das contribuições sociais. Reporta-se ainda a Fazenda Pública à interpretação literal de que trata o artigo 111 do CTN.

Diante do exposto, e dada a aduzida necessidade de saneamento das supostas obscuridades, contradições e omissões, requer sejam acolhidos e providos os presentes embargos de declaração.

### É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Início a análise dos presentes embargos declaratórios apreciando os questionamentos da d. Fazenda Pública quanto ao **item II do dispositivo do voto condutor da decisão embargada**, cujo entendimento foi no sentido de "*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)*".

A Fazenda Nacional alega equivocado o argumento segundo o qual os serviços prestados pela citada empresa são inerentes a um "*sistema de controle de fluxo de produção e dos estoques ligados à produção*", conforme trecho extraído do voto condutor do acórdão, reproduzido linhas acima.

Para a Fazenda Pública, a leitura da Cláusula Primeira do contrato firmado entre a interessada e a *GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.* restringiria o objeto do contrato à disponibilização de mão-de-obra sob a gerência de órgão de planejamento da CNH. Dessa forma, o contrato contemplaria apenas a cessão de mão-de-obra, e não a prestação de serviços,

como, ressalta, teria entendido a decisão de primeira instância, segundo a qual os serviços prestados pela citada empresa teriam caráter nitidamente administrativo.

A Cláusula Primeira do contrato referenciado, no qual se alicerça a Fazenda Pública, segue abaixo reproduzida:

**CLÁUSULA PRIMEIRA: DO OBJETO**

Constitui objeto do presente contrato, a prestação de serviços pela CONTRATADA à CONTRATANTE, relativos ao: <sup>prazo de obra</sup>  
Disponibilização de três colaboradores para o acompanhamento junto aos fornecedores de peças e produtos, vinculados à CONTRATANTE, dos itens com abastecimento comprometido, visando regularização das entregas programadas e formação de estoques de segurança (matérias primas, componentes e peças acabadas) em volumes conforme determinado e acordado com os Planejadores CNH;  
Bem como a identificação das restrições dos métodos e processos produtivos (gargalos), reportando em tempo hábil ao Planejador CNH, o impacto decorrente, bem como sugerir alternativas em prazos que possibilitem ações técnicas corretivas.

**CLÁUSULA SEGUNDA: DO PREÇO DOS SERVIÇOS e PRAZO PARA PAGAMENTO:**

De pronto, releva destacar que a cláusula primeira acima transcrita não se restringe à "*disponibilização de três colaboradores*" e, portanto, a mão-de-obra, mas **também, em parágrafo distinto, à "*identificação das restrições dos métodos e processos produtivos (gargalos)*" com a sugestão de "*alternativas em prazos que possibilitem ações técnicas corretivas*".** Ou seja, entendemos que o contrato em tela contempla, sim, o "*controle de fluxo de componentes nas instalações fabris [...] essenciais ao processo produtivo, o qual, nas palavras da interessada, 'depende da entrega de insumos na lógica do sistema just in time'*" (nos termos da decisão embargada).

Isso é corroborado pela Cláusula Sétima do contrato em evidência, segundo a qual a execução dos serviços pela contratada ocorrerá, **também, "*em local diverso das dependências da CONTRATANTE*".** Confira-se:

**CLÁUSULA SÉTIMA: DA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS**

A execução dos serviços pela CONTRATADA ocorrerá, tanto nas dependências da CONTRATANTE, como em local diverso das dependências da CONTRATANTE, sendo que no último caso a CONTRATADA deverá utilizar recursos próprios para realização dos serviços contratados.

Ademais, conforme demonstrado no voto condutor do acórdão embargado, **a suposta restrição do contrato em tela à sessão de mão-de-obra não foi levantada em nenhum momento pela fiscalização.** Com efeito, a fundamentação adotada pela fiscalização para a glosa do creditamento pelos serviços pagos à empresa GFL foi a impossibilidade de creditamento em face de serviços de "*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*". Isso é reiterado pela fiscalização quando reproduz a ementa da Solução de Consulta Nº 125/2007 da DISIT da 10ª RF, segundo a qual "*não gera direito a crédito da Cofins a aquisição de serviços de movimentação e controle de estoques de matérias-primas, materiais de embalagem e produtos acabados, realizados nas instalações da pessoa jurídica ou da própria empresa contratada*".

Foi **fundado nessa premissa** que analisamos a questão e entendemos que

*[...] em relação aos serviços prestados pela **GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.**, (“Gerenciamento das operações de transporte ‘Inbound’ - 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”), esses, por estarem relacionados ao controle de fluxo de componentes nas instalações fabris, são essenciais ao processo produtivo, o qual, nas palavras da interessada, “depende da entrega de insumos na lógica do sistema just in time”.*

Confira-se o correspondente trecho da decisão embargada abaixo reproduzido:

***Das glosas objeto do item 3.2 do TVF: serviços não empregados diretamente na industrialização***

*A fiscalização glosou o creditamento correspondente a alguns serviços que não foram “empregados diretamente na industrialização”.*

*Reproduzo o trecho do relatório fiscal correspondente à questão:*

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:

[...]

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:

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO E CONTROLE DE ESTOQUES. Não gera direito a crédito da Cofins a aquisição de serviços de movimentação e controle de estoques de matérias-primas, materiais de embalagem e produtos acabados, realizados nas instalações da pessoa jurídica ou da própria empresa contratada.**

As contas contábeis responsáveis pelo registro dos créditos de PIS e COFINS incidentes sobre serviços, conforme resposta ao Termo de Início entregue em 08/06/2011, são as de nºs 144240 e 144241, e a esmagadora maioria dos lançamentos referem-se a serviços prestados pelas duas empresas mencionadas anteriormente, com algumas exceções: a nota fiscal nº 149087 da Metropolitana Vigilância Comercial, cujo crédito o contribuinte afirmou não ter incluído na base de cálculo, e algumas notas

fiscais, em 2010, referentes a treinamentos técnicos de diversos tipos, aos quais, pelos mesmos argumentos expostos acima, é vedada a geração de créditos.

Deste modo, todo o crédito descrito como “Serviço Nacional” nas memórias de cálculo entregues em 08/07/2011, em resposta ao Termo de Início, deve ser glosado [...]

*A análise do problema envolve essa que talvez seja a questão mais controvertida em relação à não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS: definir o que são insumos para fins de creditamento das citadas contribuições.*

[...]

*Contudo, em relação aos serviços prestados pela **GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.**, (“Gerenciamento das operações de transporte ‘Inbound’ - 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”), esses, por estarem relacionados ao controle de fluxo de componentes nas instalações fabris, são essenciais ao processo produtivo, o qual, nas palavras da interessada, “depende da entrega de insumos na lógica do sistema just in time”.*

*Com efeito, não se concebe o exercício da atividade industrial sem 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. deverão ser mantidos.*

*Nessa parte, portanto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para que sejam admitidos os créditos calculados pelo sujeito passivo em relação aos serviços pagos à GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.*

(os destaques em negrito não constam do original)

Vale ressaltar, ainda, que, diferentemente do que afirma a d. Procuradoria, **a decisão de primeira instância também não se fundamentou na apontada restrição do contrato referido à sessão de mão-de-obra**, conforme comprova o seguinte trecho da decisão em referência:

**4. SERVIÇOS NÃO EMPREGADOS DIRETAMENTE NA INDUSTRIALIZAÇÃO. ITEM 3.2 DO TVF.**

*A DRF glosou tais despesas em virtude de a legislação somente autorizar o creditamento sobre serviços utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, e desde que aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto e prestados por pessoa jurídica domiciliada no país. Afirma que a contribuinte não observou essa regra ao apurar os créditos das contribuições, indicados nas memórias de cálculo apresentadas, enquanto que, instada a informar quais os tipos de serviços prestados pelas pessoas jurídicas Fiat do Brasil Ltda. e GFL Gestão de Fatores Logísticos, a recorrente esclareceu que a primeira prestou serviços relativos ao comércio exterior, contabilidade geral, controle fiscal, gestão tributária e societária e assessoria a expatriados enquanto que a última teria prestado serviços relativos a gerenciamento das operações de*

transporte e acompanhamento de entrega de materiais e componentes. Nenhuma dessas atividades pode ser considerada como aplicada ou consumida na fabricação de produtos, eis que possuem caráter nitidamente administrativo. Em adição, a DRF informou que os serviços destacados correspondem à esmagadora maioria dos lançamentos contábeis nas contas n.º 144240 e n.º 144241, com exceção da nota fiscal n.º 149087 da pessoa jurídica Metropolitana Vigilância Comercial, cujo crédito a contribuinte informou não ter incluído na base de cálculo, e algumas notas fiscais concernentes a treinamentos técnicos de diversos tipos, aos quais, pelos mesmos argumentos, é vedada a geração de créditos das contribuições em exame. Assim, concluiu a DRF, todo o crédito descrito como "Serviço Nacional" nos documentos acostados, foi objeto de glosa.

Conforme evidenciado, podem ser considerados insumos para efeitos fiscais somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou na produção de bens, ou na prestação de serviços. Desse modo, os serviços em tela não podem ser tidos por insumos. Em adição, embora a requerente alegue que esses serviços são essenciais, não foi o critério da indispensabilidade ou essencialidade, como visto, que motivou a legislação ora em exame.

(grifos nossos)

Como se vê, **também na decisão da DRJ é ressaltado que a natureza dos serviços prestados pela GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda. é a de "gerenciamento das operações de transporte e acompanhamento de entrega de materiais e componentes"**, tendo entendido a decisão de primeira instância, com base na rejeição do critério da "indispensabilidade ou essencialidade" - acolhido na decisão embargada -, que "nenhuma dessas atividades pode ser considerada como aplicada ou consumida na fabricação de produtos, eis que possuem caráter nitidamente administrativo".

Assim, em vista de a aduzida (e equivocada) restrição à sessão de mão-de-obra no contrato firmado entre a interessada e a GFL, em nenhum momento, ter servido de fundamentação para a glosa dos créditos (seja pela unidade de origem, seja pela DRJ) - o que revela inadmissível inovação argumentativa em sede de embargos -, e ainda, pelo fato de referido contrato, com efeito, contemplar a "identificação das restrições dos métodos e processos produtivos (gargalos)" com a sugestão de "alternativas em prazos que possibilitem ações técnicas corretivas", demonstrando albergar o "controle de fluxo de componentes nas instalações fabris", como destacado na decisão embargada, entendo que, nessa parte, deverão ser rejeitados os embargos da d. Procuradoria da Fazenda Nacional, eis que demonstrada a perfeita higidez da decisão em tela e, portanto, a ausência de quaisquer dos pressupostos de admissibilidade de embargos de declaração (obscuridade, omissão ou contradição).

O d. Procuradoria também se insurgiu contra o entendimento objeto do **item V do dispositivo do voto condutor do acórdão embargado**, o qual reproduzo novamente:

*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;*

Segundo a Fazenda Pública, seria contraditória a interpretação adotada pelo acórdão recorrido, eis que inadmissível o embargado valer-se do desconto da base de cálculo do PIS e da COFINS (art. 17 da Lei nº 10.865) conjuntamente com o direito de compensação ou restituição do crédito veiculado pelo artigo 15 da mesma lei. Ressalta que a decisão da DRJ entendera não ser possível a cumulação de ambos os benefícios fiscais, e que enquanto o artigo 17 da Lei nº 10.865 veicula norma de exclusão do crédito tributário, o artigo 15 da mesma lei trata de previsão de não cumulatividade. Faz referência ainda ao RE nº 398.365/RG, cujo entendimento deveria ter sido observado na decisão embargada.

Não obstante, da análise dos argumentos contidos no voto condutor do acórdão recorrido, vê-se que, no mesmo, não há nenhuma contradição entre o que foi decidido e os fundamentos do acórdão que justifique o acolhimento dos presentes embargos declaratórios. Tão-somente foi adotada uma interpretação específica dentre entendimentos possíveis na lamentável colcha de retalhos que é a legislação inerente ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS.

No caso, o colegiado entendeu que o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, ao admitir a compensação e o ressarcimento também em relação aos créditos decorrentes da incidência do PIS e da COFINS sobre as importações nas hipóteses albergadas pelo artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, abrangia as mercadorias discriminadas no artigo 17 da mesma Lei nº 10.865/2004, por entender que aduzido dispositivo (artigo 17) trata de um subconjunto das hipóteses amplamente abordadas pelo artigo 15, principalmente considerando o teor do parágrafo 8º do mesmo artigo 17, segundo o qual "*o disposto neste artigo alcança somente as pessoas jurídicas de que trata o art. 15 desta Lei*" (grifei).

Segundo o entendimento exarado no acórdão, a especificidade do artigo 17 referenciado seria inerente à forma de apuração dos créditos, prescrita em seu parágrafo 2º, o qual, no caso dos bens de que trata o § 3º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 ("*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*"), correspondia a 2% e a 9,6%, respectivamente, para o PIS e para a COFINS, nos termos da redação à época vigente do artigo 1º da Lei nº 10.485/2002<sup>1</sup>, a que remete o inciso III do artigo 2º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Exceção, pois, às alíquotas gerais de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS, prescritas pelo *caput* do artigo 2º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Evidentemente, acaso exista dissenso jurisprudencial no âmbito deste CARF, poderá a questão ser questionada via recurso especial, mas não mediante embargos de declaração, eis que este recurso não pode ser utilizado para a rediscussão do direito.

### Da conclusão

<sup>1</sup> Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Processo nº 13603.724506/2011-21  
Acórdão n.º **3301-002.954**

**S3-C3T1**  
Fl. 3.693

---

Diante do exposto, e considerando que o acórdão recorrido não está eivado de dúvida, omissão ou contradição que justifique a oposição de embargos de declaração, voto para que seja rejeitado o recurso formalizado pela Fazenda Pública, visto que este carece de pressuposto essencial à sua legitimação.

Sala de sessões, em 28 de abril de 2016.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Relator