



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10650.721578/2013-25
ACÓRDÃO	3001-004.041 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SIPCAM UPL BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não configura cerceamento de defesa a glosa de valores resultantes de divergência em dados fornecidos pelo próprio contribuinte, sempre que permita a compreensão e defesa dos fatos imputados.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. RECEITA TRIBUTÁVEL.

As receitas originadas de operações de industrialização por encomenda estão submetidas à incidência das contribuições sociais, por integrar o conceito de receita bruta das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

FRETE NA IMPORTAÇÃO DE INSUMOS.

O frete relacionado à carga e movimentação dos bens importados, durante e após o desembarço aduaneiro, ensejam o direito a creditamento das contribuições sociais na condição de insumo essencial.

FRETE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE.

A Súmula CARF nº 217 veda a possibilidade de creditamento em relação ao frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa. “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas”.

FRETE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Frete incorrido para transportar insumo importado, incluídos os sujeitos à alíquota zero devem ser tratados de forma autônoma em relação ao produto transportado e geram direito ao creditamento de PIS/COFINS não cumulativo.

DESPESAS COM ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS NO DESEMBARAÇO DE INSUMOS IMPORTADOS.

Despesas associadas ao correto recebimento de insumo importado, desde o desembaraço até o estabelecimento adquirente, bem como sua movimentação e armazenamento interno, geram direito ao creditamento das contribuições sociais.

DESPESAS COM A LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.

A Súmula CARF nº 190 veda a tomada de créditos em relação à locação de veículos:

“Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas”.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. IMPOSSIBILIDADE SEM RETIFICAÇÃO DA EFD – CONTRIBUIÇÕES.**Súmula CARF nº 231**

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon) retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer da alegação de inconstitucionalidade suscitada; rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para reverter as glosas relativas:

I – ao frete incorrido no transporte de insumos importados, após o desembaraço aduaneiro, ainda que os insumos estejam sujeitos à alíquota zero, desde que registrado de forma autônoma; e

II – às despesas de armazenagem e movimentação de insumos realizadas no território nacional após o desembaraço aduaneiro.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Unaian Neves de Miranda, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Sergio Roberto Pereira Araujo, Leandro Wilhelm Wolff, Daniel Moreno Castillo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Diante da clareza e bom retrato da matéria posta ao crivo dessa C. Turma Extraordinária, adoto os termos do relatório contido no acórdão da DRJ, ainda em prestígio à celeridade e eficiência, com destaque próprio dos pedidos do contribuinte:

Do lançamento

Trata-se de Autos de Infração decorrentes de ação fiscal desenvolvida junto ao sujeito passivo acima identificado lavrados para exigência da Contribuição para o PIS e de Cofins de omissão de receita sujeita à incidência dessas contribuições em 11 e 12 de 2008.

No Auto de Infração de PIS foram lançados também valores decorrentes de glosa de créditos de PIS de aquisição no mercado interno constituídos indevidamente referentes aos períodos de apuração 10, 11 e 12 de 2008.

Nessa fiscalização, levada a termo no Relatório Fiscal de fls. 312 a 335, foi constatado que a Contribuinte deixou de tributar a receita de serviços de industrialização por encomenda de defensivos agropecuários, classificando-a no Dacon como sujeita à alíquota zero, e que foram apurados créditos da contribuição para o PIS indevidamente, vedados pela legislação ou em desacordo com ela.

As razões utilizadas pela autoridade lançadora serão pormenorizadas no voto.

Da Impugnação

O interessado foi cientificado dos Autos de Infração em 29/11/2013 (fl. 348), tendo apresentado em 30/12/2013 Impugnação (fls. 352 a 386) trazendo as alegações sintetizadas a seguir:

HISTÓRICO

(Item I da Impugnação)

Nesse item a Impugnante informa das suas atividades e discorre sobre os lançamentos efetuados.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

(Item II da Impugnação)

Industrialização por encomenda

(Item II.a. da Impugnação)

A Impugnante classifica o resultado das operações de industrializações por encomenda no grupo de receitas industriais e de serviços, interpretando o Auditor-Fiscal que tais serviços deveriam sofrer a incidência de PIS de Cofins à alíquota combinada de 9,25%.

Todavia, a despeito da classificação dos resultados de tais operações na contabilidade da Impugnante, é bom observar que a própria legislação fiscal molda o conceito de industrialização por encomenda, de forma que só podem ser classificadas como operações de industrialização por encomenda as operações de industrialização promovidas por estabelecimento indústria.

Portanto, não há que se confundir serviço com operação de industrialização, categoria que compreende a industrialização por encomenda (obrigação de fazer), a fim de, distorcendo a natureza da operação, estender a hipótese tributária da contribuição de PIS e de Cofins a operações que configuram obrigação de dar.

A legislação reconhece que a receita bruta decorrente de operação de industrialização por conta e ordem de certos produtos de origem animal e vegetal são beneficiados pela alíquota zero.

Assim, os percentuais de créditos de PIS e de Cofins a serem ressarcidos ou compensados são aqueles lançados nos Dacon, incluídas as receitas sujeitas à alíquota zero, não devendo a referida declaração sofrer nenhum reparo.

Apuração e desconto indevido de crédito de PIS

(Subitem II.b. da Impugnação) –

Os créditos descontados sobre bens e serviços devem ser examinados sob o prisma do conceito de insumos consagrado no CARF, que além dos bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na fabricação, envolve também aqueles que de alguma forma participam da produção. É, inclusive, o sentido que emana do próprio enunciado do inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. (Cita julgados do CARF).

Rateio do crédito entre receitas do mercado interno e não tributadas

(Subitem II.b.i da Impugnação)

Como exposto no item II.a., visto que as receitas tributadas pela alíquota zero são produto do fenômeno incidência, logo, operações tributadas, a classificação das

receitas sujeitas a tal alíquota deve ser lançado na coluna de receitas tributadas do Dacon, não na coluna de receitas não tributadas, como equivocadamente pretende a Fiscalização.

Assim, os percentuais de créditos de PIS e de Cofins a serem ressarcidos ou compensados dos meses de outubro a dezembro de 2008 são aqueles lançados no Dacon, incluídas as receitas sujeitas à alíquota zero, não devendo a referida declaração sofrer nenhum reparo ou alteração.

Frete

(Subitem II.b.ii da Impugnação)

Por entender que certos custos de fretes não integram o custo de aquisição de insumos ou que não estão associados à venda de produtos, foram glosados créditos descontados sobre (i) movimentação de mercadorias e (ii) na importação.

Frete — movimentação de mercadoria

(Subitem II.b.ii da Impugnação)

Conforme narra a Autoridade Fiscal, certos fretes sobre movimentação de mercadorias entre estabelecimentos da Impugnante, notadamente, os fretes da transportadora Bravo Serviços Logísticos Ltda foram glosados, pois conforme o artigo 3º, IX combinado com o artigo 15 da Lei nº 10.833/0323 o crédito somente é autorizado quando integrar a operação de venda.

Ainda, alega que a glosa sob justificativa de que o crédito somente é autorizado quando integrar a operação de venda e de que não integraria o custo de aquisição de insumos.

É oportuno destacar que os dispêndios com fretes de movimentação interna de produtos acabados participam do custo de produção, de modo que são serviços aplicados na produção, sendo indevida a glosa fundada na premissa de que, por não compor o custo de aquisição ou a operação de venda, tais fretes não seriam passíveis de desconto de créditos das referidas contribuições sociais.

Vale frisar que os dispêndios com fretes de movimentação interna de produtos acabados, etapa que precede à venda ao consumidor final, é somente um desmembramento das etapas de transporte, já que as mercadorias são sempre destinadas à comercialização. É o caso do frete incorrido pela Requerente, que para facilitar a distribuição de seus produtos para o mercado consumidor paulista, transporta os produtos acabados do Estado de Minas Gerais para seu estabelecimento no Estado de São Paulo.

A operação de venda engloba toda a movimentação da mercadoria até o consumidor final, não podendo dissociar a movimentação entre os estabelecimentos do processo de venda, o que autorizaria o crédito das contribuições com fundamento no art. 3º, IX da Lei nº 10.833, de 2003. (Cita decisões do CARF).

Dessa forma, seja com fulcro no artigo 3º, II (custo de produção) ou IX (venda) da Lei nº 10.833/03, veja-se que o frete incorrido no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica é assegurado pela legislação, sendo indevida a glosa de créditos de PIS e Cofins perpetradas pela autoridade fiscal.

Frete na importação

(Subitem II.b.iv. da Impugnação)

A glosa dos créditos foi motivada por duas razões: (i) o artigo 15 da Lei nº 10.865/04, além de não prever o frete incorrido no território nacional, restringe o desconto de crédito da contribuição ao PIS e à Cofins-Importação ao valor aduaneiro dos insumos importados; e (ii) a matéria prima importada é tributada à alíquota zero, por força do disposto no artigo 1º, II, da Lei nº 10.925/04, sendo vedado o desconto de créditos na forma do artigo 3º, §2º, II da Lei nº 10.833/0311.

É oportuno observar que as despesas incorridas após o desembaraço aduaneiro já não mais participam da valoração aduaneira.

Assim, o frete de insumos importados incorrido no território nacional dos transportadores selecionados é onerado pela referida contribuição social, de modo que o desconto de créditos sobre tais serviços encontra respaldo no artigo 3º, II das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e não no art. 15 da Lei nº 10.864/04.

Seja pelo fundamento em que se apoia o direito ao crédito de PIS e de Cofins sobre frete de insumos importados incorrido no território nacional (artigo 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), seja em razão de a vedação do seu artigo 3º, § 2º, II afetar apenas os insumos importados sujeitos à alíquota zero, não se estendendo a outros custos e despesas previstos no artigo 3º das mesmas leis, como o frete de que ora se cogita, é absolutamente legítimo o desconto de créditos de PIS e de Cofins sobre os dispêndios a título de frete de insumos importados incorrido no território nacional, faltando respaldo legal à glosa perpetrada pela autoridade fiscal.

Despesas com armazenagem e movimentação de cargas na importação

(Subitem II.b.v. da Impugnação)

Os mesmos fundamentos expostos no subitem precedente motivaram a glosa de créditos de PIS descontados sobre despesas com armazenagem e movimentação de cargas na importação.

Consistindo em etapas que antecedem o ingresso do insumo no estabelecimento fabril da Requerente, sem as quais a produção não se aperfeiçoaria (longe de ser uma liberalidade, a armazenagem se faz necessária, pois se a mercadoria chega ao porto e não pode ser imediatamente transportada para o estoque do importador, sem a devida guarda e cuidado, pode-se impedir seu ingresso na zona portuária,

na falta de local para armazenamento, ou podem eles se deteriorar, se não armazenados), as despesas com armazenagem e movimentação de cargas integram o custo de aquisição dos insumos adquiridos, de modo que o desconto de créditos de PIS dá-se com lastro no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, de modo que falta respaldo legal à oposição suscitada pelas autoridades fiscais.

Bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo

(Subitem II.b.vi. da Impugnação)

Os bens em questão (sacos de embalagens, partes e peças de elevador e materiais de laboratório), embora possam não ser diretamente aplicados ou consumidos no produto vendido, são todos aplicados ou consumidos na produção, como prevê o artigo 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, de forma que é legítimo o desconto de créditos de PIS e de Cofins sobre os referidos insumos.

Serviços não aplicados ao processo produtivo

(Subitem II.b.vii. da Impugnação)

De acordo com o Relatório Fiscal, a Impugnante descontou créditos sobre despesas com serviços não aplicados no processo produtivo, tais como, manutenção dos elevadores do prédio da sede, da área de consultoria ambiental e serviços laboratoriais sob encomenda, sendo, assim, glosados os referidos créditos.

Realização de testes de laboratoriais é obrigatória para fins de liberação para comercialização de produtos. A prestação de serviços pelo fornecedor de elevadores se enquadram no conceito de insumo, sendo que esses serviços são necessários e indispensáveis para o funcionamento da fábrica como um todo. A requerente é obrigada a registrar os produtos desenvolvidos em diversas entidades relacionadas ao controle do meio ambiente em função da natureza dos produtos que comercializa.

Esses dispêndios com prestação de serviços devem ser considerados como insumos pois são aplicados no desenvolvimento da atividade produtiva da empresa, devendo ensejar a apuração de créditos da contribuição, pois eles se enquadram no artigo 3º, II (custo de produção) das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, sendo indevida as glosas de créditos de PIS e de Cofins perpetradas pela autoridade fiscal. Cita decisões do CARF.

Despesas com fretes no descarte de resíduos

(Subitem III.b.viii. da Impugnação)

Foi exposto pela Fiscalização que só há previsão de crédito de PIS e de Cofins quando as despesas de frete resultam das operações de venda e de aquisição de insumos.

A Impugnante é responsável pela destinação correta de todos os resíduos domésticos e industriais, em conformidade com a Lei nº 12.305, de 02 de agosto

de 2010, que estabelece a Política Nacional de Resíduos Sólidos e arca com todos os custos necessários à remoção dos resíduos industriais, gerando direito ao aproveitamento do crédito, sendo insumo que a Contribuinte precisa incorrer na produção de seus bens ou serviços. Cita julgados do CARF.

O indeferimento do crédito é indevido, devendo ser restabelecida a integralidade dos créditos apropriados pela ora Requerente.

Despesas com incineração de resíduos

(Subitem II.b.ix. da Impugnação)

A controvérsia estabelecida neste tópico se refere à glosa efetuada pela Fiscalização relativa aos créditos tomados sobre: "os serviços de incineração de resíduos não são consumidos ou aplicados na fabricação dos produtos destinados à venda. (..) Portanto, não são insumos da produção".

Por toda a necessidade e obrigatoriedade de destinação específica para a incineração dos resíduos gerados pela Requerente, as despesas relacionadas à devida destinação nesse processo pela contratação dos prestadores de serviços são necessárias e intrínsecas ao processo produtivo e ensejam direito ao aproveitamento de créditos de PIS e de Cofins.

Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica
(Subitem II.b.x. da Impugnação)

A Fiscalização alega não haver previsão expressa na legislação sobre a tomada de créditos sobre as despesas de aluguéis dos veículos.

Deve ser observado o conceito do que é essencial para a atividade da empresa estabelecido na legislação do imposto de renda, sendo possível considerar créditos sobre despesas com aluguel de veículo quanto atendidos os pressupostos de normalidade, usualidade e necessidade de gastos e os demais estabelecidos pela legislação do PIS e da Cofins.

Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda

(Subitem II.b.xi. da Impugnação)

A autoridade fiscal considera os mesmos fundamentos já expostos no subitem 2.2 do Relatório Fiscal que se referem às glosas efetuadas para as despesas de armazenagem e movimentação de bens importados para as despesas de armazenagem de matérias primas e de produtos importados. Ambas as despesas de armazenagem foram alocadas na Ficha 06 A — Apuração dos Créditos de PIS/PASEP- Aquisições no Mercado Interno Regime Não-Cumulativo. Toda a fundamentação exposta no item II..b.v. da Impugnação, também se considera aqui.

Se o crédito é assegurado na hipótese de serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos, não há razões para negar que esses tais dispêndios referentes a essas etapas não integram o custo de aquisição dos

bens importados, conforme o artigo 3º, inciso II das Lei nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Isto posto, ao contrário do que entende a autoridade fiscal, essas despesas de armazenagem de matérias primas e de produtos importados são insumos aplicados na produção e, com isso, fazem parte do custo de aquisição da mercadoria.

Portanto, os créditos de PIS e de Cofins decorrentes desses dispêndios podem ser apurados e deduzidos.

Base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado — com base no valor de aquisição

(Subitem II.b.xii. da Impugnação)

A infração fiscal tem como objeto a suposta apropriação indevida de créditos de PIS decorrentes da aplicação da alíquota dessa contribuição sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor da aquisição do bem, conforme dispunha à época a Lei nº 10.833/03, artigo 3º § 14, c/c o art.15.

Conforme se constata da leitura do relatório fiscal que serviu para fundamentar o AI não há informação sobre qual teria sido o dispositivo legal infringido pela Impugnante e/ou descrição clara e precisa da forma de composição da base de cálculo para fins de apuração do crédito de PIS.

Se o relatório não se presta ao propósito de demonstrar o que se glosou — e essa era a sua principal missão —, transferindo para a Impugnante o ônus de, suprimindo a deficiência do Relatório Fiscal, demonstrar o que a Fiscalização glosou, é manifesta a distorção dos comandos legais que regem a glosa do crédito, bem assim, inafastável o cerceamento de defesa, posto que se suprimiu a oportunidade da ora Requerente contrapor razões e provas contra as infrações apuradas. Constata-se, assim, o cerceamento do direito de defesa da ora Impugnante pela total impossibilidade de analisar qual seria o valor do crédito supostamente infringido.

Recuperação do crédito extemporâneo — procedimento

(Subitem II.c.i. da Impugnação)

Conforme apontado pela Fiscalização, a Requerente apurou e descontou créditos extemporâneos de PIS e de Cofins sobre diversos custos e encargos incorridos no período de maio de 2004 a novembro de 2008 no Dacon referente ao mês de dezembro de 2008, o que, como, aliás, reconhece o n. AFRF, é autorizado pelo artigo 3º, § 4º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Segundo a Fiscalização só seria admitida pela legislação se retificados o Dacon e a DCTF do período de apuração a que pertence o crédito de PIS.

Todavia, é oportuno observar que o dispositivo invocado pela Fiscalização, sem o qual o crédito extemporâneo não seria passível de desconto, não vincula o

aproveitamento do crédito extemporâneo à retificação das declarações, limitando-se a regular os efeitos do Dacon retificador.

Alega a Fiscalização que diante do enunciado dos incisos I e II do § 1º do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 o desconto de créditos de PIS e de Cofins somente seria autorizado sobre custos ou encargos adquiridos ou incorridos no mês.

Há contradição na conclusão da Fiscalização, pois de um lado, reconhece a autorização legal para o desconto de crédito extemporâneo (artigo 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) e de outro, aponta como fundamento para a glosa dos referidos créditos o dispositivo que determina sejam os créditos de PIS e de Cofins calculados sobre custos ou encargos adquiridos ou incorridos no mês (incisos I e II do §1º do artigo 3º das mesmas Leis), como se esse último fundamento vedasse o desconto do crédito de períodos de apuração que precedem o mês em que descontados.

Se não calculados e descontados créditos de PIS no próprio período de apuração em que suportados ou incorridos os custos ou encargos, o sujeito passivo pode descontá-los em outro período de apuração, daí a extemporaneidade, como emana cristalinamente do disposto no artigo 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Desse modo, seja a suposta falta de retificação das declarações dos meses em que apurados créditos extemporâneos, seja em razão do disposto nos incisos I e II do § 1º do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, é totalmente equivocada a conclusão sacada pela autoridade fiscal, visto que o direito ao desconto de créditos de PIS e de Cofins extemporâneos não está vinculado à retificação das declarações fiscais, bem assim, resta plenamente assegurado pela legislação, sendo equivocada a interpretação emprestada ao disposto nos incisos I e II do §1º do artigo 3º das mesmas leis, de forma que é ilegal a glosa dos créditos extemporâneos descontados no mês de dezembro de 2008 pela Requerente.

Recuperação do crédito extemporâneo — conteúdo

(Subitem II.c.ii. da Impugnação)

Segundo a Fiscalização, a Requerente descontou créditos de PIS e de Cofins calculados sobre encargos de depreciação à razão de 1/48 avos de materiais e serviços diversos que não se definem como máquinas e equipamentos.

De plano, é oportuno observar que o artigo 3º, VII, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 admite o desconto de créditos sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa. Portanto, não se pode admitir a glosa sobre o montante total de encargos de depreciação que serviram de base para o cálculo de créditos de PIS e de Cofins sobre materiais aplicados em construção, reforma e manutenção de prédios e instalações, componentes elétricos e hidráulicos e serviços de construção civil e mão de obra, posto que a legislação expressamente assegura o desconto de créditos de PIS e de

Cofins sobre tais encargos, ainda que, por argumentar, em prazo diverso daquele previsto no § 4 do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Outrossim, observa-se que, apesar da descrição resumida dos materiais e serviços objeto de créditos de PIS e de Cofins sobre encargos de depreciação de edificações e benfeitorias, nota-se que no Anexo V, onde são listados os materiais e serviços glosados, não foram indicados quais os materiais e serviços foram alvo de glosa, de modo que, nesse ponto, resta prejudicado o direito de defesa, por mostrar-se inviável a identificação dos materiais e serviços correspondentes a edificações e benfeitorias.

Veja-se que a própria RFB já admitiu o desconto de créditos de PIS e de Cofins sobre os encargos de depreciação calculados sobre os dispêndios com manutenção de máquinas e equipamentos ativados. Cita Solução de Consulta nº 176/07 da 10ª Região Fiscal).

Também o desconto de créditos de PIS e de Cofins sobre partes e peças de veículos e os serviços de manutenção dos mesmos já foram objeto de manifestação da própria RFB, sendo positiva a conclusão quanto ao aproveitamento de créditos sobre referidos dispêndios.

Igualmente, os serviços de transporte inerentes à movimentação de máquinas e equipamentos devem seguir a curva de amortização desses mesmos bens, visto que compõe o custo de aquisição dos mesmos.

Os dispêndios de que ora se cogita integram o custo de produção, de forma que, como indica a jurisprudência contemporânea do CARF, são dispêndios que asseguram o direito ao desconto de créditos de PIS e de Cofins, sendo indevida a glosa perpetrada sobre encargos de depreciação.

Recuperação de créditos de forma acelerada na aquisição de máquinas e equipamentos.

(Subitem II.c.iii. da Impugnação)

Finalmente, narra a Fiscalização que a Requerente descontou créditos de PIS e de Cofins sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos sobre bens que não têm características desses conceitos, tais como: conexões galvanizadas, material de isolamento térmico, peças de compressor, molde de solda, disjuntor, cabo de pvc, abraçadeiras e materiais diversos para instalações mecânicas.

Como exposto no item precedente, as peças selecionadas pela Fiscalização são todas partes de máquinas e equipamentos, de forma que, se ativadas, não há vedação ao desconto de créditos de PIS e de Cofins.

Assim, pelas razões já expostas no item precedente, inexistindo vedação legal ao desconto de créditos de PIS e de Cofins sobre encargo de depreciação de peças integradas a máquinas e equipamentos ativados, inexistente fundamento que ampare a glosa de créditos sobre tais encargos, de modo que deve ser reformado o auto de infração.

DO PEDIDO

(Item III da Impugnação)

Isto posto, requer seja recebida, processada e, ao fim, JULGADA TOTALMENTE PROCEDENTE a presente Impugnação, anulando-se o auto de infração ora guerreado, afastando-se a tributação das operações de industrialização por encomenda como serviços tributados à alíquota combinada de 9,25%, visto que se trata de operações de industrialização sujeitas à alíquota zero, e as glosas de créditos de PIS e de Cofins sobre os custos e encargos apropriados pela Impugnante, posto que integram o custo de produção ou são indispensáveis à continuidade ou manutenção dos fatores de produção.

Por fim, a Impugnante protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito requerendo, ainda, seja realizada diligência para o fim especial de se determinar o montante de créditos passíveis de aproveitamento sobre os encargos de depreciação calculados sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, ou, alternativamente, declarada a nulidade por cerceamento ao direito de defesa em relação a tais itens, bem assim, outras diligências que esta d. DRJ entender necessárias para o deslinde das controvérsias postas nos autos.

Assim como fez em sua impugnação, o contribuinte argui, em síntese, que as operações em questão e envolvidas na glosa abarcam operações de industrialização por encomenda, e não uma prestação de serviços. Nesse ponto, aduz, ainda, que os efeitos da alíquota zero prevista no parágrafo 4º do artigo 1º, da Lei 10.925/04 seriam aplicáveis ao caso concreto, uma vez que o produto resultante da industrialização possui classificação na posição 3808 na TIPI.

Apuração e descontos indevidos de créditos de PIS e COFINS, objetos do lançamento, em relação à classificação de insumos, abordando cada uma das glosas realizadas pela Fazenda e mantidas pelo Acórdão da DRJ. São os itens:

- Frete referente à movimentação de produto acabado entre estabelecimentos do mesmo contribuinte;
- Frete incorrido na importação, incluídos insumos sujeitos à alíquota zero;
- Despesas com armazenagem e movimentação de cargas na importação e armazenagem de insumos/matéria prima importada;
- Despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de PJ;
- Possibilidade de recuperação de crédito extemporâneo, sem a obrigatoriedade de retificação de obrigações acessórias;
- Recuperação dos créditos do ativo imobilizado a 1/48avos;
- Impossibilidade da exigência de multa e juros de mora.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Daniel Moreno Castillo**, Relator

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma Extraordinária apreciar, nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Conhecimento.

2.1 Preliminar de cerceamento de defesa.

O contribuinte recorrente arguiu uma preliminar de mérito relacionada à possibilidade de ter se configurado o cerceamento de defesa, uma vez que os dispositivos infringidos não teriam sido apontados em relação a determinada glosa, extraída pela Fiscalização dada uma diferença apurada entre documentos apresentados pelo contribuinte (Dacon vs. Planilhas).

Por estar integrada à apreciação do mérito, abordarei esse item no conjunto do voto, ao analisar o próprio mérito da diferença apurada. Porém, de pronto, antecipo que a preliminar suscitada não foi acolhida.

3.2 Inconstitucionalidade de norma ou ato normativo.

O contribuinte esgrime com matéria de cunho interpretativo constitucional relativo ao princípio da legalidade, conjugado com o princípio da razoabilidade, bem como o confisco que a multa representaria. Em que pese os argumentos da recorrente, aos quais posso até me filiar pessoalmente e em parte, o processo administrativo fiscal não é o *locus* para a encerramento de questões sobre a inconstitucionalidade de lei ou norma.

É o que se denota da Súmula CARF nº 2, cuja aplicação é vinculante em relação aos seus Conselheiros, nos termos do RICARF, por determinação legal dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal, que reserva de forma absoluta a competência para tal desiderato institucional ao Poder Judiciário.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não conheço dessa preliminar, nesse sentido.

3. Industrialização por encomenda.

Ultrapassada a questão preliminar relativa à conversão em diligência, caso a mesma não venha a ser referendada pelo Colegiado, no mérito o contribuinte argui que as receitas glosadas pela Fiscalização são receitas decorrentes de operações de industrialização por encomenda, e não da prestação serviços.

Reitera que essa classificação como serviços decorreu de equívoco contábil, pois tais receitas são derivadas de obrigações de dar, e não de fazer. Por tal fato, associado ao adiante exposto e segundo o contribuinte, tais receitas gozariam do regime da alíquota zero.

Aduz, ainda, que os bens resultantes das operações de industrialização por encomenda seriam objeto de venda, e que, por essa razão, as receitas decorrentes das saídas dessa industrialização estariam submetidas a zero, nos termos do artigo 1º, inciso II e § 4º, da Lei 10.925/04, pois classificados na posição 38.08 da TIPI.

Art. 1º **Ficam reduzidas a 0 (zero)** as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e **sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:**

II - defensivos agropecuários classificados **na posição 38.08 da TIPI** e suas matérias-primas; [...]

§ 4º Aplica-se a redução de alíquotas de que trata o caput também à receita bruta decorrente das saídas do estabelecimento industrial, **na industrialização por conta e ordem de terceiros dos bens e produtos classificados nas posições 01.03, 01.05, 02.03, 02.06.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da Tipi.** (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013) (destacamos)

De início, aqui estamos tratando de contribuições sociais, não IPI *versus* ISS. Para o deslinde da questão posta, pouco importa se é receita de industrialização, ou serviços, pois é o elemento receita quem aglutina ambos os ingressos positivos de forma definitiva e em decorrência da exploração de atividade econômica própria do contribuinte.

De toda sorte, a atividade econômica explorada pelo contribuinte do caso concreto, na forma, inclusive, da amostragem das notas fiscais colacionadas, trata de operações de industrialização por encomenda, explorada como objeto social, inclusive.

As operações de industrialização por encomenda são caracterizadas pela remessa dos insumos para industrialização por parte do contratante/remetente para o industrializador. Essa remessa de insumos ou materiais para industrialização configura uma operação de remessa simbólica, pois não há transferência de titularidade, apenas o envio para a industrialização.

Limitando-me às contribuições em análise, tais operações de remessas e retornos de insumos para industrialização não geram incidência de PIS/COFINS, por não constituir venda ou receita auferida para nenhuma das partes envolvidas. Não há transferência de propriedade dos insumos.

Já a indústria cobra pela industrialização realizada com o destaque dos insumos aplicados e a mão-de-obra aplicada. Esse valor de mão-de-obra aplicada, referente à industrialização, está submetido à incidência das contribuições sociais no regime não cumulativo, no caso em questão.

O contribuinte bem descreve e faz prova por amostragem para a mesma fundamentação, que recebe insumos do encomendante, procede com a industrialização dos mesmos com os referidos insumos, e os remete prontos e industrializados ao encomendante.

O contribuinte faz prova de que os produtos resultantes da industrialização realizada por encomenda estão classificados na posição 38.08 (Inseticidas, rodenticidas, fungicidas, herbicidas, inibidores de germinação e reguladores de crescimento para plantas, desinfetantes e produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens para venda a retalho ou como preparações ou ainda sob a forma de artigos, tais como fitas, mechas e velas sulfuradas e papel mata-moscas).

De acordo com o contribuinte, a aplicação conjunta do artigo primeiro da Lei 10.925/04, com o seu inciso II e parágrafo 4º, lhe asseguraria o direito de aplicar a alíquota zero às contribuições sociais às receitas decorrentes da exploração efetiva da atividade econômica.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte.

Nas operações de industrialização por encomenda, o estabelecimento que industrializa com os insumos necessários entregues pelo encomendante remete o produto acabado e eventuais insumos como retorno de industrialização por encomenda, e não venda propriamente dita e exigida pela norma apontada acima.

Ao ponto em que o *caput* do artigo 1º da Lei 10.925/04 reduzir a zero de forma expressa a *receita bruta de venda no mercado interno de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas*, as operações de industrialização por encomenda não estão equiparadas na regra geral.

O retorno do bem industrializado por encomenda não se equipara a uma operação de venda, tanto que o parágrafo 4º, invocado pelo contribuinte, precisou equiparar expressamente tais operações e, assim tendo feito, restringiu que as mesmas fossem equiparadas para fins de alíquota zero, apenas em relação a determinadas posições da TIPI, entre as quais a posição 38.08 está.

Nesse sentido, nego provimento ao recuso voluntário nesse ponto para manter os lançamentos relativos às receitas decorrentes da industrialização por encomenda, realizadas com produtos finais resultantes da industrialização encomendada com posição 38.08 da TIPI.

4. Conceito de insumo. PIS/COFINS. Não cumulatividade. Insumos. Conceito. Tema 779 do E. STJ.

Segundo o precedente repetitivo no Tema 779, o conceito de insumo para fins de aplicação da legislação tributária das contribuições sociais leva em consideração a relação de

essencialidade entre insumo e a atividade econômica da empresa, e não entre o bem/produto e o conceito estreito de vinculação direta com a produção de bens ou prestação de serviços.

Vejamos o teor das teses firmadas nesse precedente vinculativo:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (destacamos)

O entendimento da tese é bastante claro e expresso no que tange ao parâmetro sobre o qual a questão da essencialidade deve ser aferida em relação a determinado item considerado como insumo. Esse parâmetro não é o envolvimento direto na fabricação de bem ou prestação de serviço, como vem definindo a Receita Federal do Brasil em atos normativos de inferior hierarquia, pois indevidamente limitado ao ponto de restringir de forma ilegítima a sistemática própria da não cumulatividade, que deve ter a “essencialidade ou a importância” aferida em razão da sua atividade e econômica principal, e não de determinada linha de produção.

Do voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques ao abordar a questão da relevância e essencialidade, pode se colher dois pontos fundamentais para a compreensão do alcance do comando proferido de forma qualificada pelo E. STJ.

“Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, **cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**” (e-fl. 25 do voto com destaques adicionados)

O primeiro elemento aborda a indispensabilidade da aplicação do determinado bem ou serviço para o atingimento adequado, sem perda de qualidade do produto em produção. Já a segunda informa de maneira clara que essa qualidade relativa ao processo de fabrico propriamente dita estende-se aos bens e serviços necessários à garantia da qualidade dos produtos fabricados para além da finalização da fase produtiva, pois relaciona-se com a atividade econômica, conceito muito mais abrangente.

Não custa lembrar que, tratando-se de contribuições sociais aferidas pela sistemática base-base, quando da apuração de créditos, critérios de outros tributos que limitam a

questão ao tributo-tributo acabam por gerar torção inaceitável da própria não cumulatividade em relação às contribuições. A abrangência da base de incidência das contribuições é muito mais ampla do que uma linha de produção, está associada à atividade econômica da empresa, carecendo de suporte jurídico a defesa de restrição da tomada de créditos a esse recorte restrito (linha de produção), sob pena de afronta à própria não cumulatividade e cometer-se excesso de exação.

Não é outro o entendimento da doutrina nacional, cuja aplicação revela adequada ainda em relação às instruções normativas mais recentes que regulam a matéria:

Porém, isso não significa que o creditamento deva ficar restrito à fase da industrialização ou da produção. Ao limitar o crédito a essa etapa, o Parecer Normativo Cosit n. 05/2018 promoveu uma reedição (em menor escala, mas não menos prejudicial e equivocada) da exegese que, antes do REsp n. 1.221.170/PR, sustentava a validade da aplicação do conceito de insumo do IPI ao regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins. **Trata-se de uma interpretação que não é condizente com o evento imponible do PIS e da Cofins, que, como ninguém desconhece, são tributos que incidem sobre a receita bruta auferida com a venda do produto, e não sobre a sua produção ou fabricação.** Quando não há coerência ou adequação entre o creditamento e o evento imponible do tributo, a técnica da não cumulatividade não atinge o seu objetivo, que é a neutralização do efeito cascata da incidência plurifásico-cumulativa. Isso equivale a uma restrição da não cumulatividade sem previsão legal, ou seja, o mesmo vício que inquinou as Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004.¹ (destacamos)

A limitação do creditamento a uma relação estrita com a produção, como definida em atos normativos da Receita Federal, não encontra amparo legal, pois desvirtua o princípio da não cumulatividade, violando o objetivo de neutralizar o efeito cascata das contribuições sociais sobre a receita bruta. A abrangência da não cumulatividade no PIS e na COFINS, como visto e estabelecido pelo precedente qualificado do E. STJ, está diretamente relacionada à **atividade econômica como um todo**, incluindo todas as etapas e elementos necessários ao desenvolvimento da operação empresarial, desde que sua subtração comprometa a qualidade, a viabilidade ou o resultado da atividade.

Assim, interpretações restritivas que vinculem os créditos exclusivamente à fase produtiva estão em desacordo com os fundamentos legais e jurisprudenciais aplicáveis, além de promoverem uma restrição não prevista em lei, configurando excesso de exação. A leitura adequada e coerente com o sistema de não cumulatividade exige a observância da **atividade econômica integral**, atribuindo a classificação como insumo para todos os elementos imprescindíveis ou relevantes para a sustentação dessa atividade.

¹ *PIS e Cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo* / Adolpho Bergamini ... [et al.]; coordenação Adolpho Bergamini; revisão Marco Magalhães Peixoto. – 6. ed. rev. e atual. – São Paulo: MP, 2024. fl. 341.

Por outro lado, a exigência de produção de provas específicas para demonstrar a essencialidade de *determinados itens* na atividade econômica deve ser analisada com cautela, sobretudo no que diz respeito àqueles bens ou serviços que, por sua natureza, são invariavelmente necessários à atividade econômica industrial como um todo. A exigência de realização de perícias ou de apresentação de provas adicionais para insumos cuja imprescindibilidade é manifesta e amplamente reconhecida sujeita a imposição de um ônus excessivo e desproporcional.

Nesse contexto, a necessidade de comprovação individualizada e pormenorizada seria desarrazoada em determinados casos, considerando que esses insumos têm relação direta e intrínseca com a continuidade e a qualidade da produção industrial em qualquer segmento econômico, tratando-se, por exemplo, de itens de aplicação indispensável na indústria (qualquer atividade industrial).

Assim, para insumos cuja relevância seja evidente e que integrem processos produtivos de forma recorrente e indispensável, deve-se presumir sua essencialidade, desde que comprovado o custo por meio de adequada documentação fiscal (nota fiscal, etc.), dispensando a necessidade de comprovação adicional por parte do contribuinte, exceto em casos excepcionais devidamente fundamentados pela autoridade fiscal e que não digam respeito a uma glosa genérica, sob a singela rubrica de que não seriam os mesmos insumos no entender do Fisco.

Portanto, para itens cuja imprescindibilidade é evidente e comum a determinadas atividades econômicas, ou até mesmo para aquelas em que o julgador possui conhecimento de causa dada a sua experiência profissional, não se revela razoável a exigência de provas específicas adicionais.

Do exposto, passamos à análise de cada um dos itens relacionados ao conceito de insumo, de forma a viabilizar a compreensão da sua imprescindibilidade para com a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

4.1 Frete referente à movimentação de produto acabado entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Parte do lançamento realizado decorre de valores de créditos que a Fazenda entende como não passíveis de aproveitamento. No ponto específico, são créditos relativos à movimentação de bens acabados entre estabelecimentos da mesma empresa (fábrica/centro de distribuição).

Estando os Conselheiros(as) do C. CARF vinculados ao entendimento das súmulas editadas pelo órgão, nos termos do RICARF, aplico ao caso concreto o que preceitua a Súmula nº 217 do C. CARF, a saber:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Ainda que pudesse perfilar entre aqueles que entendem ser o creditamento possível, aplico a acima apontada Súmula ao caso concreto e nego provimento à tomada de crédito sobre o frete de produto acabado entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

4.2 Frete incorrido na importação, incluídos insumos sujeitos à alíquota zero.

A discussão posta a crivo dessa C. Turma Extraordinária cinge em estabelecer, nesse tópico, se o frete incorrido na importação gera direito a crédito, ainda que os insumos transportados estejam sujeitos à alíquota zero. Entendo que assiste razão ao contribuinte, dada a interpretação do art. 3º, §2º inciso II, cumulada com o inciso IX da Lei 10.833/03 e Tema 779 do E. STJ.

O frete que a contribuinte tem que custear para que os insumos da sua produção e atividade econômica possa se desenvolver de forma normal e cotidiana deve ensejar o direito à tomada de créditos, não será o fato de ser importada ou nacional o que há de determinar a incidência das contribuições.

O frete de insumo importado não deve ter outro tratamento que o frete de insumo originado do território Nacional. Trata-se de operação indispensável para que os insumos cheguem à indústria para que possam sofrer o processo de industrialização. Logo, o frete, quando cobrado do contribuinte para trazer o bem importado e desembaraçado para a unidade fabril, assim como ocorre no frete de insumo adquirido no país, enseja o direito a creditamento.

Por outro lado, não assiste razão ao acórdão da DRJ no que tange ao condicionamento de que o bem transportado deva ser, obrigatoriamente, tributado pelas contribuições sociais para que o direito ao creditamento surja.

No regime da não cumulatividade das contribuições sociais, o direito à tomada de crédito em relação ao custo de frete incorrido de forma individualizada sobre a aquisição de insumos é assegurado aos elementos indispensáveis para a atividade econômica da contribuinte.

No caso, o frete incorreu para que insumos importados fossem transportados do recinto alfandegado para a própria empresa importadora. No caso concreto, o custo com o transporte, além de autônomo em relação ao produto transportado, é também um custo autônomo em relação à mercadoria transportada, sendo indevida a tentativa de integração desse custo ao conceito de custo de aquisição pretendido pelo acórdão da DRJ como motivação para justificar a glosa do crédito pretendido pelo contribuinte.

Numero do processo: 11070.900235/2016-61 Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara: 3ª SEÇÃO Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais Data da sessão: Fri Mar 15 00:00:00 UTC 2024 Data da publicação: Mon May 06 00:00:00 UTC 2024 Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014 NÃO

CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-opeação pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado.

No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui “insumo”, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003). Numero da decisão: 9303-014.930 Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-014.916, de 15 de março de 2024, prolatado no julgamento do processo 11070.900222/2016-92, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

Nesse sentido, assiste razão ao contribuinte no que toca à possibilidade de tomada de créditos relativos aos fretes de produtos importados entre o recinto alfandegado, após despacho aduaneiro, e o seu estabelecimento, sempre que registrado individualmente.

4.3 Despesas com armazenagem e movimentação de cargas na importação e de insumos importados, internamente.

Assim como o item acima destacado, a movimentação de carga em âmbito de processo de importação, durante o processo de desembaraço, também é um insumo indispensável à atividade de importação de insumos, como é o caso. Não se pode vedar custos associados diretamente a despesas sem as quais o resultado esperado, que é a disponibilidade de insumo importado, possa se completar.

Esses custos são intrínsecos às importações e, sendo essas essenciais ao adequado processamento do desembaraço de insumos, como a armazenagem e a movimentação das cargas,

ensejam direito ao creditamento das contribuições sociais. No mesmo sentido já julgou essa C. Turma Extraordinária:

Numero do processo: 13839.903457/2011-28

Turma: Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Fri Nov 19 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Fri Dec 31 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. REJEITADA. SÚMULA CARF Nº 11. Súmula CARF nº 11. Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. REJEITADA. As causas de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal são somente aquelas elencadas na legislação de regência. O Despacho Decisório devidamente fundamentado é regularmente válido. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CRITÉRIOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. A partir da interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), à Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018. Assentou-se, em especial, que “a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço”, cabendo ao julgador examinar a relevância ou essencialidade do insumo na cadeia produtiva da empresa, para fins de creditamento. COMBUSTÍVEIS E ÓLEOS LUBRIFICANTES. DESPESAS COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS são insumos os combustíveis e óleos lubrificantes adquiridos para abastecimentos das máquinas e equipamentos. RESSARCIMENTO. FRETE. POSSIBILIDADE. É passível de ressarcimento as despesas incorridas com frete nas aquisições de insumos e quando suportados pela contribuinte nas operações de venda, à luz do conceito firmado pelo Colendo STJ no Resp nº 1.221.170/PR e Solução Cosit nº 05/18.

Numero da decisão: 3001-002.112

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de prescrição intercorrente e de nulidade do despacho decisório e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário conforme a seguir explicitado. Por unanimidade de votos, em reverter às glosas em relação às seguintes despesas: a. serviços de adubação, elaboração de laudos e estudos; b. aquisição de partes e peças e serviços de manutenção adquiridos para os maquinários imprescindíveis ao processo produtivo; c. combustíveis e lubrificantes; e, d. frete na aquisição de

insumos. Por maioria de votos, em reverter às glosas de: despesas com desestiva, carregamento e descarregamento, movimentação dentro do recinto alfandegado, armazenagem e despachante; e fretes relacionados a operações de venda com indicação de **“a pagar”** e as operações realizadas entre estabelecimento do contribuinte ou em que o remetente e adquirente seja o próprio. Divergiu o Conselheiro Marcos Roberto da Silva que concedia o crédito em menor extensão. (documento assinado digitalmente) Marcos Roberto da Silva - Presidente (documento assinado digitalmente) Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marcos Roberto da Silva (Presidente) e Sabrina Coutinho Barbosa.

Nome do relator: SABRINA COUTINHO BARBOSA

Da mesma forma, os insumos importados devem ser armazenados quando entram no estabelecimento da empresa, sendo evidente que, nos termos do inciso IX, do artigo 3º da Lei 10.833/03, na extensão assegurada pela aplicação do Tema 997 do E. STJ, e dada a indispensabilidade de tais custos para a regular operação do elemento fabril, ensejam o direito a creditamento. O mesmo pode ser dito em relação ao armazenamento de produtos destinados à revenda, como assegura o inciso IX do artigo 3º, da Lei 10.833/03.

Ante ao exposto, acolho os argumentos do contribuinte nesse ponto e dou provimento ao recurso voluntário para assegurar o direito ao creditamento dos custos com despesas com armazenagem e movimentação de cargas na importação.

4.4 Despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de PJ.

O tópico em voga aborda a possibilidade, ou não, de creditamento sobre aluguéis de máquinas e equipamentos, quando locados de pessoa jurídica nacional. No caso em análise, a questão está restrita à locação de veículos que, segundo o contribuinte, são aplicados nos serviços dos representantes de seus produtos.

Em que pese o contribuinte tenha apontado para a essencialidade dessa locação, uma vez que seus representantes têm o papel fundamental de captar e manter Clientes na base, atividade que, de fato, aparenta ter relevante papel nos negócios da recorrente, os Conselheiros(as) do C. CARF estão vinculados à aplicação das súmulas editadas pelo Conselho, nos termos do RICARF.

Assim, nos termos da Súmula CARF nº 190, a locação de veículos não dá direito ao creditamento de contribuições sociais, dado alcance que o C. Conselho entende que os artigos 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e Lei 10.833/03 tem. Vejamos o teor da mesma:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Nesse sentido, nego provimento ao recurso voluntário para manter os lançamentos referentes aos custos com a locação de automóveis.

Sobre a questão elencada do tópico desse item, o lançamento tributário decorreu da glosa referente, justamente, ao carregamento de uma série de créditos relacionados a insumos e ao creditamento de 1/48avos de contribuições de imobilizado.

Reza a Súmula CARF nº 231, impossibilitando a pretensão sem que tenha ocorrido a retificação das obrigações acessórias correlatas:

Súmula CARF nº 231.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon) retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Nesse sentido, não assiste razão ao contribuinte em relação ao seu pedido de cerceamento de defesa, ao ponto em que não é assegurado o direito ao carregamento de créditos extemporâneos, caso não ocorra a retificação das obrigações acessórias correlatas.

5. Recuperação dos créditos do ativo imobilizado a 1/48avos.

A negativa para os itens vem fundamentada de forma a indicar que os itens glosados não integram a base de créditos, uma vez que não estariam devidamente ativados. Esse elemento, ainda que se trate de uma obrigação acessória, não pode ser elemento impeditivo à constatação fática da verdade material, sob pena de se valorizar a forma de sobremaneira em relação ao conteúdo. É o que se denota do acórdão abaixo, cuja orientação implica o raciocínio acima exposto:

Numero do processo: 18471.002493/2008-05

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Mon Dec 16 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Tue Jan 07 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/05/2004 a 31/07/2004, 01/06/2005 a 31/07/2005 LANÇAMENTO. ALEGAÇÕES. PROVAS. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

O lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e a aplicação. No caso concreto, as provas e alegações carreadas aos autos pelo Fisco e pela contribuinte são suficientes para torná-lo improcedente quanto a todos os períodos de apuração objeto da autuação.

ASSUNTO:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/06/2005 a 31/07/2005 CRÉDITOS DE DEPRECIAÇÃO. LANÇAMENTO EM CAMPO INCORRETO DO DICON.

O registro dos créditos no campo incorreto do Dicon (créditos de depreciação como se de insumo se tratasse, ou vice-versa) não acarreta a redução indevida dos valores da Cofins.

ASSUNTO:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/06/2005 a 31/07/2005 CRÉDITOS DE DEPRECIAÇÃO. LANÇAMENTO EM CAMPO INCORRETO DO DICON.

O registro dos créditos no campo incorreto do Dicon (créditos de depreciação como se de insumo se tratasse, ou vice-versa) não acarreta a redução indevida dos valores do PIS.

Numero da decisão: 3201-006.195

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. (assinado digitalmente) Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hélcio Lafetá Reis, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada) e Laercio Cruz Uliana Junior.

Nome do relator: CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Fica evidente que, sendo a fundamentação relacionada à ausência de afetação dos itens ao ativo imobilizado, uma vez comprovada a afetação dos itens a bens que essa classificação possam ter, passam os itens a integrar o bem ativado, sendo, portanto, uma aquisição que gera direito a crédito. É o que pode ser extraído da citada da Solução de Consulta 176/07 da 10ª Região Fiscal, certamente no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO. A depreciação decorrente do dispêndio com manutenção de máquinas e equipamentos adquiridos no País para a utilização na produção de bens destinados à venda, que não se enquadre no conceito de insumo e que deva ser ativado por aumentar a vida útil do equipamento em mais de 1 (um) ano, pode compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, nas condições e termos legais e normativos pertinentes.

Comprovada a afetação a bem ativado, o contribuinte passa a ter o direito, inclusive à depreciação à razão de 1/48avos, nos termos do §14º do artigo 3º, da Lei 10.833/03.

Por outro lado, ainda que a mera não comprovação de que os itens tenham sido formalmente ativados pudesse afastar a possibilidade de crédito de 1/48avos sobre depreciação, esses itens podem, eventualmente, integrar o conceito de insumo (elemento indispensável). Ao analisar essa questão, o acórdão da DRJ afasta a aplicação de tal proceder, sob a fundamentação de que tal análise seria impertinente, dada a natureza extemporânea dos créditos, ao ponto em que no último mês da verificação não teria ocorrido lançamentos sob tal rubrica.

Na forma verificada acima, a Súmula 231 desse C. CARF veda a apropriação de créditos extemporâneos sem que tenha ocorrido a retificação das informações fiscais prestadas pelo contribuinte em caso de créditos extemporâneos.

7. Multa e juros de mora.

Argui o recorrente, derradeiramente, que a multa devida em decorrência do lançamento de ofício, no patamar de 75%, seria desproporcional, devendo ficar limitada ao percentual máximo de 50%, em tese. Por outro lado, ataca a aplicação dos juros ao crédito tributário apurado pela Fiscalização.

De início cumpre esclarecer que a matéria atinente à razoabilidade da multa aplicada é questão de índole constitucional que não está contida entre as competências do C. CARF, nos termos da Súmula CARF nº 2, de aplicação vinculante a esse Conselheiro.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, referida matéria não será abordada sob esse viés, cabendo destacar que há previsão legal vigente, consubstanciada no artigo 44, inciso I da Lei 9.340/96, qual prevê a aplicação da multa de ofício para casos de lançamento como é o presente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

No que toca à aplicação da multa de mora, é o artigo 61 da mesma lei acima indicada quem estabelece a sua aplicação ao caso concreto, limitada a 20%.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Por outro lado, o patamar da mora em 20% já foi analisado pelo E. STF em Repercussão Geral voltada a uma análise envolvendo o ICMS, mas cuja fundamentação sobre a constitucionalidade da cobrança aproveita-se para todos os tributos. Nesse sentido o Tema 214 do E. STF;

. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos.

4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 582461, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18-05-2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177) (destacamos)

Por fim, a aplicação da SELIC é devida, inclusive sobre o valor da multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 108, contrariando as pretensões do recorrente nesse sentido:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

8. Conclusão.

Nessa longarina, rejeito as preliminares de cerceamento de defesa e inconstitucionalidade da multa, para no mérito dar provimento parcial ao recurso voluntário mantendo a glosa relativa à incidência sobre receitas decorrente da industrialização por encomenda e créditos extemporâneos sem a devida retificação das obrigações tributárias acessórias, e reverter as glosas relativas a:

- a) Frete incorrido na importação, incluídos insumos sujeitos à alíquota zero, sempre que registrados de forma autônoma;
- b) Despesas com armazenagem e movimentação de cargas na importação e de insumos importados, internamente;

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo