



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10940.722755/2019-11
ACÓRDÃO	3201-013.664 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	B.O PAPER BRASIL INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2016

CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. PALETES. SÚMULA CARF Nº 235.

As despesas incorridas com embalagens de transporte destinadas à manutenção, preservação e qualidade do produto, tais como papel de embalagem, fita, enquadram-se no conceito de insumo fixado pelo STJ, nos termos da Súmula CARF nº 235.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. ENERGIA ELÉTRICA.

Os créditos com gastos de energia elétrica são passíveis de aproveitamento apenas em relação à energia consumida, não se estendendo aos custos de transmissão ou de distribuição de energia, ou mesmo à taxa de iluminação pública, demanda contratada, multa e juros, ainda que integrem, como item específico, as contas apresentadas à pessoa jurídica, por não serem considerados insumos do processo produtivo.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA CARF Nº 231.

Nos termos da Súmula CARF nº 231, o aproveitamento de créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes. Entendimento de

reprodução obrigatória pelos julgadores, nos termos do artigo 123, § 4º, do RICARF.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. TRATAMENTO ADUANEIRO DA CARGA. POSSIBILIDADE. SÚMULA 243

Ensejam o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas as despesas logísticas com o tratamento aduaneiro da carga na importação de insumos, como estiva, descarga e movimentação portuária, desde que contratadas de forma autônoma junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, conforme Súmula CARF nº 243.

CRÉDITOS. FRETES. SERVIÇOS. CONSERTOS. REMESSA/RETORNOS. TRANSFERÊNCIAS (INTERCOMPANY) DE INSUMOS. CRÉDITO. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com serviços de fretes vinculados a transferência de insumos e à remessa/retorno de bens cuja assistência técnica e prestação de serviços foram realizados pela recorrente, ainda que os insumos e bens.

CRÉDITOS. FRETES. REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

As despesas com o transporte para a remessa para industrialização por encomenda devem integrar a base de cálculo dos créditos da PIS por comporem o custo de produção

CRÉDITOS. FRETES. REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

As despesas com o transporte para a remessa para industrialização por encomenda devem integrar a base de cálculo dos créditos da PIS por comporem o custo de produção

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA DEVOLUÇÃO DE VENDA.

No regime não cumulativo não gera direito a crédito os gastos com frete para devolução de vendas, porquanto aplicados somente após a conclusão do processo produtivo.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA EXPORTAÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.

No regime de apuração não cumulativa das Contribuições, não geram direito a crédito os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2016

ÔNUS DA PROVA. PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento/compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao contribuinte, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos em relação a (i.1) embalagens de mercadorias, (i.2) serviços de desunitização/desova de contêineres e crossdocking na importação do insumo celulose branqueada fibra longa, (i.3) fretes de itens para manutenção de máquina e equipamentos e (i.4) fretes de mercadoria para industrialização; e, (ii) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos extemporâneos, vencidas as conselheiras Flávia Sales Campos Vale e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam tal glosa, considerando tratar-se de registros em EFD-Contribuições e não em Dacon.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou parcialmente procedente a Impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 25/06/2019, por insuficiência de recolhimento do PIS/PASEP do período de apuração de janeiro de 2014 a junho de 2016, no valor original de R\$ 371.250,62, acrescidos de juros de mora e multa de ofício.

Da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal

De acordo com o que consta da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, de fls. 459/462, podemos destacar os seguintes pontos relevantes:

Os montantes dos débitos das contribuições aqui apresentados baseiam-se nas informações demonstradas pelo próprio contribuinte na Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições).

No parecer relativo ao 1º trimestre de 2014, encontra-se à fl. 28 a “Tabela 6 – Contribuição para o PIS/Pasep – Cálculo do direito creditório”. Nessa tabela, verifica-se que, nos meses de janeiro e fevereiro de 2014, após a consideração das devidas glosas, ajustes e deduções de valores já utilizados, foi apurado um crédito de R\$ 415.024,33 e 376.171,63, respectivamente (coluna “crédito apurado III”).

De acordo com as informações do contribuinte na EFD-Contribuições, o valor total da contribuição não cumulativa apurada nos meses de janeiro e fevereiro de 2014 é de R\$ 474.694,51 e R\$ 392.980,94, respectivamente. Conforme os fatos demonstrados às fls. 26-27 deste processo, do valor apurado em janeiro/2014, descontou-se R\$ 12.821,19 de créditos de períodos de apuração anteriores, R\$ 706,41 refere-se ao valor retido na fonte e o valor de R\$ 2.584,42 foi pago através de DARF, restando um débito de R\$ 458.582,49. Do valor apurado em fevereiro de 2014, resta uma contribuição de R\$ 392.573,84, pois R\$ 407,10 refere-se ao valor retido na fonte. O débito restante (R\$ 458.582,49 e R\$ 392.573,84) pode ser descontado do crédito apurado.

Verifica-se, no entanto, a insuficiência de crédito para abater o total da contribuição devida, gerando valores a pagar de R\$ 43.558,16 (janeiro/2014) e R\$ 16.402,21 (fevereiro/2014), lançados no presente auto de infração.

Na “Tabela 5 – Contribuição para o PIS/Pasep – Cálculo do direito creditório” à fl. 55, relativa ao parecer de análise de crédito do 2º trimestre de 2014, verifica-se que, em relação aos meses de maio e junho de 2014, foi calculado um crédito, respectivamente, de R\$ 425.647,14 e R\$ 410.724,68 (coluna “crédito apurado III”), após a consideração das devidas glosas, ajustes e deduções de valores já utilizados.

De acordo com as informações do contribuinte na EFD-Contribuições, o valor total da contribuição não cumulativa apurada nos meses de maio e junho de 2014 é de R\$ 479.172,97 e R\$ 431.024,48, respectivamente. Do valor apurado em maio/2014, descontou-se R\$ 35.231,58 dos créditos de períodos anteriores e R\$

169,66 refere-se ao valor retido na fonte, restando um valor devido de R\$ 443.771,73. Da contribuição apurada em junho/2014, o valor de R\$ 237,44 foi retido na fonte, restando um débito de R\$ 430.787,04. O débito restante (R\$ 443.771,73 e R\$ 430.787,04) pode ser descontado do crédito apurado.

No entanto, o crédito é insuficiente para cobrir toda a contribuição restante devida, gerando valores a pagar de R\$ 18.124,59 (maio/2014) e R\$ 20.062,36 (junho/2014), lançados no presente auto de infração.

No parecer relativo ao 3º trimestre de 2014, encontra-se à fl. 81 a “Tabela 6 – Contribuição para o PIS/Pasep – Cálculo do direito creditório”. Nessa tabela, verifica-se que, nos meses de agosto e setembro de 2014, após a consideração das devidas glosas, ajustes e deduções de valores já utilizados, foi apurado um crédito de R\$ 396.697,79 e 323.947,32, respectivamente (coluna “crédito apurado III”).

O valor total da contribuição não cumulativa apurada nos meses de agosto e setembro de 2014, de acordo com a EFD-Contribuições, é de R\$ 423.458,15 e R\$ 475.045,86, respectivamente. Conforme os fatos demonstrados às fls. 78-79 deste processo, do valor apurado em agosto/2014, R\$ 508,98 refere-se ao valor retido na fonte, restando uma contribuição de R\$ 422.949,17. Do valor apurado em setembro de 2014, descontou-se R\$ 39.103,46 de créditos de períodos de apuração anteriores e R\$ 882,00 refere-se ao valor retido na fonte, restando um débito de R\$ 435.060,40. O débito restante (R\$ 422.949,17 e R\$ 435.060,40) pode ser descontado do crédito apurado.

No entanto, da diferença entre a contribuição devida e o crédito disponível, verificase a insuficiência deste para o abatimento do débito, gerando contribuição a pagar nos valores de R\$ 26.251,38 (agosto/2014) e R\$ 111.113,08 (setembro/2014), lançados no presente auto de infração.

Na “Tabela 6 – Contribuição para o PIS/Pasep – Cálculo do direito creditório” à fl. 109, relativa ao parecer de análise de crédito do 1º trimestre de 2015, verifica-se que, em relação a janeiro de 2015, após a consideração das devidas glosas, ajustes e deduções de valores já utilizados, foi calculado um crédito de R\$ 286.521,08 (coluna “crédito apurado III”).

De acordo com a EFD-Contribuições, o valor total da contribuição não cumulativa apurada em janeiro de 2015 é de R\$ 426.586,63. Do valor apurado descontou-se R\$ 99.377,89 de créditos de períodos de apuração anteriores, R\$ 719,91 refere-se ao valor retido na fonte e o valor de R\$ 4.193,83 foi pago através de DARF, restando uma contribuição de R\$ 322.295,00. Dessa contribuição descontou-se os créditos apurados no período (R\$ 286.521,08) restando, ainda, débito sem cobertura no valor de R\$ 35.773,92, lançado no presente auto de infração.

Em junho de 2015, após a consideração das devidas glosas, ajustes e deduções de valores já utilizados, foi apurado um crédito no valor de R\$ 495.187,26, conforme

a “Tabela 6 – Contribuição para o PIS/Pasep – Cálculo do direito creditório” (coluna “crédito apurado III”) à fl. 136.

O valor total da contribuição não cumulativa apurada em junho de 2015, de acordo com a EFD-Contribuições é de R\$ 530.041,53. Desse valor, descontou-se R\$ 22.660,96 de créditos de períodos anteriores e R\$ 67,18 refere-se ao valor retido na fonte, restando R\$ 507.313,39. Desse débito restante, descontou-se os créditos apurados no período (R\$ 495.187,26) restando, ainda, débito sem cobertura no valor de R\$ 12.126,13, objeto de lançamento no presente auto de infração.

Na “Tabela 7 – Contribuição para o PIS/Pasep – Cálculo do direito creditório” à fl. 160, relativa ao parecer de análise de crédito do 2º trimestre de 2016, verifica-se que em junho/2016, após a consideração das devidas glosas, ajustes e deduções de valores já utilizados, foi calculado um crédito de R\$ 420.591,20 (coluna “crédito apurado III”).

Conforme a EFD-Contribuições, o valor total da contribuição não cumulativa apurada em junho de 2016 é de R\$ 508.429,99. Deduzindo-se desse débito o crédito apurado, verifica-se que este não é suficiente para cobrir toda a contribuição devida, restando, ainda, um valor de R\$ 87.838,79, objeto de lançamento no presente auto de infração.

Todos os valores mencionados estão resumidos no demonstrativo de apuração, integrante deste auto de infração.

As diferenças que estão sendo objeto de cobrança por meio do presente lançamento decorrem da análise dos pedidos eletrônicos de ressarcimento de créditos de PIS/PASEP, em que o direito creditório pleiteado foi reconhecido apenas parcialmente, conforme fundamentos expostos no Despacho Decisório de fls. 02/82.

Da Impugnação do Sujeito Passivo

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 20/08/2020 (fls. 468) e apresentou impugnação em 18/09/2020 (fls. 469), em síntese, alegando o seguinte (fls. 472/498):

Do conceito de insumos

- a) Que o presente debate se pauta no direito ao creditamento de dispêndios classificados como insumos;
- b) Que o julgador enalteceu o entendimento do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2017, o qual, teoricamente, tem por base a compreensão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR;
- c) Que foi dissertado na fundamentação da decisão primária que os custos apontados pela empresa deveriam ter relação direta com o processo produtivo;

- d) Que o raciocínio exarado pela DRF sobre o conceito de insumos é equivocado, pois, além das despesas expressamente elencadas na legislação pertinente, o direito ao crédito se atrela também às necessidades mercantis como um todo, observando toda a sua cadeia comercial;
- e) Que a conclusão do órgão julgador está em sentido contrário ao entendimento manifestado no REsp nº 1.221.170/PR;
- f) Que de acordo com o STJ deve ser considerado como insumo o bem ou serviço cuja subtração obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço;
- g) Que o entendimento equivocado da RFB, conforme Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, é no sentido de que insumos são apenas os bens e serviços diretamente vinculados ao processo produtivo;
- h) Que o STJ aduz que insumo é aquilo que é importante ao processo comercial geral da empresa, compreendendo desde o início ao fim da cadeia comercial;
- i) Que o referido Parecer deve ser afastado, a fim de adequar o presente caso ao conceito de insumo preconizado pelo STJ;

Dos insumos em espécie

- j) Que com base nos fundamentos expostos devem ser considerados como insumos para fins de creditamento os dispêndios com os seguintes bens/serviços: serviço de soldagem, embalagens para transporte de mercadorias acabadas, celulose branqueada fibra longa, transportes diversos e fretes, locação de estruturas metálicas, andaimes e veículos, energia elétrica e bens incorporados ao ativo imobilizado;

Dos serviços de soldagem

- k) Que o serviço de soldagem atingiu diretamente o maquinário do parque industrial da empresa, sendo que a subtração desse dispêndio impediria a continuidade das suas atividades;

Das embalagens para transporte de mercadorias acabadas

- l) Que os gastos se destinam às embalagens utilizadas para transporte das mercadorias acabadas;
- m) Que os gastos com a conservação dos bens são inerentes à sua cadeia comercial, vez que de nada adianta produzir um produto se o mesmo, no momento do seu transporte, ou da sua estocagem, não é revestido por material que assegure o seu estado de conservação;
- n) Que a subtração desse dispêndio geraria razoável probabilidade de deterioração dos produtos no ato do seu guarnecimento e/ou transporte;
- o) Que esse é o entendimento do CARF no Acórdão nº 3302-003.151;

Dos gastos com frete e armazenagem na aquisição de celulose branqueada fibra longa

- p) Que a fiscalização se contradiz ao dizer que o frete na operação de venda, quando suportado pelo vendedor, gera direito a crédito, mas o frete na compra por integrar o custo de aquisição dos bens poderá possibilitar a apuração de crédito na modalidade de insumo, desde que o bem adquirido o permitir;
- q) Que a Solução de Consulta nº 99.086, de 27 de julho de 2017, ao interpretar o conceito de insumo, acabou por criar exigência totalmente inédita para a determinação do termo, ao determinar que somente são insumos aqueles bens aplicados no processo produtivo;
- r) Que a fiscalização afirma que se trata de custos relacionados a frete e armazenagem de importação, sem, contudo, apresentar qualquer prova que confirme tal suposição;
- s) Que os gastos com frete/transporte desde o início do procedimento comercial e industrial do produto da empresa se portam como insumos, tendo em vista a clara importância desse dispêndio;

Dos gastos com serviços de logística na aquisição de celulose branqueada fibra longa

- t) Que a fiscalização não considerou como insumo os gastos com serviços de logística, carga e descarga, envasamento, entre outros;
- u) Que por ser uma indústria de papel, a celulose branqueada perfaz toda a sua cadeia produtiva;
- v) Que a fiscalização se contradiz ao afirmar que o gasto com transporte/frete na compra de bens integra o custo de aquisição, gerando direito a crédito, contudo, quando da análise do frete pago pelo transporte das mercadorias desde o Porto até o seu estabelecimento, glosou tais créditos, ignorando que esse dispêndio se relaciona diretamente ao ato de importação;
- w) Que caso subtraia tal dispêndio, a empresa não conseguirá alcançar êxito em suas atividades, freando toda a sua cadeia industrial;

Dos gastos com transportes para conserto e manutenção e frete na devolução

- x) Que os dispêndios se referem ao transporte de material para conserto, frete do Porto até o estabelecimento da empresa, frete de envio e retorno para industrialização por encomenda, frete de remessa por conta e ordem de terceiros, transporte para devolução de venda, transporte internacional, entre outros, os quais são imprescindíveis para que a operação de venda seja realizada;
- y) Que nesse sentido é o entendimento do CARF no Acórdão nº 9303-007.071, de 11 de julho de 2018;

z) Que os gastos com frete/transporte desde o início do procedimento comercial e industrial do produto da empresa se portam como insumos, tendo em vista a importância desses dispêndios;

aa) Que deve ser afastada a glosa dos créditos oriundos dos gastos com “transporte de material para conserto/manutenção”, porquanto se enquadram no conceito de insumo;

Dos gastos com frete do porto de entrada no país até o estabelecimento da empresa

bb) Que a própria RFB considera que o custo do frete pago na aquisição de bens integra o valor da mercadoria, motivo pelo qual é legítimo o creditamento sobre tal dispêndio;

cc) Que a fiscalização ignora o fato de se tratar de frete relacionado à compra dos produtos utilizados na industrialização que embasa todo o objeto social da empresa;

Dos gastos com frete no envio e retorno da industrialização por encomenda e na remessa para industrialização por conta e ordem de terceiros

dd) Que caso não remeta seus produtos para industrialização por encomenda, seja por sua ordem ou de terceiros, tais bens não sofrerão os processos necessários para atingir seu estado final e, conseqüentemente, não poderão ser comercializados;

ee) Que tais casos estão em consonância com o entendimento da CSRF, por meio do Acórdão nº 9303-007.071, vez que envolvem custos de transportes essenciais para que a mercadoria seja produzida;

Dos gastos com frete na devolução

ff) Que tendo em vista a possibilidade de ocorrer deteriorações no transporte dos bens comercializados, o frete para devolução de mercadorias vendidas é serviço inerente à sua cadeia comercial;

gg) Que a própria RFB disserta que os dispêndios essenciais intrínsecos ao processo de industrialização são considerados insumos para fins de creditamento de PIS e Cofins;

Dos gastos com transporte internacional

hh) Que boa parte dos produtos que embasam o seu processo de industrialização são provindos do exterior e geram custo à empresa; ii) Que os gastos com transporte internacional figuram como custo na aquisição de insumos;

Dos gastos com transportes diversos

jj) Que para efetivar a comercialização de seus produtos a empresa promove o transporte e contratação de fretes em inúmeras ocasiões, sendo que tal dispêndio é imprescindível para a operação de venda, pois sem a entrega esta não se realiza;

kk) Que a título de exemplo cita o transporte de material para conserto, frete do porto até o estabelecimento da empresa, frete de envio e retorno para industrialização por encomenda, frete de remessa por conta e ordem de terceiros, transporte para devolução de venda, transporte internacional etc.;

ll) Que se os dispêndios essenciais ao processo de industrialização são considerados insumos para fins de creditamento, o mesmo raciocínio deve ser aplicado para outras situações, como as remessas do porto de entrada até o estabelecimento da empresa e os transportes internacionais;

mm) Que o Acórdão nº 9303-007.071 da CSRF preconiza que os gastos com frete/transporte desde o início do procedimento comercial e industrial do produto da empresa se portam como insumos, tendo em vista a importância desse dispêndio;

nn) Que todos os exemplos de fretes citados estão em conformidade com o julgado da CSRF, vez que envolvem custos essenciais para que a mercadoria seja produzida;

Dos gastos com locação de estruturas metálicas, andaimes e veículos

oo) Que o Acórdão nº 3201-003.570 do CARF permite o crédito com locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividade produtiva;

pp) Que o julgado não restringiu o desconto de créditos apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo;

qq) Que para realizar sua atividade industrial necessita alugar estruturas que são empregadas dentro do seu estabelecimento;

Dos gastos com energia elétrica

rr) Que a fiscalização entendeu que caberia direito de crédito apenas em relação à energia elétrica efetivamente consumida, excluídos os valores relativos à demanda contratada, contribuição para iluminação pública (CIP), serviço de medição livre e ICMS-ST;

ss) Que tais gastos são praticamente obrigatórios; tt) Que a anulação das faturas se deu em razão de problemas puramente técnicos por parte da distribuidora de energia elétrica, fato este que não tem o condão de ceifar o direito creditório;

uu) Que em relação ao ICMS-ST, o STJ já se posicionou reconhecendo a possibilidade de creditamento de PIS e Cofins, no REsp 1.428.247/RS;

Do aproveitamento de créditos extemporâneos

vv) Que o aproveitamento de créditos extemporâneos não exige a retificação das declarações anteriormente apresentadas, desde que a operação esteja contemplada com a possibilidade de crédito e o registro seja tempestivo;

ww) Que tal assertiva é corroborada pela própria RFB nas instruções que tratam do registro de créditos extemporâneos na EFD-Contribuições, ao fazer menção de que este deverá ser realizado, preferencialmente, mediante retificação da

escrituração, o que confirma a impossibilidade de se exigir a retificação compulsória;

xx) Que esse é o entendimento do CARF no Acórdão nº 3401-001.577;

yy) Que o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 autoriza o aproveitamento dos créditos sem impor qualquer providência formal;

Dos bens incorporados ao ativo imobilizado

zz) Que os gastos com bens incorporados ao ativo imobilizado são relativos a serviços de consultoria, equipamentos utilizados em sistemas de segurança, frete interno de produtos importados, equipamentos de informática diversos, entre outros;

aaa) Que tais bens são inerentes ao planejamento de produção e distribuição de suas mercadorias, e a logística intrínseca a tal situação é aspecto fundamental ao correto desenvolvimento de sua atividade comercial;

bbb) Que os valores dispendidos com consulta e aquisição/conserto/manutenção de equipamentos de informática, bem como custos atrelados à logística (frete interno), são inerentes às atividades industriais/comerciais realizadas, vez que, se suprimidas, inviabilizariam a elaboração e desenvolvimento dessas atividades, afetando a produção e a qualidade das mercadorias;

ccc) Que por esta razão os dispêndios relacionados aos equipamentos de informática, sistemas de segurança e serviços de consultoria se enquadram no conceito de insumos;

ddd) Que esse é o entendimento do CARF no Acórdão nº 3301-002.995;

Da multa de ofício 75%

eee) Que a multa prevista no § 2º do art. 61 da Lei nº 9.430/96 se amolda melhor ao presente caso;

fff) Que a multa de 75% viola os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, moralidade e boa-fé administrativa;

ggg) Que a título de exemplo cita o Parecer nº 464/10, elaborado na tramitação do PLV nº 01/2010 no Senado Federal, proveniente da MP nº 472/09, posteriormente convertida na Lei nº 12.249/10, que deixa clara a finalidade de tolher o direito de petição do contribuinte;

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 107-028.100 – 17ª TURMA/DRJ07 que apresentou o seguinte resultado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2016

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins somente gera direito a crédito os gastos incorridos com a aquisição de bens e serviços destinados ao processo de produção, excluídos os itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. EMBALAGENS DE MERCADORIAS ACABADAS.

No regime não cumulativo não gera direito a crédito os gastos com embalagens de produtos acabados, porquanto aplicados somente após a conclusão processo produtivo.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE PARA ENVIO DE PRODUTOS PARA MANUTENÇÃO E CONserto.

No regime não cumulativo não gera direito a crédito os gastos com frete para envio de produtos para manutenção e conserto, porquanto aplicados somente após a conclusão processo produtivo.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE DE ENVIO E RETORNO DE PRODUTOS PARA FINS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

No regime não cumulativo não gera direito a crédito os gastos com frete para envio de produtos para fins de industrialização por encomenda, tendo em vista a inexistência de previsão legal.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA DEVOLUÇÃO DE VENDA.

No regime não cumulativo não gera direito a crédito os gastos com frete para devolução de vendas, porquanto aplicados somente após a conclusão do processo produtivo.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE INTERNO.

De acordo com o atual entendimento da RFB, é possível o creditamento dos gastos incorridos com frete de produtos importados utilizados como insumos, desde o ponto de entrada no território aduaneiro até o estabelecimento da pessoa jurídica no país.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA EXPORTAÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.

No regime de apuração não cumulativa das Contribuições, não geram direito a crédito os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. LOCAÇÃO DE ANDAIMES E ESTRUTURAS METÁLICAS.

No regime não cumulativo não gera direito a crédito os gastos com locação de andaimes e estruturas metálicas utilizados nas atividades da empresa, porquanto não se amoldam ao conceito de máquinas e equipamentos.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ENERGIA ELÉTRICA.

No regime não cumulativo somente gera direito a crédito os gastos com energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, excluídos os demais valores cobrados na fatura correspondente, tais como, contribuição para iluminação pública, serviço de medição e ICMS-ST.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES DA ÉPOCA.

No regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, os créditos podem ser utilizados posteriormente, mas desde que sua apuração seja feita no período em que foram gerados, segundo o regime de competência, o que exige a retificação da EFD-Contribuições.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS.

Não gera direito a crédito os gastos de natureza administrativa, porquanto dissociados do processo de produção de bens e serviços

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA APLICÁVEL.

No caso de lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, e não a multa prevista no art. 61 do diploma legal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRECIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E ATOS NORMATIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento apreciar a constitucionalidade de leis e atos normativos em vigor.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS NÃO VINCULANTES.

Os julgados administrativos e judiciais, mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmulas, mas sem lei que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares do direito tributário.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

1 DO MÉRITO

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

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

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

XX

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:

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

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

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Passo à análise das glosas na sequência referida no Recurso Voluntário.

1.1 DOS GASTOS COM EMBALAGENS DE MERCADORIAS

Nesse tópico cumpre trazer os motivos para manter a glosa na decisão recorrida:

A autoridade fiscal fundamenta a glosa das despesas com embalagens de mercadorias acabadas nos seguintes termos:

Dessa forma, o material de embalagem adquirido e que seja usado para embalar o produto, alterando a sua forma de apresentação, aperfeiçoando-o para consumo, possibilita o desconto de crédito. Porém, não gera o direito ao crédito, as embalagens que se destinem precipuamente ao transporte ou armazenamento dos produtos elaborados.

A respeito desse dispêndio em específico, o PN COSIT/RFB nº 05/2018, dispõe que:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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

Portanto, não obstante a alegação da empresa acerca da importância do revestimento das mercadorias no momento do transporte, tais despesas não podem ser consideradas insumos, porquanto empregadas após a conclusão do processo produtivo, motivo pelo qual deve ser mantida a glosa das despesas com embalagens de mercadorias acabadas.

Todavia sobre o tema de embalagens existe a súmula CARF 235, que trata sobre as despesas com embalagens para transporte de produto:

SÚMULA CARF Nº 235

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322.

Para seguimento da análise necessário trazer os itens glosados, portanto trago o quanto apresentado pela fiscalização na autuação:

Portanto, foram desconsiderados para fins de apuração de crédito as aquisições de “DISCO EXTERNO PLASTIFICADO”, “FITA CREPE”, “FITA EASY SPLICING”, “PAPEL EMBALAGEM KRAFT EXTRUSADO”, entre outros.

E para finalizar necessário analisar os itens trazidos pela Recorrente com sua descrição as Fls. 656 e 657, com a descrição e utilização dos itens trazida, fica claro que os itens são destinados a manutenção, preservação e qualidade dos produtos, portanto necessária a glosa dos valores relacionado a esse item.

1.2 DOS GASTOS COM ENERGIA ELÉTRICA

Foram glosados alguns valores relativos à energia elétrica para efeitos de creditamento de PIS/Cofins. A glosa referiu-se a valores da fatura que não eram intitulados como “consumo”. Destaca a autoridade que a legislação somente se permite o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo em citados gastos as despesas classificadas como: “taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos”, os quais foram integralmente glosados.

A recorrente argumenta que estes valores estariam vinculados ao consumo de energia no processo produtivo da empresa e deveriam ser incluídos nos custos de energia elétrica consumida. Isto porque não haveria restrição legal impedindo o creditamento de Pis e Cofins sobre a totalidade das despesas de energia consumida nos estabelecimentos da empresa, sem qualquer restrição adicional. A exclusão destes valores da base de cálculo dos créditos seria uma interpretação restritiva e equivocada, além de violar o princípio da não cumulatividade.

Em relação à energia elétrica destaque-se que o crédito referente a ela própria fora devidamente reconhecido, apenas os “acessórios cobrados juntamente com as faturas de energia elétrica”, conforme caracterizou(indevidamente) a recorrente, foram glosados. Tais “acessórios” são a taxa de iluminação pública e multas por atraso no pagamento das despesas de energia elétrica.

Não assiste razão à Recorrente em sua irresignação, pois mesmo considerando a interpretação vigente para o conceito de insumo, mais liberal que a adotada ao tempo da decisão recorrida, não se coaduna com a ideia de essencial ao seu processo produtivo, e, assim, ser suscetível de geração de crédito a despesa relativa à taxa de iluminação pública, muito menos multa por atraso no pagamento da fatura, ou qualquer outro “acessório de mesma espécie”. Além disso, a lei especificou em dispositivo próprio, no art. 3º inciso III, a despesa de energia elétrica como geradora de crédito, fora de qualquer discussão acerca do conceito citado.

Assim, os “acessórios” da energia elétrica devem ser discutidos no âmbito do inciso III, do art. 3º, não dentro do conceito geral de insumo.

De fato, o inciso III, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não autoriza incluir tais “acessórios” na base de cálculo dos créditos, mas tão-somente a despesa com a própria energia consumida no estabelecimento da empresa:

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

(...)III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;”

O texto legal não autoriza ao intérprete incluir outras despesas, a título de acessórios, além da despesa de energia na base de cálculo de créditos

1.3 APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

A Recorrente nesse ponto específico traz a argumentação de que não poderia ser restringir o aproveitamento do crédito obrigando a retificação da EFD, todavia não concordo com o Recorrente nesse ponto.

Atualmente no período em que estava ativo o DACON, o CARF proferiu a Súmula CARF 231 tratando de tema similar.

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACTON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Em relação ao DACTON tinha posicionamento contrário a súmula, devido as dificuldades existentes na retificação da DACTON que não poderia ser uma trava no aproveitamento do crédito do contribuinte, todavia no período que já estava ativo o EFD contribuições entendo que não existe essa trava de sistema, e por esse motivo entendo que deva existir a retificação de DCTF e EFD contribuições para aproveitamento dos créditos extemporâneos.

Motivo pelo qual mantenho a glosa em relação aos créditos extemporâneos.

1.4 DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância inferior seguiu o rumo correto, em relação ao aproveitamento de crédito de bens do ativo imobilizado, utilizo suas razões de decidir como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

No que diz respeito às despesas incorridas com o ativo imobilizado, os fundamentos invocados pela fiscalização foram os seguintes:

Conforme o art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/02, reproduzido anteriormente, as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado geram direito a crédito somente no caso em que sejam adquiridos para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Não há, portanto, direito a crédito em relação a itens relacionados a atividades intermediárias, como as administrativas. Desta forma, foram glosadas aquisições de serviços de consultoria, aparelho de ar-condicionado, luminárias, impressoras HP Laserjet, serviços de digitalização, equipamentos utilizados em câmeras de segurança, equipamentos de informática diversos, frete interno de produtos importados (conforme já explicado, não fazem parte do custo do produto), entre outros. (grifos nossos) A defendente alega que “tais bens são inerentes ao planejamento de produção e distribuição de suas mercadorias e a logística intrínseca a tal situação são aspectos fundamentais ao escoreito desenvolvimento de sua atividade comercial”. Em suma, a defendente alega que tais dispêndios são essenciais, uma vez que, se suprimidos, restaria inviabilizada a sua atividade de produção.

Por tudo que já foi explanado até aqui, não restam dúvidas de que, para que haja direito a crédito, a essencialidade do dispêndio deve estar relacionada não à atividade empresarial como um todo, mas especificamente à produção de bens e serviços, o que não se vislumbra na espécie. Os gastos incorridos com atividades administrativas ou comerciais, como é o caso, não geram direito a crédito a título de insumo.

Nesse sentido é o que dispõe o Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018, in verbis:

69. Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc., da pessoa jurídica.

(...)

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens; (grifos nossos)

Desse modo, deve ser mantida a glosa relativa à aquisição de bens não relacionados ao processo produtivo

1.5 DO SERVIÇOS DE LOGÍSTICA NA IMPORTAÇÃO

Os gastos que foram glosados nesse item são serviços de de desunitização/desova de contêineres e crossdocking na importação do insumo celulose branqueada fibra longa, sendo que foi mantida a glosa pela DRJ com o seguinte argumento:

A defendente afirma que se trata de serviços de carga e descarga, envasamento, entre outros, e alega que sem os referidos dispêndios não conseguiria alcançar êxito em suas atividades. No entanto, já vimos que o conceito de insumo está intrinsecamente atrelado ao processo produtivo de bens e serviços e não à essencialidade das despesas para as atividades da pessoa jurídica como um todo.

Com relação a estes gastos, cumpre ressaltar que, não obstante a sua imprescindibilidade para as atividades da defendente, os mesmos não integram o processo produtivo da empresa e não há qualquer previsão legal específica que permita o seu creditamento no regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

Todavia recentemente foi proferida a Súmula CARF 243 que permite o aproveitamento de créditos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, situação idêntica a em discussão nesse item.

SÚMULA CARF Nº 243

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 27/11/2025 – vigência em 04/12/2025

É permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre custos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que tais serviços sejam contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.426, 9303-014.700, 9303-015.265.

Motivo pelo qual revento a glosa das despesas relacionadas com os serviços relacionados com o presente item.

1.6 DO FRETE PARA ENVIO DE PRODUTOS PARA MANUTENÇÃO E CONserto

No caso dos fretes de itens para manutenção de máquina e equipamentos devemos analisar os mesmos dentro dos critérios de relevância e essencialidade visto que os mesmos podem ser considerados insumos dentro da operação da Recorrente, visto que são relacionados com produtos em elaboração e de maquinários destinados a operação da empresa.

Nesse ponto importante trazer jurisprudência do CARF no sentido do provimento do crédito relacionado a tal frete:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

(...)

CRÉDITOS. FRETES. SERVIÇOS. CONSERTOS. REMESSA/RETORNOS.
TRANSFERÊNCIAS (INTERCOMPANY) DE INSUMOS. CRÉDITO. DESCONTO.
POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com serviços de fretes vinculados a transferência de insumos e à remessa/retorno de bens cuja assistência técnica e prestação de serviços foram realizados pela recorrente, ainda que os insumos e bens

(Acórdão nº 3301-013.499 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 24 de outubro de 2023 – Presidente e Redator ad hoc : Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe e Redator designado: Ari Vendramini)

(Acórdão nº 9303-010.477 – CSRF / 3ª Turma Sessão de 18 de junho de 2020 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

Cumpre ressaltar que tais fretes são essenciais para continuidade da empresa, visto que sem o conserto do maquinário parará a operação da Recorrente, e considerando que o frete é necessário para que a peça ou maquinário seja consertado, vez que precisa enviar tais itens para a empresa que realizará o conserto.

Motivo pelo qual revento a glosa relacionada aos fretes de remessa para manutenção de máquina e equipamentos.

1.7 DOS GASTOS COM FRETE PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA E REMESSA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS.

No caso dos fretes de mercadoria para industrialização devemos analisar os mesmos dentro dos critérios de relevância e essencialidade visto que os mesmos podem ser considerados insumos dentro da operação da Recorrente, visto que são relacionados com produtos em elaboração e de maquinários destinados a operação da empresa.

Nesse ponto importante trazer jurisprudências do CARF no sentido do provimento do crédito relacionado a tais fretes:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2008

CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUCATAS DE ALUMÍNIO. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, destinados à transformação de sucatas de alumínio em novos produtos, configuram insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, à luz do critério da essencialidade e relevância fixado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito ao creditamento.

CRÉDITOS. FRETES. REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes na remessa de sucatas para industrialização por encomenda constituem dispêndios indispensáveis ao processo produtivo e integram o conceito de insumo, gerando direito ao creditamento na sistemática não cumulativa.

(ACÓRDÃO 3101-004.429 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA SESSÃO DE 23 de janeiro de 2026 – Relatora: Laura Baptista Borges)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (art. 3º, II das Leis nºs 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte.

PIS. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda.

CRÉDITOS. FRETES. REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

As despesas com o transporte para a remessa para industrialização por encomenda devem integrar a base de cálculo dos créditos da PIS por comporem o custo de produção, na forma do art. 3º, II, da Lei n.º 10.637/2002.

(Acórdão nº 9303-010.477 – CSRF / 3ª Turma Sessão de 18 de junho de 2020 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

Motivo pelo qual revento a glosa relacionada aos fretes de remessa para industrialização.

1.8 DOS GASTOS COM FRETE NA DEVOLUÇÃO DE VENDA

A Recorrente alega a essencialidade do frete na devolução de venda com a seguinte alegação:

Destarte, a devolução de mercadorias faz parte do risco e da dinâmica comercial da Recorrente, e o transporte correspondente se revela necessário para que o contribuinte possa recompor estoques e dar prosseguimento à comercialização de

seus produtos, tratando-se, portanto, de despesa essencial e relevante ao processo produtivo e à atividade empresarial.

Todavia em que pese as atividades desenvolvidas pela Recorrente, tais despesas não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

Além disso são fretes de mercadoria acabado, não podendo ser considerado como insumo nos critérios da relevância e essencialidade.

1.9 DOS GASTOS COM TRANSPORTE INTERNACIONAL

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância inferior seguiu o rumo correto, em relação ao aproveitamento de crédito dos gastos com transporte internacional, utilizo suas razões de decidir como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

No que diz respeito aos gastos com transporte internacional decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior, a fiscalização asseverou o seguinte:

O inciso V e § 1º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 determina que:

“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

V – do transporte internacional de cargas ou passageiros;

[...]

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.” Condição essencial para que haja o direito ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é que a aquisição dos produtos esteja sujeita ao pagamento das contribuições. Sem esta condição, o aproveitamento de créditos está vedado conforme a Lei nº 10.637/02, art. 3º, §2. Confirmando esse entendimento, a Coordenação Geral de Tributação manifestou-se através da Solução de Divergência nº 8 de janeiro de 2017, conforme ementa

transcrita a seguir:

“EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.

No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da Cofins os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.” A defendente alega que os referidos gastos não se referem

à exportação, mas sim à importação de mercadorias do exterior, pelo que não haveria que se falar em aplicação do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001. Aduz que teria direito ao crédito por se tratar de custo na aquisição de insumos.

No entanto, a fiscalização cita a título exemplificativo a seguinte operação, conforme informações extraídas dos documentos da empresa:

(...) Como exemplo, o item descrito pelo contribuinte como “TRANSP BOBINAS ARAPOTI – AR BRADO” refere-se ao transporte de mercadorias da BRADO LOGISTICA S/A (CNPJ 03.307.926/0020-85) até o exterior. Estas informações podem ser confirmadas através da análise dos conhecimentos de transporte eletrônicos, como exemplo o de nº 18.753 – chave 3514 0103 3079 2600 2085 5700 1000 0187 5310 0018 9441. Este conhecimento refere-se a um transporte de mercadoria expedido pela BRADO LOGISTICA S/A, tendo como destinatário a R.R. DONNELLEY ARGENTINA S.A, localizada no exterior. (grifos nossos)

Pelo que se depreende, a informação constante do conhecimento de transporte eletrônico apresentado não deixa dúvida de que se trata de uma operação de venda de mercadorias para o exterior. Ademais, de acordo com o que consta às fls. 193 da planilha “Glosas – 1º trimestre – 2014”, os valores glosados se referem a operações da mesma natureza e com a mesma empresa transportadora:

Desse modo, tendo em vista que todos os conhecimentos de transporte que serviram de base para que a fiscalização tivesse a compreensão da natureza da operação realizada foram devidamente detalhados na planilha acima, por meio da identificação do número, data de emissão, CNPJ do fornecedor, valor da operação, entre outras informações, caberia à defendente o ônus da prova em sentido contrário, porquanto se trata de documentos da própria empresa.

Afigura-se correto, portanto, o entendimento da autoridade fiscal. O transporte internacional de cargas é uma operação isenta das contribuições do PIS e da Cofins, nos termos do art. 14, V e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Assim, não há que se falar em aproveitamento de crédito, haja vista a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, conforme abaixo:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Diante do exposto, deve ser mantida a glosa referente aos gastos incorridos com transporte internacional de mercadorias destinadas à exportação

1.10 DOS GASTOS COM LOCAÇÃO DE ANDAIMES E ESTRUTURAS METÁLICAS

A Recorrente alega que a locação dos andaimes é essencial para a operação fabril com a seguinte alegação:

118. No caso da Recorrente, uma indústria de papel, a manutenção de seu complexo parque fabril é uma atividade contínua e indispensável. Máquinas de grande porte exigem reparos, modernizações e manutenções preventivas que, por razões de segurança e acesso, só podem ser realizadas com o uso de andaimes e estruturas metálicas.

119. Sem a locação de equipamentos pela Recorrente, a produção seria paralisada, seja por quebra de maquinário, seja pela impossibilidade de realizar a manutenção necessária para garantir a continuidade e a segurança do processo produtivo.

Todavia o creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve-se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada.

E como em autuações de crédito de PIS/COFINS o CARF já tem pacificado que o ônus da prova é do contribuinte, e no presente caso o Recorrente trouxe somente alegações sem maiores provas ou explicações específicas não verifico necessidade de ajuste da decisão recorrida nesse ponto.

2 DO PEDIDO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

A Recorrente requer que seja convertido o julgamento deste recurso em diligência, de modo que o Auditor Fiscal possa confirmar a legitimidade do crédito defendido pela Recorrente e que pudesse comprovar tais créditos.

Todavia a Impugnação e o Recurso Voluntário é o momento para apresentação dos documentos comprobatórios, e visto que dentro dos itens em discussão não verifiquei nenhum item com dúvida necessária para conversão do julgamento em diligência.

3 DA CONCLUSÃO

Diante do exposto voto por conhecer o Recurso Voluntário para no mérito dar parcial provimento para reverter as glosas de gastos com

- a) embalagens de mercadorias;

- b) serviços de de desunitização/desova de contêineres e crossdocking na importação do insumo celulose branqueada fibra longa;
- c) fretes de itens para manutenção de máquina e equipamentos; e
- d) fretes de mercadoria para industrialização.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow