



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



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13603.903074/2014-66</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3201-011.765 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 15 de abril de 2024                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | EMPRESA DE MINERACAO ESPERANCA S A                   |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2011

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de relevância e essencialidade, conforme decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos e cujo entendimento deve ser reproduzido no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

CRÉDITOS SOBRE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ÔNUS DA PROVA DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados na produção, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito a créditos da COFINS no regime não cumulativo somente quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas ou não tiverem valor superior a R\$ 326,61 (valor à época). O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito creditório. Não comprovada a observância aos requisitos legais, a manutenção da glosa se impõe.

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

A autorização para abatimento de créditos pelos insumos utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, prevista no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, abrange o combustível utilizado pelo contribuinte no transporte de produtos em elaboração e de produtos acabados, dada a essencialidade e a relevância para a consecução da atividade.

CRÉDITOS SOBRE ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. DESCABIMENTO. DESCONTO DE CRÉDITOS EM RELAÇÃO À LOCAÇÃO DE CAMINHÕES. POSSIBILIDADE.

Se o artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003 não restringiu o desconto de créditos da COFINS às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete fazê-lo. É possível o desconto de crédito em relação à locação de caminhões utilizados nas atividades econômicas do sujeito passivo.

CRÉDITOS SOBRE FRETE DE PRODUTO ACABADO PARA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM DEPÓSITO OU ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

O frete de produto acabado para formação de lote de exportação, assim como as despesas com depósito ou armazenagem em portos e terminais, até que sejam enviados aos adquirentes, gera direito a créditos de COFINS não cumulativa, na forma do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE PARA SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO. NÃO CONFIGURADA PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, podendo indeferir perícias quando entendê-las prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos, observados os requisitos da lei, relacionadas aos seguintes itens: (i) frete de produtos acabados até os terminais para formação de lotes, bem como as despesas de armazenagem aí incorridas, enquanto os produtos aguardam a chegada dos navios ou trens em que irão embarcar com destino aos adquirentes, (ii) combustível consumido nos caminhões e (iii) aluguel de caminhões, ressalvada a hipótese desses bens terem sido imobilizados. Vencidos os conselheiros Marcos Antônio Borges (substituto), que dava provimento em menor extensão, e Francisca Elizabeth Barreto (substituta), que negava provimento integralmente. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-011.764, de 15 de abril de 2024, prolatado no julgamento do processo 13603.903068/2014-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Márcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hécio Lafeté Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges e a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, substituída pela conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que reconheceu parcialmente o direito creditório, homologando as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido, e, existindo saldo do crédito apurado, determinando o ressarcimento. O pedido é referente ao crédito relativo COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO do 4º TRIMESTRE 2011.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

PIS/PASEP. COFINS. INSUMOS.

A análise da apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, deve ser feita com base no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário reiterando a explicação de seu processo produtivo e solicitando:

“Por todo o exposto, a Recorrente requer que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para a reforma parcial do Acórdão nº. 106-15.079, proferido pela 17ª Turma da DRJ06 e, assim:

- a) Seja determinada a realização da perícia formulada na peça de Manifestação de Inconformidade;
- b) Independentemente da realização da perícia requerida, seja reconhecida a totalidade do direito creditório pleiteado, com a consequente homologação integral do pedido de compensação formalizado.”

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Em que pese a afirmação da Delegacia de Julgamento no sentido de que a análise dos créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos foi feita com base no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, que trouxe as principais repercussões decorrentes do RESP 1221170/PR, entendo que, em alguns pontos, os critérios da relevância e da essencialidade não foram observados.

É nesse norte que o julgamento do recurso será conduzido.

### **Dos bens adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado: peças de reposição de máquinas e equipamentos**

Quanto às despesas com aquisição de peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo e serviços de manutenção relacionados, a DRJ explicitou a necessidade de observância dos artigos 301 e 346 do RIR/99, apontando que o contribuinte deveria ter ativado essas despesas para, só então, apurar os créditos sobre os encargos de depreciação.

A Recorrente se defende afirmando que tal entendimento, no sentido da possibilidade de apropriação apenas dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação, contraria o quanto decidido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, porque todas as glosas se referem a bens integrados ao processo produtivo.

Os argumentos apresentados pela Recorrente não são capazes de infirmar as conclusões adotadas pelos julgadores de primeira instância.

Em primeiro lugar, os créditos em questão encontram fundamento no inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, sendo despiciendo, para verificação de sua legitimidade, perquirir o conceito de insumos à luz da orientação do STJ, que diz respeito à interpretação do inciso II daquele dispositivo.

Em segundo lugar, a Recorrente deixou de comprovar que esses bens não aumentaram a vida útil do bem em mais de um ano.

Há diversos julgados dessa Turma, em outra composição, no sentido de que o ônus da prova do direito creditório compete ao contribuinte que o alega:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2003 a 28/02/2003

## COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não homologou a compensação declarada por falta de demonstração e comprovação do pagamento indevido.”

(CARF, Processo nº 13971.900707/2008-48, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-006.746 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 24 de junho de 2020)

Relembremos: para que um bem seja apto a gerar créditos no regime não cumulativo como insumo do processo produtivo, nos termos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, além de ser aplicado no processo produtivo e ser relevante ou essencial para a atividade econômica, ele não pode ser passível de ativação obrigatória, nos termos dos artigos 301 e 346 do RIR/99:

“Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

(...) § 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).”

“Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).”

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito será apropriado não com base no custo de aquisição, mas com base na despesa de depreciação, como determinado no artigo 3º, inciso VI c/c § 1º inciso III, 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: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008)

(...) 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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...) § 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

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

Ressalte-se que não se trata de mera norma contábil, mas exigência da própria Lei nº 4.506/64, ao prescrever, em seu artigo 48, parágrafo único, a necessidade de escrituração de referidas despesas no ativo imobilizado quando prolongar a vida útil do ativo, para serem deduzidas do lucro real pelos encargos de depreciação, vedando seu tratamento como despesas operacionais:

“Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.”

O entendimento predominante no CARF é no sentido de que os bens de ativação obrigatória que não possam ser contabilizados como despesa operacional geral direito de crédito de PIS e COFINS sobre as respectivas quotas de depreciação:

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

MATERIAIS DE CONSUMO PRÓPRIO. INSUMOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os gastos com materiais de manutenção e peças de reposição de máquinas e equipamentos, assim como aqueles com manutenção de edifícios e instalações utilizados no processo produtivo, quando implicarem aumento superior a um ano na vida útil do bem e forem superiores a R\$ 326,61 (art. 301, RIR/99) - valor à época -, devem ser apropriadas como encargos de depreciação.”

(CARF, Processo nº 11080.011702/2007-77, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3003-000.461 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária, Sessão de 15 de agosto de 2019)

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/04/2012

DOCAGENS E PARADAS PROGRAMADAS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo são tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano. Gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano, conforme a legislação do imposto sobre a renda, devem ser ativados, apurando-se sobre eles despesas de depreciação. Sobre as despesas de depreciação é possível a apuração de créditos não cumulatividade do PIS/COFINS,

nos termos artigo 3º, § 1º, III, da Lei n. 10.833/2003. Inteligência da Solução Cosit n. 59/2021.”

(CARF, Processo nº 16682.901565/2018-51, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301-010.380 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de junho de 2021)

Além disso, como os custos relativos às partes e peças de reposição e respectivos serviços de manutenção não foram ativados, mas contabilizados como despesa operacional, mais um fato inviabiliza o creditamento pretendido: como essas despesas foram levadas a custo na apuração do resultado do exercício, incide vedação contida no artigo 1º, parágrafo único, do ADI SRF nº 3/2007:

“Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:

I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;

II - hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.”

Por fim, mesmo com relação ao crédito da depreciação, a teor do artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/2003, caberia à Recorrente não apenas requerer tal medida como pedido sucessivo no Recurso Voluntário, como também demonstrar a ativação do custo e o valor da base de cálculo do crédito decorrente dos encargos de depreciação - o que não fez.

Portanto, considerando que (1) não cabe ao julgador deferir pedido não formulado pela parte, sob pena de caracterizar decisão *extra petita*; (2) pela própria linha de defesa, os bens não foram ativados, mas contabilizados como despesa operacional; e (3) a falta de comprovação da base de cálculo dos créditos decorrente dos encargos de depreciação dos bens ativáveis, não se pode admitir o direito ao crédito relacionado a este item.

Desse modo, reputo que, nesse aspecto, a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo, devendo prevalecer a glosa efetuada.

#### **Dos insumos empregados na atividade econômica: combustível utilizado nos caminhões**

A Autoridade Fiscal promoveu a glosa dos respectivos créditos alegando que o combustível não é utilizado na extração ou beneficiamento do minério, mas em fases anteriores ou posteriores ao processo produtivo, como movimentação de estéreis e resíduos, transporte interno da produção, abertura de acessos, praças de sondagem, remoção de sondas.

A DRJ houve por bem reverter a glosa relacionada ao combustível utilizado em máquinas e outros veículos, mas manteve a glosa relativa ao combustível utilizado nos caminhões da Recorrente, ao fundamento de que estes eram utilizados tanto no processo produtivo quanto em etapas posteriores a ele. Não constando nos autos documentação que demonstrasse a contabilização de custos de forma segregada por atividade, a Turma Julgadora entendeu não ser possível admitir os créditos correspondentes.

A esse respeito, a Recorrente alega que o direito ao crédito na aquisição de combustíveis ou lubrificantes está assegurado expressamente no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Aduz ainda que tal entendimento foi reforçado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, de modo que pouco importa se esses insumos são empregados diretamente em processo produtivo, relevando apenas que sejam essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade.

Entendo que, nesse aspecto, a decisão de primeira instância merece reforma.

Os dispêndios com combustíveis utilizados nos caminhões da empresa, sejam eles destinados ao transporte de produtos em fabricação ou ao transporte de produtos acabados, ou mesmo à destinação de resíduos, são gastos relevantes e essenciais à atividade econômica, enquadrando-se no conceito intermediário de insumos para os fins do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

“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; (...).”

Ademais, também há previsão específica na lei autorizando o desconto de crédito relativamente a *“armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”* (artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003).

Ora, sendo o custo do frete arcado pela própria Recorrente, a referida regra deve ser estendida ao combustível utilizado em frota própria, pois o que se apreende do comando legal é a previsão de crédito em relação aos gastos no transporte.

Destarte, merece reversão a glosa de créditos vinculados à aquisição do combustível utilizado em caminhões, ainda que tal gasto se refira à fase posterior ao processo produtivo, dada a inegável relação que têm com o mesmo.

Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência desta Turma:

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CRÉDITO. COMBUSTÍVEL. EMPILHADEIRAS. CAMINHÃO. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. TRANSPORTE NA VENDA DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas (i) a aquisição de gás consumido em empilhadeiras utilizadas para transporte de insumos e de produtos acabados no estabelecimento produtor da pessoa jurídica, bem como (ii) a aquisição de combustível utilizado no transporte de insumos e de produtos acabados entre os estabelecimentos da pessoa jurídica e (iii) a aquisição de combustível utilizado na venda de produtos acabados, mas desde que a aquisição dos combustíveis tenha sido tributada pela contribuição, situação em que se excluem aqueles sujeitos ao regime monofásico.”

(CARF, Processo nº 13851.720072/2006-00, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-007.733 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de janeiro de 2021)

Acompanhando a jurisprudência acima referenciada, entendo que deve ser revertida a glosa relativa ao combustível consumido nos caminhões, desde que observados os demais requisitos legais, como ter sido adquirido de pessoa jurídica domiciliada no País e em cuja aquisição tenha havido o pagamento da contribuição.

#### **Da locação de máquinas e equipamentos de pessoas jurídicas: aluguel de caminhões**

A DRJ manteve a glosa dos créditos relacionados às despesas com aluguel de caminhões sob o fundamento de que o artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003 autoriza o aproveitamento de créditos apenas em relação às despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos usados na atividade da empresa.

A Recorrente defende que a limitação ao aproveitamento dos créditos de insumos de locação de veículos não merece prevalecer, pois esses bens são utilizados tanto para transporte do minério na própria mina, quanto para transporte do minério de ferro da mina até a planta de beneficiamento.

Em primeiro lugar, não se pode conceber a sistemática da não cumulatividade como uma espécie de benefício fiscal, razão pela qual não se aplicam a ela as disposições do artigo 111 do CTN.

Além disso, a interpretação restritiva adotada pela autoridade administrativa, mantida pela Delegacia de Julgamento, não está em sintonia com o entendimento desta Turma, em outra composição, como se colhe da ementa reproduzida adiante:

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

(CARF, Processo nº 10650.901212/201095, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201003.569 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de março de 2018)

Acrescente-se que, no específico caso de veículos e caminhões, essa Turma tem admitido os créditos sobre as respectivas locações:

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE CAMINHÕES.

Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, os dispêndios com locação de caminhões geram direito ao crédito de Pis e Cofins não cumulativo.”

(CARF, Processo nº 15504.721393/2016-61, Recurso de Ofício e Voluntário, Acórdão nº 3201-009.633 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de dezembro de 2021)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2011 a 31/05/2011

CRÉDITO. ALUGUEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza o desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, dentre os quais se incluem os veículos. Sendo certo que o legislador não restringiu o desconto de créditos de PIS/COFINS somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

(CARF, Processo nº 10380.903010/2013-58, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.611 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de junho de 2023, Relator Márcio Robson Costa)

Por fim, veja-se que o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais não diverge do posicionamento desta Turma:

“ALUGUÉIS. CAMINHÕES, AUTOMÓVEIS E CAMIONETAS. CUSTOS/ DESPESAS. ATIVIDADES DA EMPRESA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com aluguéis de caminhões, automóveis e camionetas utilizados nas atividades exploradas pela empresa geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.”

(CARF, Processo nº 13656.720501/201295 Recurso Especial, Acórdão nº 9303008.575 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 15 de maio de 2019)

Portanto, voto por determinar a reversão da glosa de créditos relacionados às despesas com aluguel de caminhões, ressalvada a hipótese de os bens locados terem sido imobilizados, a fim de evitar a duplicidade no aproveitamento de créditos.

**Das despesas de armazenagem e frete: frete de produto acabado com destino ao terminal ferroviário e armazenagem no terminal ferroviário**

Como asseverado, a DRJ manteve a glosa de créditos relativa à “Fase 03 – Transporte”, que consiste no transporte do minério de ferro, após o tratamento, até o terminal ferroviário, sob o fundamento de que bens e serviços empregados depois de finalizado o processo produtivo não são considerados insumos.

A Recorrente defende que é indevida a glosa relativa às despesas com frete de produtos acabados, relativamente às operações de transferências entre estabelecimentos da Recorrente ou com destino a terminais ferroviários, pois o inciso IX do artigo 3º da lei nº 10.833/2003 deve ser interpretado em conjunto com o inciso II do mesmo dispositivo.

Entendo que, neste aspecto, a decisão merece reforma e a glosa deve ser revertida, já tendo sido este o posicionamento adotado por esta Turma:

“CRÉDITO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

Nos termos do inciso II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, da Cofins não-cumulativa, é possível o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com transporte de produtos acabados.

(CARF, Processo nº 10680.904582/2018-84, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-009.675 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de dezembro de 2021, Redator Designado Pedro Rinaldi de Oliveira Lima)

“CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e/ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.”

(CARF, Processo nº 13116.000753/2009-14, Acórdão 3201-002.638, Relator Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)

Outrossim, tendo a empresa industrial produzido um determinado produto, presume-se que este será vendido, não havendo necessidade de que tal operação

já tenha ocorrido para que o deslocamento do bem seja considerado uma operação de venda, nos termos dos artigos 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03.

Nesse diapasão, cumpre transcrever a ementa do Acórdão nº 9303-008.260, proferido pela 3ª Turma da CSRF, na sessão de 20 de março de 2019:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. Recurso especial do contribuinte provido.”

O mesmo entendimento relativo ao frete relativo à remessa de mercadorias para formação de lotes de exportação é aplicável às despesas com a armazenagem do produto nos portos e terminais, enquanto aguarda a chegada dos trens ou navios em que serão remetidos para entrega aos respectivos adquirentes.

Nesse sentido, cite-se o seguinte julgado:

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

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2013 A 30/06/2013

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. FRETE NA REMESSA DA PRODUÇÃO PARA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e remessa da produção, passíveis de serem enquadrados como custos de produção. Fundamento: Art. 3º, IX, da Lei 10.833/03.

FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZENAGEM.

Os serviços de movimentação de carga e remessas para depósito ou armazenagem, tanto na operação de venda quanto durante o processo produtivo da agroindústria, geram direito ao crédito. Fundamento: Art. 3º, IX, da Lei 10.833/03.

(CARF, Processo nº 10650.902230/2017-61, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-009.199 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de setembro de 2020, Relator Pedro Rinaldi de Oliveira Lima)

Desse modo, voto por reverter a glosa de créditos vinculados ao frete de produtos acabados até os terminais, para formação de lotes, bem como as despesas de armazenagem nesses terminais, incorridas enquanto os produtos aguardam a

chegada dos navios ou trens em que irão embarcar, observados os demais requisitos legais.

#### **Do indeferimento do pedido de realização de perícia**

A Delegacia de Julgamento indeferiu o pedido de perícia aduzindo que os quesitos apresentados não exigem conhecimento técnico diverso daquele que a lei requer do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade legalmente competente para examinar questões jurídicas e contábeis.

A esse respeito, a Recorrente alega que a realização de prova pericial era imprescindível para a correta aplicação da sistemática da não cumulatividade no caso concreto devido à necessidade de uma compreensão profunda de seu processo produtivo, de sorte a possibilitar a aferição da essencialidade e da relevância de cada produto ou serviço nele envolvido.

A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção, podendo indeferir diligências ou perícias consideradas desnecessárias, sem que isso configure cerceamento ao direito de defesa.

Sobre o tema, vejamos a jurisprudência da Turma:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 06/03/2006

PRELIMINAR DE NULIDADE. PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDÍVEL PARA SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO NÃO CONFIGURA PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, fundamentada, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias, ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.

(CARF, Processo nº 12457.010859/2009-94, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.878 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de agosto de 2023, Relatora Ana Paula Giglio)

Pela leitura dos autos, vê-se que a Delegacia de Julgamento, com relação à parcela da glosa mantida, fundamentou sua decisão na inobservância dos requisitos legais. O direito ao crédito não ficou prejudicado em razão de questões técnicas.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para determinar a reversão das glosas de créditos relacionadas aos seguintes itens:

- a) combustível consumido nos caminhões, desde que observados os requisitos legais;
- b) aluguel de caminhões, ressalvada a hipótese desses bens terem sido imobilizados;
- c) frete de produtos acabados até os terminais para formação de lotes, bem como as despesas de armazenagem incorridas nos mesmos, enquanto os produtos

aguardam a chegada dos navios ou trens em que irão embarcar com destino aos adquirentes, observados os demais requisitos legais.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos, observados os requisitos da lei, relacionadas aos seguintes itens: (i) frete de produtos acabados até os terminais para formação de lotes, bem como as despesas de armazenagem aí incorridas, enquanto os produtos aguardam a chegada dos navios ou trens em que irão embarcar com destino aos adquirentes, (ii) combustível consumido nos caminhões e (iii) aluguel de caminhões, ressalvada a hipótese desses bens terem sido imobilizados.

*Assinado Digitalmente*

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator