



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720215/2022-18</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.644 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CBA ITAPISSUMA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/02/2018 a 31/12/2018

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a argüição de nulidade do feito.

O princípio da ampla defesa é prestigiado na medida em que o contribuinte tem total liberdade para apresentar sua peça de defesa, com os argumentos que julga relevantes, fundamentados nas normas que entende aplicáveis ao caso, e instruída com as provas que considera necessárias.

MULTA ABUSIVA. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso na esfera administrativa o exame de constitucionalidade de lei, bem como o da violação pelo ato normativo a princípios constitucionais, entre eles o do não confisco da multa.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O não recolhimento ou recolhimento a menor do imposto, detectado em procedimento de fiscalização, fundamenta o lançamento de ofício e impõe ao contribuinte o pagamento dos valores devidos, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso, a partir de abril de 1995.

DILIGÊNCIA. PRINCÍPIO DA PERSUASÃO RACIONAL OU DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO. INDEFERIMENTO.

No processo administrativo fiscal, vigora o princípio da persuasão racional ou do livre convencimento motivado, o que garante ao julgador, nos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972, a liberdade para formar a sua convicção, deferindo as diligências que entender necessárias ou indeferir-las, quando prescindíveis ou impraticáveis. Pedido de diligência negado.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/02/2018 a 31/12/2018

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. DEFINIÇÃO.

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da Cofins os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e da IN/RFB nº 2.121/2022.

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. MATÉRIAS-PRIMAS. EMBALAGENS. EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

São passíveis de creditamento das contribuições de PIS/Cofins os dispêndios relativos aos serviços de frete que são aplicados no processo produtivo da empresa, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002. Os serviços de transferência de matérias-primas, embalagens e equipamentos de produção entre filiais são essenciais ao processo produtivo quando este esteja distribuído nos vários estabelecimentos da empresa

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. UTILIZAÇÃO.

Obrigatoriedade de retificação das obrigações acessórias para tomada de créditos extemporâneos.

RECEITA FINANCEIRA. TRIBUTAÇÃO.

Incide a PIS/COFINS sobre receita financeira decorrente do recebimento de juros, nos termos da legislação aplicável.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/02/2018 a 31/12/2018

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. DEFINIÇÃO.

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da Cofins os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e da IN/RFB nº 2.121/2022.

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. MATERIAS-PRIMAS. EMBALAGENS. EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

São passíveis de creditamento das contribuições de PIS/Cofins os dispêndios relativos aos serviços de frete que são aplicados no processo produtivo da empresa, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002. Os serviços de transferência de matérias-primas, embalagens e equipamentos de produção entre filiais são essenciais ao processo produtivo quando este esteja distribuído nos vários estabelecimentos da empresa

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. UTILIZAÇÃO.

Obrigatoriedade de retificação das obrigações acessórias para tomada de créditos extemporâneos.

RECEITA FINANCEIRA. TRIBUTAÇÃO.

Incide a PIS/COFINS sobre receita financeira decorrente do recebimento de juros, nos termos da legislação aplicável.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos em relação aos fretes na movimentação de material de embalagem e, (ii) por maioria de votos, para manter a

glosa de créditos em relação aos créditos extemporâneos, vencidas as conselheiras Flávia Sales Campos Vale e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam tal glosa.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Helcio Lafeta Reis** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Flavia Sales Campos Vale, Luiz Carlos de Barros Pereira(substituto[a] integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Participou de forma remota o conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira (Substituto), que substituiu o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada e manteve 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 o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, para exigência da Cofins incidência não-cumulativa, relativa aos períodos de apuração 02/2018 a 12/2018 (fls. 2.940 a 2.946), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 03/2022, totalizando R\$ 32.174.957,91, sendo R\$ 16.707.733,39 correspondentes à contribuição. Também foi lavrado auto relativo ao PIS incidência não-cumulativa, para os períodos de apuração 01/2018 a 12/2018, com os mesmos acréscimos legais (fls. 2.947 a 2.953), totalizando R\$ 7.072.750,46, sendo R\$ 3.671.690,34 correspondentes à contribuição. Foi, ainda, lavrado auto de infração para exigência de multa regulamentar por descumprimento do prazo estabelecido para a apresentação da EFD-Contribuições, no valor de R\$ 4.006.584,92 (fls. 2.954 a 2.960).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.912 a 2.939) a autoridade lançadora informa, em resumo, que:

O fiscalizado é pessoa jurídica de direito privado, formalizada sob a forma de sociedade empresarial de responsabilidade limitada. Enquadrava-se, no ano de 2018, no regime exclusivamente não-cumulativo da contribuição para o PIS e da COFINS. Apresenta como CNAE principal o código CNAE principal: 2441-5-02 Produção de laminados de alumínio;

#### DOS FATOS RELATIVOS À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

##### Do Envio da EFD-Contribuições de 2018 ao Ambiente do SPED

Verificou-se que o contribuinte não enviara as Escriturações Fiscais Digitais do PIS e da COFINS – EFD-Contribuições do ano de 2018 ao ambiente SPED. Assim, foi intimado a fazê-lo, apresentando, em resposta, as EFD-Contribuições apenas dos meses de janeiro a março de 2018. A empresa foi, então, reintimada, e apenas em 12/11/2021 enviou as EFD-Contribuições de abril a dezembro de 2018;

#### DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

##### Da Divergência entre as Bases de Cálculo das Contribuições Constantes nas NF-e e nas EFD-Contribuições de 2018

A Fiscalização calculou os valores mensais de base de cálculo do PIS e da COFINS utilizando-se das Notas Fiscais Eletrônicas - NF-e emitidas pelo contribuinte no ano de 2018, selecionando todos os itens registrados com os códigos CFOP relacionados. Os totais mensais obtidos foram contrapostos aos valores de base de cálculo das contribuições escriturados na EFD-Contribuições, nos registros C170, verificando-se divergências em alguns meses, decorrentes da não escrituração nas EFD-Contribuições, como tributáveis, de NF-e emitidas, conforme relação;

Intimado a justificar as diferenças no valor de R\$ 548.986,33 e R\$ 1.777,44, o contribuinte informou que as notas fiscais foram inadequadamente indicadas como não tributadas, procedendo-se à retificação da EFD-Contribuições. Assim, essas notas fiscais foram adicionadas à base de cálculo apurada;

##### Da Divergência entre as Bases de Cálculo das Contribuições Constantes nas ECD e nas EFD-Contribuições de 2018

Verificou-se que o contribuinte escriturou receitas financeiras nos registros F100 das EFD-Contribuições, tendo sido intimado a apresentar os demonstrativos das receitas financeiras sujeitas ao PIS e à COFINS no ano de 2018, referenciando os valores com as contas contábeis da Escrituração Contábil Digital - ECD. Em resposta, apresentou apenas o demonstrativo do mês de janeiro. Reintimado, apresentou os demonstrativos requisitados;

A Fiscalização, tomando por base as contas contábeis apontadas pelo contribuinte como integrantes das receitas financeiras em seu demonstrativo, elaborou o demonstrativo de receitas financeiras. Contrapondo-se os valores obtidos de receitas financeiras constantes da ECD com valores informados pelo contribuinte em seu demonstrativo e os valores informados a mesmo título nos registros F100

da EFD-Contribuições, foram apuradas diferenças nos meses de fevereiro e setembro, conforme planilha, a partir da qual verificou-se que o contribuinte não encriturou em sua EFD-Contribuições parte das receitas financeiras dos referidos meses. Assim, esses valores foram adicionados às bases de cálculo apuradas;

Considerando o apurado nos itens anteriores, a Fiscalização recalcular os valores das bases de cálculo do período, com os reparos relatados nesses itens, antes do desconto de créditos (e ICMS destacado), conforme planilhas;

O contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 5000298-41.2017.4.03.6126, no qual pleiteou “o direito líquido e certo das Impetrantes de não serem compelidas ao recolhimento de PIS/COFINS sobre o ICMS devido na venda de mercadorias, bem como à compensação do respectivo indébito tributário em relação aos últimos cinco anos para a ARCONIC RODAS e desde 1º de julho de 2016 para a ARCONIC METAIS e, eventualmente, durante o trâmite desta ação, atualizados pela Taxa SELIC”;

Inicialmente, foi concedida liminar. Em 31/05/2017 foi proferida sentença julgando procedente o pedido e autorizando a compensação pleiteada. Em sede de remessa oficial e apelação interposta pela União, parcialmente providas, foi mantido o provimento às impetrantes, determinando-se que seja observado o regime da lei vigente ao tempo da propositura da ação, aplicando-se a prescrição quinquenal, nos termos da LC 118/2005, e, quanto aos tributos compensáveis, o disposto nos artigos 74 da Lei 9.430/1996, 170-A do CTN, e 26, parágrafo único, da Lei 11.457/2007, acrescido o principal da taxa SELIC, exclusivamente;

Cabe destacar que, em julgamento de embargos de declaração interpostos em face de acórdão do RE nº 574.706/PR, foi pacificada, sob o regime de repercussão geral, a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Assim, em consonância com os artigos 19, VI c/c 19-A, III, e § 1º, da Lei nº 10.522/2002, e nos termos do Parecer SEI nº 7698/2021/ME, foi excluído da base das contribuições o valor do ICMS destacado nas notas fiscais;

#### DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS

##### Dos Créditos de Frete não Vinculados a Operações de Venda

O contribuinte tomou crédito de fretes nas operações de venda, nos registros D101, com base em Conhecimentos de Transporte Eletrônico – CT-e. Verificando tais documentos foi constatado que muitos não se referiam a fretes nas operações de venda, mas sim a remessas de vasilhame; remessas para industrialização por encomenda; remessas para conserto; remessas de amostra grátis; remessas em bonificação, doação ou brinde; remessas para demonstração; remessas para depósito fechado ou armazém geral; devoluções de compra; devoluções de vasilhame ou sacaria; devoluções de venda; retornos de mercadoria - industrialização por encomenda; retornos de conserto; retorno demonstração; transferências; industrializações efetuadas para outra empresa;

outras entrada; outras saídas; compra para industrialização; compra para revenda; compra de ativo imobilizado e compra para uso e consumo;

Conforme artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/2003, a despesa de frete ensejadora de crédito é aquela decorrente de operações de venda. Como demonstrado, os fretes listados pela Fiscalização na planilha não se subsomem a essa hipótese. Portanto, a apuração de créditos sobre tais valores é irregular. Assim, esses valores foram glosados da base de cálculo dos créditos das contribuições, conforme planilha;

#### Dos Créditos de Períodos Distintos aos das EFD-Contribuições

O contribuinte, em sua EFD-Contribuições, informou documentos fiscais de períodos diversos aos que se referiam a escrituração, os quais correspondem a fretes nas operações de venda, aquisição de bens para revenda, aquisição de bens utilizados como insumos, aquisição de serviços utilizados como insumos e devolução de venda. O contribuinte foi intimado a justificar tais valores, informando que as notas fiscais relacionadas pela Fiscalização não tinham sido escrituradas nas competências. Assim, a empresa escriturou as notas fiscais, conforme validado nas obrigações entregues, no caso EFD-Contribuições e SPED Fiscal ICMS/IPI, realizando o pagamento das multas por atraso na entrega das obrigações;

A Fiscalização elaborou planilhas na quais são demonstrados analiticamente todos os documentos extemporâneos registrados na EFD-Contribuições de 2018. É possível a apropriação de créditos referentes a dispêndios de períodos anteriores, nos termos dos artigos 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Todavia, a legislação determina o procedimento a ser adotado pelo contribuinte que deseja efetuar alterações nos créditos informados em EFD-Contribuições anteriores, conforme IN/RFB nº 1.252/2012 (art. 11). Assim, para utilização dos valores de créditos constatados a posteriori, o contribuinte deveria retificar as EFD-Contribuições dos períodos de apuração desses créditos;

Desse modo, os valores utilizados como base de cálculo de créditos de períodos anteriores foram excluídos das EFD-Contribuições aos quais não se referiam, conforme planilhas;

#### INFRAÇÕES APURADAS

##### Insuficiência de Declaração/Recolhimento do PIS

Conforme já explanado, a Fiscalização recalcular os créditos e as contribuições apuradas de PIS do período, após constatações das irregularidades acima. Descontando-se o crédito disponível da contribuição apurada, chegou-se ao PIS a recolher, conforme planilha. Verificou-se se o contribuinte havia informado esses débitos nas DCTF, constando valor declarado apenas para o mês de fevereiro, estando os demais meses zerados;

Em consulta ao sistema DCTF, verificou-se que o contribuinte enviou declaração com código de arrecadação 6912- PIS, após o início do procedimento fiscal, conforme planilha, as quais não produziram efeitos, nos termos do artigo 9º da IN/RFB nº 1.599/2015;

A Fiscalização verificou também se o contribuinte havia informado débitos da contribuição por meio de PER/DCOMP, tendo em vista o disposto no § 6º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96. Verificou-se que foram enviadas três declarações com débitos do PIS do ano de 2018. Todavia, uma dessas foi enviada após o início do procedimento fiscal, ou seja, após a exclusão de espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do artigo 138 do CTN. Assim, foram considerados apenas os débitos confessados antes do início do procedimento fiscal, conforme planilha;

**Insuficiência de Declaração/Recolhimento da Cofins** A Fiscalização recalcular os créditos e as contribuições apuradas de Cofins do período, após constatações das irregularidades acima. Descontando-se o crédito disponível da contribuição apurada, chegou-se ao PIS a recolher, conforme planilha. Verificou-se se o contribuinte havia informado esses débitos nas DCTF, constando valor declarado apenas para o mês de fevereiro, estando os demais meses zerados;

Em consulta ao sistema DCTF, verificou-se que o contribuinte enviou declaração com código de arrecadação 5856- Cofins, após o início do procedimento fiscal, conforme planilha, as quais não produziram efeitos, nos termos do artigo 9º da IN/RFB nº 1.599/2015;

A Fiscalização verificou também se o contribuinte havia informado débitos da contribuição por meio de PER/DCOMP, tendo em vista o disposto no § 6º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96. Verificou-se que foram enviadas cinco declarações com débitos de Cofins do ano de 2018. Todavia, uma dessas foi enviada após o início do procedimento fiscal, ou seja, após a exclusão de espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do artigo 138 do CTN. Assim, foram considerados apenas os débitos confessados antes do início do procedimento fiscal, conforme planilha;

#### Descumprimento do Prazo Estabelecido para a Apresentação da EFD-Contribuições

Conforme já dito acima, o contribuinte não enviara as EFD do PIS e da COFINS – EFD-Contribuições do ano de 2018 ao ambiente SPED, tendo sido, por isso, intimado a apresentá-la. Em resposta, após solicitação de prorrogação de prazo, o contribuinte apresentou as EFD-Contribuições apenas dos meses de janeiro a março de 2018. Foi, então, reintimado, sendo que o prazo da última reintimação findou em 28/04/2021 e as escriturações não foram enviadas. Apenas em 12/11/2021, o contribuinte enviou as EFD-Contribuições de abril a dezembro de 2018;

A apresentação de obrigações acessórias pelo contribuinte está disciplinada no artigo 16 da Lei nº 9.779/99, no artigo 10 da IN/RFB nº 1.252/2012 e no artigo 12-III da Lei nº 8.218/91;

Tendo em vista que o contribuinte enviou as EFD-Contribuições de 2018, o próprio sistema emitiu notificações de lançamento pelo descumprimento de prazo para entrega das escriturações. Todavia, verificou-se que a multa lançada pelo sistema foi reduzida em 50%;

No parágrafo único do artigo 12, consta a possibilidade de redução da multa por descumprimento de prazo para entrega das escriturações. A redução à metade ocorre no caso de o contribuinte apresentar as escriturações antes de procedimento de ofício, e a redução a 75%, ocorre se a entrega ocorrer no prazo concedido na intimação;

As multas lançadas pelo sistema foram reduzidas à metade, entretanto o contribuinte encontrava-se sob procedimento de ofício, não se aplicando tal redução. As escriturações dos meses de janeiro a março de 2018 foram enviadas no prazo da intimação, passíveis de redução de 25%, nos termos do inciso II do artigo 12 da Lei nº Lei nº 8.218/1991. Já as escriturações dos meses de abril a dezembro de 2018 foram entregues após o prazo da intimação, não se aplicando a citada redução. Assim, descontados os valores de multa já autuados pelo sistema, tem-se os valores de complementação de multa a serem lançados, conforme planilha;

O contribuinte tomou ciência dos lançamentos em 18/03/2022 (fls. 2.965 e 2.966) e apresentou impugnação tempestiva em 12/04/2022 (fls. 2.972 a 3.030), alegando, em resumo, que:

#### DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

Vício Material Decorrente da não Indicação Precisa dos Fundamentos da Autuação

A Fiscalização, ao recompor a base de cálculo para apurar o débito tributário devido, trouxe as receitas de operações de terceiros e a prestação de serviços à baila, sem qualquer justificativa (fl. 2.918). As receitas decorrentes dessas operações não foram objeto de qualquer glosa por parte da fiscalização. Não consta em qualquer parte do processo administrativo fiscal (nem mesmo no Termo de Fiscalização) o fundamento para que tais receitas gerassem a diferença apurada para efeitos de recomposição da base das contribuições; Além do mais, a Fiscalização apurou o crédito do PIS e da COFINS em razão da exclusão do ICMS da base de cálculo para o período de 2018 e fixou a receita financeira (SELIC) que seria incidente sobre tal crédito (fl. 2.921). Não consta no processo quais os parâmetros para cálculo da receita financeira (qual o termo inicial para cômputo da SELIC? Qual o termo final? Quais as bases usadas para o cálculo?);

Além disso, a Fiscalização, ao justificar a glosa dos créditos de frete (fl. 2.922), apenas listou determinados CFOP que, em tese, não teriam o condão de gerar

crédito, sob o fundamento de que as operações não seriam vinculadas a operações de venda. No entanto, não explicou as operações e não apontou a razão pela qual os créditos não poderiam ser caracterizados como insumo em razão da sua relevância e essencialidade, considerando a atividade industrial da Impugnante (os créditos decorrentes das operações de envio das mercadorias para conserto e para industrialização deixam evidente a necessidade de se considerar tais créditos como legítimos);

Ademais, mesmo tendo o Auditor-Fiscal ciência do envio de declarações e retificações após o início da fiscalização (fato admitido em várias passagens do Termo de Fiscalização, como à fl. 2.935), mesmo considerando a verdade material que deve nortear o trabalho da Fiscalização, não foram considerados tais documentos;

Observe-se a falha de fundamentação do auto de infração. As bases mínimas para compreensão do trabalho da Fiscalização dependem da análise das planilhas juntadas e do Termo de Verificação e, ainda assim, não se consegue extrair todos os elementos para correto exercício do contraditório, concluindo-se pela inobservância do art. 9º do Decreto nº 70.235/72;

Não se consegue capturar ou justificar a reconstituição da base de cálculo das contribuições a partir do raciocínio exposto pelo Auditor-Fiscal. Há itens que são tidos como divergentes sem que se explique o porquê de a suposta divergência existir.

Cabe ao Auditor-Fiscal demonstrar os fundamentos da autuação, a metodologia de cálculo utilizada, as evidências que amparam a constatação de suposto ilícito. Sem tais elementos, há vício insanável, conforme jurisprudência do Carf citada; A ausência de motivação implica inobservância a requisito essencial de validade do lançamento, conforme estabelecido no art. 142 do CTN e, por conseguinte, necessária a declaração de nulidade por vício material;

#### PEDIDO EXPRESSO DE NOVA DILIGÊNCIA

##### Verdade Real e Retificação de Obrigações Acessórias

Deve-se determinar a realização de diligência, para que sejam consideradas as retificações apresentadas pela Impugnante. Mesmo informada pela Impugnante que determinadas obrigações acessórias estavam sendo retificadas com pagamento de multa (por exemplo, inclusão de notas fiscais em EFD-Contribuições – vide fl. 2.917), houve a manutenção do débito fiscal. A Fiscalização não se dignificou a buscar a verdade real, causando evidente prejuízo à Contribuinte;

Conforme retificações efetuadas antes da conclusão da fiscalização, e ora apresentadas, necessário recompor a apuração fiscal, para excluir os itens que a própria Impugnante retificou em suas obrigações acessórias, ajustando as informações para correta apuração das contribuições;

A Impugnante traz elementos de prova que evidenciam a configuração de insumo para créditos glosados pela Fiscalização sob o argumento de que não seria frete para venda. Nesse sentido, a diligência será útil para que seja possível a apresentação de laudo indicando a caracterização do crédito a partir das operações indicadas pelo Auditor-Fiscal;

A prevalência da verdade material no processo administrativo fiscal impõe não só a conversão de julgamento em diligência, mas, a consideração dos créditos extemporâneos, pois nem a Fiscalização colocou em dúvida a legitimidade dos créditos reconhecidos fora do prazo legal, reconhecendo que as operações subjacentes, que deram ensejo à tomada dos créditos (exceto para o frete para venda), eram válidas e legítimas;

O ônus da prova em relação à ilegitimidade de tais créditos é da Administração e, não entendendo os julgadores pela legitimidade e validade dos créditos extemporâneos, necessário, ou declarar a nulidade do auto de infração por falta de motivação relativamente à invalidade dos créditos, ou determinar a realização de diligência para verificação de sua legitimidade e validade. Cita-se jurisprudência do Carf sobre a questão; Glosar os créditos só porque não foram reconhecidos no momento oportuno, só porque não foram retificadas nas obrigações acessórias, representa gravíssima violação aos direitos da Impugnante e desrespeito aos valores que se extraem do sistema, inclusive da verdade real;

#### ÔNUS DA PROVA

Cabe ao Fisco Provar os Fatos que Motivaram o Lançamento Fiscal

Nos termos dos artigos 142 do CTN e 9º e 10 do Decreto 70.235/1972, no caso de autuação fiscal, o ônus probatório cabe à Fiscalização, que, se entende que há ilícito fiscal, deverá demonstrar as razões e fundamentos que justificam suas conclusões a partir das provas que deve apresentar. Cita-se jurisprudência do Carf; Não foi alegada pela Administração a ausência de legitimidade e de validade dos créditos extemporâneos, sendo que tais valores devem ser tidos como líquidos e certos; como de fato são. Não é possível a descaracterização dos créditos. Além disso, os créditos glosados por não constituírem operação de frete para venda deveriam ter sido objeto de fundamentação adequada, com a comprovação de que as operações não poderiam gerar crédito também considerando o conceito de insumo. As meras alegações, em desprestígio da verdade material inclusive, não podem ser tomadas como verdades absolutas, devendo ser observadas as retificações elaboradas pela Impugnante;

#### DOS DOCUMENTOS JUNTADOS PELA IMPUGNANTE

Demonstração da Verdade sobre os Fatos/Necessidade de Cancelamento da Autuação Fiscal

A autuada relaciona os documentos ora juntados ao processo, restando evidente que a autuação não se sustenta. Há erros graves da Fiscalização que prejudicam a Impugnante, inclusive no seu direito de defesa. O Auditor-Fiscal não considerou as

retificações realizadas pela Impugnante, bem como as questões jurídicas relacionadas à receita financeira, glosa dos gastos com frete, glosa dos créditos extemporâneos e a indevida multa por atraso na entrega das EFD-Contribuições, conforme se passa expor;

#### O REGIME NÃO CUMULATIVO PARA AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS

O contribuinte traz um histórico da legislação aplicável à apuração do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, assim como da evolução do conceito de insumos, incluindo a decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170-PR;

#### DAS ATIVIDADES REALIZADAS PELA IMPUGNANTE

##### Processo de Produção de Lâminas de Alumínio

No período da autuação fiscal, a então controladora das unidades fabris (ARCONIC, anteriormente pertencente ao grupo ALCOA) possuía três unidades fabris principais e um depósito específico (para atender aos clientes da região sudeste). As 03 unidades fabris atuavam na produção de laminados e extrudados. A autuação considera os negócios de laminados, cuja unidade de produção está localizada em Itapissuma – PE; de extrudados e tampas, localizados em Santo André - SP e Santa Catarina - SC. A produção industrial é complexa e contém diversas etapas que, bem compreendidas, ajudam na compreensão do litígio; O processo industrial de Itapissuma se inicia com a aquisição da matéria prima (alumínio primário, em lingotes), seu recebimento e estocagem na unidade fabril. Além dos lingotes, a unidade recebia outros itens consumidos no processo industrial (anteligas, ferro, silício, titânio). Recebidos os produtos, o alumínio primário passava por diversos processos industriais, destacando-se o processo de fusão de lâminas, os lingotes passavam por diversas etapas, conforme relacionado;

Após, há o processo de fundição da lâmina, em que o metal em estado líquido passa por máquina específica (caster), para se transformar em lâmina de alumínio. Por fim, finalizada essa etapa, as lâminas de alumínio são enroladas em bobinas por máquina específica, para transporte e venda;

As unidades fabris de Santo André - SP (CNPJ 23.637.697/0098-34) e de Tubarão – SC (CNPJ 23.637.697/0020-74) realizavam o processo industrial de extrusão para extração de produtos de alumínio comercializados para indústria. O processo de extrusão consiste nos passos relacionados;

Serviam as unidades (além de um armazém específico em SP) como depósito para atender aos clientes das respectivas regiões. As unidades fabris realizavam operações para gerar a receita ao grupo. Especificamente, vários dos fretes glosados estão neste contexto de remessa de mercadorias para atender aos interesses do grupo, conforme se verá. A descrição das atividades também é importante para afastar qualquer futura alegação de invalidade dos créditos glosados por extemporaneidade;

## INVIABILIDADE DA GLOSA DOS CRÉDITOS DE FRETE

### Itens Essenciais à Atividade da Impugnante

A análise das atividades desenvolvidas pela Impugnante, considerando não só o ciclo de produção, mas a dinâmica de atuação entre as unidades então pertencentes a uma só controladora, evidencia a caracterização de insumos para os diversos itens de frete glosados pelo Auditor-Fiscal; Reitera-se a análise absolutamente superficial da Fiscalização. Na verdade, a autuação no ponto deve ser cancelada. Os gastos com frete foram glosados de forma indiscriminada apenas, considerando o código das operações, conforme indicado em nota fiscal (fl. 2.922). Não buscou compreender o Auditor-Fiscal a operação subjacente, que justificou a tomada de crédito nas hipóteses fixadas, no contexto da atuação das unidades fabris;

Todos os fretes e dispêndios para transporte de insumos entre os estabelecimentos da empresa devem gerar crédito, já que compõem o custo de produção, nos termos do art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Não se equiparam à frete de venda, porque este é posterior à produção (inc. IX, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), e aqueles anteriores; Os fretes e todos os dispêndios para transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive de produtos inacabados, são essenciais para o desenvolvimento dos negócios e configuram insumos.

Portanto, todos as transferências realizadas entre os estabelecimentos da empresa geram gastos que configuram insumos. A autuação fiscal deve ser cancelada no ponto; O mesmo raciocínio vale para os gastos com frete no retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda.

Nesses casos, há essencialidade para operação (os materiais são industrializados em outros estabelecimentos para posterior venda); No mesmo sentido de existência de crédito, tem-se a compra para a revenda e, principalmente, os gastos com fretes entre os estabelecimentos ou para armazéns ou depósitos (já que caracterizam insumo que viabiliza a produção e venda);

No contexto de operações da Impugnante, os gastos com frete relacionados a remessas de vasilhame entre estabelecimentos, e mesmo para os clientes, remessas para conserto dos produtos e posterior devolução ou venda, devem ser considerados insumos, já que imprescindíveis às operações industriais, do que resulta o auferimento de receita; Já os gastos de transporte com as remessas de amostra grátis ou mesmo as poucas remessas em bonificação, doação ou brinde, e as remessas para demonstração foram fixadas no contexto de promoções de venda. Além disso, dentro das notas apontadas pela Fiscalização há operações indicadas com tais CFOP, mas que correspondem a remessa entre estabelecimentos da Impugnante;

Os gastos com transporte nas operações de devolução de compra, devoluções de vasilhame ou sacaria, devoluções de venda, retornos de mercadoria –

industrialização por encomenda e retornos de conserto são todos essenciais para produção da Impugnante, resultando em vendas posteriores dos produtos recebidos;

Portanto, há itens apontados e glosados pelo Auditor-Fiscal (porque não configurariam frete de venda) que, contudo, configuraram insumo. A Impugnante junta aos autos cópia do espelho das notas fiscais mencionadas pelo Auditor fiscal, sendo possível constatar o erro incorrido pela Fiscalização. Na verdade, houve glosa de frete relacionado a operações absolutamente imprescindíveis no contexto de produção industrial e mesmo de venda;

Diversas das operações retratam simples vendas de insumos para as unidades fabris. Outras operações revelam industrialização por encomenda e transferências entre estabelecimentos da empresa. A Fiscalização deveria ter aprofundado a análise dos itens. Há evidente erro da Fiscalização que justifica, pelo menos, uma diligência específica. De toda forma, não é possível glosar os gastos com transporte de itens que, entendida a operação, configuraram insumos;

#### INVIABILIDADE DA GLOSA DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Reconhecimento da Validade e Legitimidade dos Créditos/Ausência de Qualquer Prejuízo ao Fisco

O Auditor-Fiscal não coloca em dúvida a legitimidade ou validade dos créditos. Glosa-os em razão de atraso no seu reconhecimento, pois, para o aproveitamento dos créditos, a Impugnante deveria ter, antes, retificado suas obrigações acessórias, e não simplesmente lançado os créditos no período posterior; O auto de infração não pode prevalecer na medida em que não há restrição ao uso de crédito extemporâneo em lei. Ao contrário, o § 4º, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, fixa que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Onde a lei não fez restrição, não cabe ao ato infralegal da RFB limitar o direito do contribuinte. Quer isso dizer que o crédito, ainda que extemporâneo, se válido, não pode ser glosado. Cita-se jurisprudência do Carf e judicial;

Assim, a lei não impediu o aproveitamento do crédito extemporâneo, conforme dito. Além disso, não pairam dúvidas sobre a validade e legitimidade dos créditos. Por fim, os créditos não foram utilizados em períodos anteriores e a vedação do crédito extemporâneo, além de gerar enriquecimento ilícito ao erário, vai contra a ideia de não cumulatividade;

#### NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS SOBRE A SELIC

Sobre a Suposta Receita Financeira Apurada pela Fiscalização

O Auditor-Fiscal incluiu na base de cálculo das contribuições a suposta receita financeira indicada à fl. 2.918, considerando divergência nas obrigações acessórias (ECD versus EFD e Demonstrativos do Contribuinte), no valor de R\$ 100.071,59, para fevereiro de 2018, e R\$ 1.698.991,90, para setembro de 2018, e à fl. 2.921,

considerando a SELIC incidente sobre o indébito tributário (sobre o crédito de PIS e COFINS decorrente de mandado de segurança); As receitas de R\$ 1.698.991,90 e R\$ 100.071,59 decorrem juros incidentes em créditos judiciais recuperados pela Contribuinte.

O Contribuinte fazia parte do Grupo Alcoa no Brasil e, não obstante constar nestas demandas o nome da Alcoa como parte litigante, os créditos foram efetivamente repassados à Impugnante, já que são seus por direito; A Impugnante junta aos autos o acordo celebrado entre a ALCOA e a ARCONIC (razão social da Impugnante à época), evidenciando que o valor do depósito levantado pela ALCOA seria transferido à ARCONIC;

que a receita financeira (SELIC) calculada sobre o depósito judicial seria (e foi) tributada por PIS e COFINS; a comprovação de que, de fato, a receita financeira (R\$ 1.781.847,61) foi tributado por PIS e COFINS; razão pela qual a Impugnante recebeu o valor líquido relacionado à transferência do depósito. Neste contexto, absolutamente inviável nova tributação sobre o mesmo valor (doc. 06); Quando da recuperação do valor depositado nos autos da demanda fiscal, houve a apuração das contribuições ao PIS e da COFINS sobre a receita financeira e o seu devido recolhimento pela ALCOA;

o que se verifica que, ainda que se tomasse como válida a incidência das contribuições sobre a SELIC aplicada ao indébito tributário (o que se rechaça aqui), ainda assim não seria possível a manutenção da autuação fiscal; Não se pode admitir a incidência das contribuições sobre juros e correção monetária (SELIC) que incidem sobre o indébito tributário recuperado já que não há configuração de receita; Considerações sobre os Juros Atualmente Calculados pela Taxa Selic: sua Natureza Jurídica O contribuinte traz longa consideração acerca da natureza, composição e evolução da taxa Selic, concluindo que a recuperação do indébito não configura receita, e nem é possível a configuração de renda a partir do reconhecimento de crédito tributário pela Fiscalização para recomposição da base de cálculo, tal qual realizado pela Fiscalização;

Trata-se de recuperação do tributo indevidamente pago por força de decisão judicial, em mandado de segurança. Não gera aumento patrimonial e, por isso, e por orientação da própria Receita Federal (ADI/SRF nº 25/2003), não configura receita. Não é tributado por imposto de renda ou pelas contribuições; São inexigíveis as contribuições sobre os juros e as correções (portanto, a SELIC) incidentes sobre restituição de tributos pagos indevidamente, aproveitamento de créditos escriturais, resarcimento de créditos, levantamento de depósitos judiciais e extrajudiciais, recebimento de indenização, recuperação de custos, despesas e indébitos. Em todos estes casos o principal não configura receita. E, por essa razão, o acessório não pode configurar receita;

Cita-se decisão judicial relativa à não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa Selic incidente sobre o indébito tributário;

Base de Cálculo das Contribuições ao PIS e da Cofins No regime não cumulativo – como é o caso da Impugnante –, a base de cálculo das contribuições é o total das receitas auferidas pelo contribuinte no mês, independentemente da sua denominação ou classificação contábil. Decorre da base de cálculo ampla do regime não cumulativo a incidência das contribuintes inclusive sobre as receitas financeiras, ainda que o contribuinte não tenha atividade financeira no seu objeto social.

Até 2015 era estipulada alíquota zero para as receitas financeiras, o que foi alterada a partir do Decreto nº 8.426/2015; Os Juros não Configuram Receita: não Incidência das Contribuições A receita (financeira ou não) resta caracterizada quando o acréscimo patrimonial gerado se agrega ao patrimônio do contribuinte de maneira definitiva, como resultado da sua atividade ou como fruto de algum elemento que conste do seu patrimônio; Na hipótese de pagamento indevido de tributo ou de repetição de crédito tributário, ao propor demanda judicial, o contribuinte busca apenas recuperar o valor indevidamente pago. O indébito tributário obtido não constitui receita. Representa apenas a recomposição do patrimônio para o contribuinte;

Os juros também indenizam o contribuinte pela indisponibilidade do crédito no período do processo, durante o período de indisponibilidade do crédito tributário, o contribuinte muitas vezes se vê obrigado a se endividar em razão da ausência dos valores. A indisponibilidade do indébito representa para o contribuinte desfalque no seu patrimônio. Daí a incidência dos juros surge para reparar o dano decorrente; ILEGALIDADE DA MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE EFD-CONTRIBUIÇÕES Pagamento da Multa com Desconto O Contribuinte, após auditoria interna, verificou que as EFD-Contribuições não foram entregues no prazo e iniciou sua transmissão no ambiente SPED para o ano de 2018, já com atraso. As declarações dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2018 foram entregues em 14/10/2020. Contudo, se deparou o Contribuinte com multa absolutamente desproporcional e ilegal, razão pela qual realizou pedido de consulta que, infelizmente, restou ineficaz;

Para atender à Fiscalização e regularizar a informação fiscal, em 12/11/2021, a Impugnante transmitiu as EFD-Contribuições para os meses de abril a dezembro de 2018, conforme apontado pelo próprio Auditor Fiscal (à fl. 2.936). Como consequência do envio com atraso, o próprio sistema gerou os lançamentos para pagamento das multas. Ao pagar as multas, o sistema automaticamente aplicou os descontos fixados na legislação, conforme constava na notificação de lançamento; Não obstante os lançamentos da própria Receita Federal e o recebimento do pagamento, considerando que a Fiscalização foi iniciada em 15/09/2020, entendeu o Auditor Fiscal que não seria possível a aplicação do desconto conferido à Impugnante, reduzindo os descontos conferidos para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2018 e anulando os descontos para os demais meses (fl. 2.938), sob o argumento de que a Impugnante teria perdido a espontaneidade;

Preliminarmente: Impossibilidade de Revisão do Lançamento por Erro de Qualificação

A multa por atraso na entrega das EFD-Contribuições já havia sido lançada e a Impugnante já havia realizado o pagamento, nos termos do lançamento. O ato do Auditor-Fiscal, de revisar o lançamento fiscal efetuado, só poderia ter sido realizado nas hipóteses restritas previstas em lei; O art. 145 do CTN impede a alteração do lançamento fiscal, salvo nos casos previstos no art. 149 do CTN. Ao analisar os incisos do referido artigo, não se encontra nenhuma hipótese que dê guarda ao comportamento do Auditor-Fiscal. Não houve dolo, simulação, fraude; não houve omissão de informação; não houve erro. Houve lançamento e pagamento da multa, nos termos exatos da notificação;

Assim, não pode o Auditor-Fiscal requalificar a multa já lançada. Não se trata sequer de revisão de lançamento, mas de novo lançamento sem que fosse desconstituído o anterior. Ainda que o lançamento da multa tenha sido automático, não é possível contrariar a legislação para revisão do lançamento, sem fundamento legal; O que torna a autuação neste ponto absolutamente ilegal é que não houve revisão de lançamento, mas novo lançamento. É evidente o vício, que gera a necessidade de cancelar a autuação no ponto;

Da Ilegalidade da Multa por Atraso na Entrega de EFD-Contribuições

O cálculo da multa foi baseado na Lei nº 8.218/1991, conforme redação dada ao artigo 12, III, pela Lei nº 13.670/2018 (publicada em 30/05/2018). A aplicação da multa com base na Lei nº 8.218/1991 decorre da determinação prevista no artigo 10, da IN/RFB nº 1252, de 01/03/2012;

Não obstante: a multa mais gravosa não poderia ser aplicada retroativamente (para período anterior a maio/2018); a determinação para aplicar a multa do art. 12, III, da Lei nº 8.218/1991 foi fixada com a IN/RFB 1876, de 14/03/2019 (que alterou o art. 10 da IN/RFB 1252, de 01/03/2012);

Conforme demonstrado no quadro anexo, tem-se como impossível a aplicação da referida multa para o período anterior a maio/2018, pois sequer a legislação que estabeleceu o novo parâmetro de multa existia. Não se trata de validade ou eficácia da norma, mas da própria existência;

Ademais, também não é possível a aplicação da multa para 2018, já que a Instrução Normativa que viabiliza a aplicação da multa, na forma estabelecida pela Lei nº 13.670/2018, só foi publicada em 2019;

Não havendo norma possibilitando a aplicação retroativa da multa mais gravosa, o que é vedado para o sistema brasileiro, necessário cancelar a autuação fiscal no que se refere à multa;

sem prejuízo de a Impugnante buscar a repetição do valor indevidamente pago;  
Da Ilegalidade da Multa por Excesso e Efeito Confiscatório A obrigação acessória é fixada no interesse da fiscalização, a partir da legislação tributária (CTN, art. 113, §

2º). Deve ser adequada, razoável e proporcional, a fim de que seja possível à Administração ter acesso às informações necessárias à verificação do cumprimento das obrigações (principais) tributárias, sem onerar demasiadamente o contribuinte;

Se a obrigação acessória pode ser fixada a partir da legislação, a imputação de sanção, ainda que por descumprimento de obrigação acessória, depende de previsão em lei stricto sensu (CTN, art. 112). Ademais, a sanção tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte (CTN, art. 112, incisos I a IV);

pode ser aplicada retroativamente apenas para favorecer o contribuinte (CTN, art. 106, II, c);

atrai à sanção o regime jurídico próprio dos tributos (CTN, art. 113, III), inclusive em relação aos princípios constitucionais e às garantias de proteção concedidas ao contribuinte;

Cita-se jurisprudência do STF sobre a questão; No caso concreto, a não entrega das EFD-Contribuições implicou multa (ilegal, porque sem base legal!) no valor total de R\$ 9.494.333,65 (fl. 2.937). Sendo que a Fiscalização já tinha acesso à receita da Impugnante e aos valores pagos a título do PIS e da COFINS por meio de outras obrigações acessórias, inclusive em razão das próprias notas fiscais eletrônicas. Se a Fiscalização já possuía as informações, é evidente que a multa é totalmente desarrazoada;

Além disso, a Impugnante pagou os tributos em relação ao período, inclusive, as contribuições, ainda que haja divergência considerando as glosas do crédito extemporâneo e dos fretes. Nada justifica penalizar a Impugnante considerando o valor absurdo da multa por falta de entrega das EFD-Contribuições, razão pela qual é necessário cancelar a atuação;

#### IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA

Existência de Dúvida – Aplicação dos Artigos 100, Parágrafo Único, e 112 do CTN

Da leitura dos itens de defesa acima, bem como, a observância da jurisprudência administrativa sobre as questões, verifica-se que, no mínimo há dúvida razoável sobre os fundamentos da autuação, pois: o STF, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral, indicou que não configura receita financeira os juros incidentes sobre o indébito tributário; os vários itens glosados a título de frete geram crédito de PIS e COFINS, conforme julgados do CARF e legitimidade dos créditos extemporâneos;

a multa cobrada pela entrega com atraso das EFD-Contribuições é claramente ilegal; Assim, caso se decida pela manutenção dos lançamentos, no mínimo, tem-se que se considerar que há dúvida razoável quanto à ocorrência das infrações apontadas pelo Auditor-Fiscal. A existência de acórdãos do Carf favoráveis à Impugnante implica reconhecer a insubsistência da multa, já que tais decisões

poderiam constituir normas complementares (CTN, art. 100, II) ou, ao menos, gerar determinada expectativa (legítima) de que não seria autuado. O Contribuinte teve seu comportamento protegido pelo entendimento jurisprudência e, assim, não pode ser penalizada; Como a exigência de valores a título de penalidade não se coaduna com a dúvida, conforme artigos 110, parágrafo único, e 112 do CTN, não será possível a aplicação da multa contra a Impugnante, ainda que por hipótese não haja o cancelamento do auto de infração. Dessa maneira, ainda que mantido o lançamento, requer-se sejam afastadas as multas aplicadas;

#### ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Os juros calculados com base na taxa SELIC não podem incidir sobre a multa de ofício lançada, por ausência de previsão legal. O art. 13 da Lei nº 9.065/1995 faz remissão ao artigo 84, da Lei nº 8.981/1995, que, por sua vez, estabelece a incidência dos juros sobre tributos. Como tributo não se confunde com multa, inviável a incidência da SELIC sobre a multa;

Não se conformando com a Súmula 108 do Carf, caso não sejam acolhidos os demais argumentos para cancelar a autuação fiscal, a Impugnante requer o cancelamento da SELIC aplicada pelo Auditor-Fiscal sobre a multa de ofício (fls. 2.945 e seguintes).

Em 13/12/2022 foi proferida por esta 16<sup>a</sup> Turma de Julgamento a Resolução nº 107-000.673 (fls. 4.379 a 4.403), determinando o retorno destes autos à unidade local para a realização de diligência, nos seguintes termos:

Considerando o acima exposto, e analisando especificamente os fretes objeto de glossa na presente autuação e expressamente contestados pelo contribuinte, constatou-se o que se segue, relativamente aos serviços de frete especificados.

Quanto ao frete no retorno de mercadoria - industrialização por encomenda e nas remessas para industrialização por encomenda (CFOP 5901 e 6901), tem razão a autuada, considerando que se trata de transporte que se dá no curso do processo produtivo da empresa, ainda que a industrialização seja efetuada por terceiros.

Ressalve-se que no retorno de mercadoria para industrialização inclui-se apenas o retorno dos bens enviados pela autuada para industrialização por encomenda por terceiros, para posterior utilização em seu próprio processo produtivo, e não o retorno de bens por ela recebidos para industrialização e posterior utilização no processo produtivo de outra empresa. Considerando que foram registrados apenas os CFOP 5902, 5903, 6902 e 6903, não cabe o reconhecimento do crédito, visto que se trata de “remessas, pelo estabelecimento industrializador, dos insumos recebidos para industrialização e incorporados ao produto final, por encomenda de outra empresa” (5902 e 6902) e “remessas em devolução de insumos recebidos para industrialização e não aplicados no referido processo” (5903 e 6903).

Quanto à compra para revenda (CFOP 3102), também tem razão a autuada, visto que se trata de frete na aquisição de bem para revenda, incluindo-se, portanto, no custo de aquisição de bens adquiridos para revenda (artigo 3º, I, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003). Da mesma forma, a compra para industrialização (CFOP 3101).

Sendo assim, entendo que devem ser reconhecidos ao contribuinte os créditos decorrentes das despesas com os seguintes serviços de frete: remessa para industrialização por encomenda (CFOP 5901 e 6901), compra para revenda (CFOP 3102) e compra para industrialização (CFOP 3101).

A autoridade fiscal elaborou a planilha NF-E VINCULADOS A CT-E – FRETE EM OPERAÇÕES NÃO VENDA (fls. 2.594 a 2.652), na qual constam as chaves dos CT-E e das NF-E glosadas, assim como o respectivo CFOP, não constando, no entanto, o valor da operação. Na planilha FRETE EM OPERAÇÕES DE NÃO-VENDA (fls. 2.653 a 2.697) constam a chave do CT-E e o valor da operação, mas não consta o respectivo CFOP. Em consequência, em razão da grande quantidade de registros informados nas citadas planilhas, voto por converter o julgamento em diligência à unidade local, para que a autoridade fiscal elabore nova planilha apurando os valores das glosas mensais a serem revertidas, relativas às despesas com os fretes vinculados aos CFOP acima relacionados, com os respectivos valores de PIS e Cofins.

Dar ciência desta resolução e de seu resultado ao contribuinte para, se assim desejar, apresentar impugnação complementar a eles relativa, no prazo de trinta dias. A seguir, retornar os autos a esta DRJ para julgamento.

Em resposta, foi elaborada pela Fiscalização a planilha de fl. 4.407, científica ao contribuinte em 29/05/2024 (fl. 4.418). Em relação à diligência determinada por esta Turma, a empresa apresentou o requerimento de fls. 4.412 a 4.416 em 16/02/2023, com as seguintes alegações, em resumo:

Além de demonstrar a incorreção do procedimento fiscal em relação aos créditos relacionados ao frete, a impugnante apontou que a Fiscalização não procedeu a qualquer análise relacionada a eventual (e inexistente) duplicidade de aproveitamento dos créditos extemporâneos. Não há dúvida de que os créditos extemporâneos foram aproveitados apenas uma vez; Há pedido expresso na impugnação para que, havendo dúvida quanto ao aproveitamento dos créditos extemporâneos, deve-se proceder à devida diligência para averiguação. Cita-se decisão do Carf; Assim, considerando que a impugnante utilizou os créditos extemporâneos apenas uma vez, reitera-se o pedido para que, uma vez que há determinação de diligência, seja estendido o escopo para esclarecimentos em relação ao uso do crédito extemporâneo, em prestígio à verdade material; Tal questão não é controversa, pois o próprio agente fiscal não nega que a impugnante tomou o crédito extemporâneo apenas uma vez, autuando a empresa apenas porque constatou que o crédito foi reconhecido fora do prazo correto. Mas, considerando a existência de determinação de diligência, a

declaração expressa de que o crédito extemporâneo foi reconhecido apenas uma vez é importante e vai ao encontro do princípio da verdade material que se deve buscar.

Em relação à apuração fiscal na diligência, a empresa apresentou impugnação complementar em 28/06/2024 (fls. 4.420 a 4.432), com as seguintes alegações, em resumo:

Na diligência realizada foram desconsideradas operações de frete que deveriam gerar crédito, realizadas no contexto de envio de itens para industrialização; Tais operações correspondem à remessa ou retorno dos seguintes itens: perfis de alumínio para anodização, pintura; rack de ferro (ou descrito como caixa de ferro), para conclusão da industrialização, separação dos perfis em lotes e envio ao cliente; papel, plástico bolha e fita adesiva para embalagem do produto e, com isso, finalização do processo industrial e envio ao cliente; lona plástica, para proteção do produto, notadamente quando do envio ao cliente final; espulas, para que fosse possível utilizar as bobinas de alumínio no processo industrial, possibilitando a inserção em máquinas da Tetra Pack; caixas de madeira e paletes, para transporte dos materiais e embalagem; vergalhão de alumínio para industrialização em processo específico (trefilado); silício metálico, utilizado como insumo no processo de refusão de lingotes de alumínio; O contribuinte junta planilha e fotos que justificariam a apuração dos créditos em questão; No caso dos perfis de alumínio, trata-se de operação típica de remessa para industrialização, sendo, na maioria das vezes, remetidos ao cliente. Apesar da descrição mais genérica no documento fiscal (remessa de vasilhame ou sacaria), há aqui operação para industrialização (no caso, pintura). O frete desta operação gera crédito, pois é essencial ao processo fabril; No caso dos racks de ferro, seu transporte é essencial à produção, pois sem eles não é possível dividir os perfis em lotes e transportá-los aos clientes. Os racks são enviados à empresa que industrializa para que seja possível completar o processo. Sem eles não se pode finalizar o processo de industrialização, devendo o frete gerar crédito; Quanto aos materiais para proteção, embalagem e manuseio do produto, são remetidos para finalizar o processo de industrialização, com o envio do produto ao cliente. O frete decorrente do envio desses materiais deve gerar crédito, pois são itens utilizados no processo industrial, sendo sua remessa essencial, cabendo o crédito do frete; As espulas são itens essenciais para industrialização, pois possibilitam o encaixe das bobinas de alumínio nas máquinas que produzem as embalagens Tetra Pack. Assim, se não se considerar o frete a partir da remessa do item para industrialização, deve-se tomar o frete como operação dirigida ao cliente final. Nesse caso, ter-se-ia que conceder crédito sobre o frete pago, afastando-se a glosa; Quanto ao vergalhão de alumínio, há operação específica de remessa do item para industrialização, sendo o resultado o trefilado, vendido ao cliente final. Neste contexto, é evidente a necessidade de conceder crédito sobre o valor dispendido com o frete; Quanto ao silício metálico, trata-se de insumo utilizado para determinar a propriedade do lingote de alumínio, inclusive, quanto à sua

consistência e rigidez. O envio do produto para industrialização é essencial para produção do lingote com a especificação técnica demandada pelo cliente, devendo o frete do envio gerar crédito.

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Impugnação e conforme ementa do Acórdão nº 107-026.707 – 16<sup>a</sup> TURMA/DRJ07 apresentando o seguinte resultado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018 LANÇAMENTO DE OFÍCIO – NULIDADE – IMPROCEDÊNCIA - Não procede a alegação de nulidade do lançamento quando nele constem todos os elementos de fato e de direito que fundamentam a exigência.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA DE OFÍCIO – INCIDÊNCIA – Mantida a exigência do tributo apurado em lançamento de ofício, correta a exigência da respectiva multa proporcional.

ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE – Não compete ao julgador administrativo apreciar alegações relativas à ilegalidade ou constitucionalidade de norma.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – DEFINITIVIDADE DA EXIGÊNCIA – Considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada pelo sujeito passivo, tornando-se definitiva a exigência dela decorrente.

DILIGÊNCIA – NECESSIDADE – APRECIAÇÃO PELA AUTORIDADE JULGADORA – Não cabe a determinação de diligência quando já constam nos autos elementos suficientes à convicção do julgador.

MULTA PELA APRESENTAÇÃO DA EFD-CONTRIBUIÇÕES FORA DO PRAZO FIXADO – EXIGÊNCIA – Correta a exigência da multa pela apresentação da EFD-Contribuições fora do prazo fixado em norma, quando comprovada sua transmissão após o referido prazo.

EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA – LANÇAMENTO COMPLEMENTAR – POSSIBILIDADE – Correta a exigência de crédito tributário por meio de lançamento complementar àquele anteriormente realizado, quando atendidos os requisitos legais (arts. 145-III e 149 do CTN), respeitado o prazo decadencial.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01/02/2018 a 31/12/2018 COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da Cofins os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e da IN/RFB nº 2.121/2022.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – UTILIZAÇÃO – O direito de crédito deve ser informado na escrituração fiscal do contribuinte no respectivo período de apuração. Havendo saldo de crédito não

utilizado, deve este ser informado na escrituração dos períodos subsequentes, até sua utilização de fato, respeitado o prazo prescricional.

**COFINS – RECEITA FINANCEIRA – TRIBUTAÇÃO** – Incide a Cofins sobre receita financeira decorrente do recebimento de juros, nos termos da legislação aplicável.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018 PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO** - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e da IN/RFB nº 1.911/2019.

**PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – APURAÇÃO** – O direito de crédito deve ser informado na escrituração fiscal do contribuinte no respectivo período de apuração. Havendo saldo de crédito não utilizado, deve este ser informado na escrituração dos períodos subsequentes, até sua utilização de fato, respeitado o prazo prescricional.

**PIS – RECEITA FINANCEIRA – TRIBUTAÇÃO** – Incide o PIS sobre receita financeira decorrente do recebimento de juros, nos termos da legislação aplicável.

**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, com ênfase na falta de análise dos créditos extemporâneos, com alteração do critério jurídico.

É o relatório

## VOTO

**Conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Relator**

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

**Das preliminares**

**Dos equívocos do acórdão recorrido**

A Recorrente alega preliminarmente que o acórdão da DRJ conteve alguns equívocos que causariam a nulidade, a principal alegação é de que teve alteração do critério jurídico, visto que a autuação é baseada na falta de retificação do EFD-contribuições dos créditos

extemporâneos tomados pela Recorrente, porém segundo entendimento da Recorrente o acórdão recorrido alterou o critério jurídico para que teve um duplo creditamento, necessária a glosa dos créditos extemporâneos.

Contudo o acórdão recorrido deixa claro que mantém a autuação em relação aos créditos extemporâneos devido a falta de retificação das obrigações acessórias, conforme se pode verificar do trecho abaixo:

“Vê-se, portanto, que a utilização de créditos extemporâneos é, de fato, possível, conforme previsão contida no § 4º do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo o contribuinte, no entanto, atender os requisitos estabelecidos na norma acima, a fim de possibilitar a verificação:

- da existência de saldo de crédito no período de apuração;
- de sua não utilização em períodos anteriores (posteiros ao de apuração);
- de sua utilização no prazo prescricional.

Ainda que tais requisitos não sejam atendidos, ou seja, que não sejam efetuadas as retificações previstas na norma, entende-se possível a utilização destes créditos, desde que comprovada documentalmente sua disponibilidade. No presente caso, a empresa não comprova se tais créditos não foram de fato utilizados nos respectivos períodos de aquisição, não trazendo aos autos as correspondentes apurações, nem tampouco a documentação contábil e fiscal a elas relativa.

Sendo assim, ainda que seja possível a apuração e utilização extemporâneas de créditos da não cumulatividade, e ainda que as despesas relacionadas pelo contribuinte (ou parte delas) sejam de fato passíveis de creditamento, não há nos autos documentação comprobatória de que tais créditos não foram utilizados nos respectivos períodos de aquisição, não sendo possível o reconhecimento do direito de crédito decorrente do registro, em 2018, dos documentos fiscais emitidos em períodos anteriores.”

Portanto a análise realizada pela instância *a quo* foi de que a falta de retificação já não permitiria a utilização dos créditos extemporâneos, porém analisa a outra argumentação trazida pela agora Recorrente que trouxe a argumentação que apesar da falta de retificação das obrigações acessórias, a Recorrente não utilizou os créditos em períodos anteriores e portanto não teve duplo creditamento nem prejuízo ao erário, fato que segundo o entendimento do julgador naquele momento não existia documentação comprobatória.

Assim não existiu uma alteração no critério jurídico, somente uma análise dos argumentos apresentados na Impugnação da Recorrente, e mantendo a glosa, tanto por falta de retificação das obrigações acessórias bem como caso entendesse que fosse permitido tal creditamento extemporâneo nesse formato, a documentação não seria concreta para aceitar tais créditos.

### **Da nulidade do lançamento**

Preliminarmente, suscita a Recorrente a nulidade do Auto de Infração por – suposta – violação ao direito de defesa, com fundamento no artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, bem como no artigo 142 do CTN.

Em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas nº artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, e cumpriu com todos os requisitos insculpidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, observando estritamente o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

Ainda, a Recorrente foi cientificada do Auto de Infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinentes, inclusive a produção das provas admitidas em direito (art. 36 da Lei nº 9.784/1999 c/c 373, inciso II do CPC), tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Desse modo, entendo que o lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa da contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Assim, rejeito as preliminares suscitadas, e esclareço que as demais alegações tecidas pelo Recorrente, por se confundirem com o mérito, serão adiante apreciadas.

### **Do ônus da prova**

Para finalizar a alegação da Recorrente de nulidade que incumbe ao fisco ônus da prova cabal da insuficiência de créditos de PIS/COFINS, com detalhamento das razões de fato e de

direito, com demonstração do nexo de causalidade com os elementos que utilizou, sendo que foram somente apresentada presunção e indícios.

Mais uma vez, como já mencionado anteriormente, o fisco apresentou em seu relatório fiscal a base de cálculo obtida através das obrigações acessórias da própria Recorrente e dos documentos apresentados durante a fiscalização, realizando o confronto da base de cálculo do crédito apurada pelo fisco com a base de cálculo do crédito apresentada pela Recorrente em sua apuração fiscal, fica claro que não existia lastro para tais créditos, sendo, portanto, cobrado os impostos sobre tal diferença.

E verificando a discussão em tela, é claro que o ônus da prova nesses casos é da Recorrente, visto que a fiscalização somente pode se basear nos documentos que foram apresentados a ela, mostrando que caso aceitasse tais valores de crédito sem nenhum lastro correspondente estaria presumindo valores e agindo ilegalmente.

Posto o quanto apresentado, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto as preliminares arguidas pela Recorrente.

#### **Do mérito**

##### **Da glosa de créditos de frete**

A Recorrente apresenta a mesma argumentação para o tema no quanto apresentado em sua Impugnação, e por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, em relação ao aproveitamento de crédito do frete, utilizo sua ratio decidendi como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

“O contribuinte alega que as despesas com frete glosadas pela autoridade fiscal devem ser caracterizadas como insumos, em razão de seu ciclo de produção e da dinâmica de atuação entre as unidades então pertencentes a uma só controladora. Entende que todos os fretes para transporte de insumos entre os estabelecimentos da empresa devem gerar crédito, pois compõem o custo de produção, nos termos dos artigos 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e que tais despesas não se equiparam ao frete na venda, por serem anteriores a esta operação.

Alega que os fretes para transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive de produtos inacabados, são essenciais para o desenvolvimento dos negócios e configuram insumos. Entende que o mesmo raciocínio se aplica aos gastos com frete no retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda, sendo a operação essencial. Também entende que geram crédito a compra para revenda e os fretes entre os estabelecimentos ou para armazéns ou depósitos, pois viabilizam a produção e a venda. Alega que devem ser considerados insumos os fretes relacionados a remessas de vasilhame entre estabelecimentos, e para os clientes, remessas para conserto dos produtos e posterior devolução ou venda, pois são imprescindíveis às operações industriais, do que resulta o auferimento de receita.

Alega que os fretes vinculados às remessas de amostra grátis ou remessas em bonificação, doação ou brinde, e às remessas para demonstração foram fixados no contexto de promoções de venda. Ressalta que nas notas apontadas pela Fiscalização há operações indicadas com tais CFOP, mas que correspondem a remessa entre estabelecimentos da Impugnante.

Também o frete nas operações de devolução de compra, devoluções de vasilhame ou sacaria, devoluções de venda, retornos de mercadoria – industrialização por encomenda e retornos de conserto são essenciais para produção, resultando em vendas.

A autoridade fiscal efetuou a glosa dos fretes vinculados a notas fiscais nas quais constam informadas as seguintes operações, considerando o CFOP nelas registrado: remessas de vasilhame (5920 e 6920), remessas para industrialização por encomenda (5901 e 6901), remessas para conserto (5915 e 6915), remessas de amostra grátis (5911 e 6911), remessas em bonificação, doação ou brinde (5910 e 6910), remessas para demonstração (5912 e 6912), remessas para depósito fechado ou armazém geral (5905), devoluções de compra (5201, 5202, 5556, 6201, 6202, 6411, 6553, 6556 e 6557), devoluções de vasilhame ou sacaria (5921 e 6921), devoluções de venda(2201), retornos de mercadoria - industrialização por encomenda (5902, 5903, 6902 e 6903), retornos de conserto (6916), retorno demonstração (5913), transferências (6151, 6152, 6155, 6552 e 6557), industrializações efetuadas para outra empresa (5124, 5125, 6124 e 6125), outras entradas (3949), outras saídas (5949, 6949 e 7949), compra para industrialização (3101), compra para revenda (3102), compra de ativo imobilizado (3551) e compra para uso e consumo (3556).

Entende que o direito de crédito decorrente de despesas com frete está previsto nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/2003 e, considerando que as operações relacionadas não correspondem a fretes na venda, efetuou a glosa.

O contribuinte pretende o enquadramento das despesas com frete aqui analisadas nos artigos 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, serviços utilizados como insumos, alegando sua essencialidade e relevância para a realização de suas atividades. Alega que não se aplica aqui o previsto nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/2003, como entendeu a autoridade fiscal.

Sendo assim, faz-se necessário trazer ao voto o histórico da definição de insumo aplicável à apuração não cumulativa do PIS e da Cofins. Sobre tal questão, a RFB estabeleceu os limites por meio das IN/SRF nºs 247/2002 e 404/2004. No entanto, as definições trazidas pelas IN citadas foram objeto de julgamento pelo STJ, nos autos do REsp nº 1.221.170-PR (2010/0209115-0), em sede de recurso repetitivo, concluindo aquele Tribunal nos seguintes termos (acórdão publicado em 24/04/2018):

(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.

Em consequência, a PGFN editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, por meio da qual delimitou a extensão e o alcance deste julgado, viabilizando a adequada observância da tese por parte da RFB, nos termos previstos nos §§ 4º, 5º e 7º do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014. Destacam-se abaixo os trechos mais relevantes para o presente caso:

r) conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição.

Resumo: o STJ decidiu que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, na medida em que comprometeria a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Além disso, decidiu que 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.

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de 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:

a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Observação 2. Se, por um lado, a decisão do STJ, no RESP nº 1.221.170/PR, afastou o critério mais restritivo adotado pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse adotado critério demasiado elastecido, o qual iria desnaturalizar a hipótese de incidência das contribuições do PIS e da COFINS. Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na

legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Observação 3. Conquanto o STJ tenha entendido pela ilegalidade da interpretação restritiva do conceito de insumo, não proibiu toda e qualquer regulamentação feita em âmbito administrativo. O que o julgado estabeleceu é que a regulamentação levada a efeito pelas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004 fere a lógica da sistemática da não-cumulatividade prevista na legislação de regência para as contribuições ao PIS e da COFINS.

Observação 4. Ressalvam-se do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei. Destarte, as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo.

Observação 5. Destaque-se que tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

Precedente: RESP nº 1.221.170/PR (temas 779 e 780) (Grifou-se)Pelo visto acima, a ilegalidade dos atos normativos foi reconhecida pelo STJ, considerando aquele Tribunal que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica, esclarecendo, ainda, os critérios para definição da essencialidade e da relevância. Dessa forma, como destaca a Nota acima transcrita, a decisão não acatou a tese trazida pelo contribuinte naquele julgado, na medida em que não entendeu que o conceito de insumo corresponde exatamente ao conceito de "custos e despesas operacionais", utilizado na legislação do IRPJ.

Definiu o STJ que a essencialidade se caracteriza pelo "item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço", a) "constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço" ou b) "quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência". Por sua vez, a 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: a) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva" b) seja "por imposição legal." Desta forma, vê-se que o STJ restringiu a aplicação de tais critérios e, em consequência, a caracterização de um bem ou serviço como insumo, ao processo produtivo de cada empresa, ou ao serviço por ela prestado. Assim, não são todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços e necessárias para o exercício da atividade empresarial que serão consideradas insumos para fins de não cumulatividade das contribuições. A PGFN destaca tal aspecto da decisão, observando que, ainda que haja despesas importantes para a empresa (para o exercício de sua atividade e sucesso empresarial), nem todas são necessariamente essenciais ou relevantes, relativamente à atividade desenvolvida, do ponto de vista objetivo, nos termos em que analisado pelo Tribunal. A essencialidade deve ser analisada de forma objetiva, relativamente ao processo produtivo desenvolvido pelo contribuinte, e não de forma subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Posteriormente à decisão do STJ e à manifestação da PGFN, a RFB editou o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, com a seguinte ementa:

**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.

Em 15/10/2019 foi publicada a IN/RFB nº 1.911, que consolidou, no âmbito administrativo, as definições trazidas pelo STJ no julgamento acima citado, revogando expressamente as IN/SRF nºs 247/2002 e 404/2004, passando a definir que:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

(...) Atualmente, encontra-se em vigor, dispondo sobre a matéria, a IN/RFB nº 2.121/2022.

Conforme se depreende dos textos legais e normativos acima reproduzidos, o reconhecimento de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos está vinculado à sua utilização no processo produtivo da empresa ou no serviço por ela prestado, ainda que de forma indireta, conforme se confirma pelo trecho do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, abaixo reproduzido:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões burladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...)equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”). Grifou-se O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 afasta a necessidade de aplicação ou consumo direto no serviço prestado para a caracterização, como insumo, do serviço contratado, conforme entendimento definido pelo STJ. No entanto, tanto a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, emitida pela PGFN, como o referido Parecer, deixam claro que a análise da essencialidade e relevância do serviço contratado para sua caracterização como insumo deve se restringir ao processo produtivo do contribuinte, ou ao serviço por ele prestado. É nesse sentido que deve ser interpretada a expressão “atividade econômica praticada pelo contribuinte”, conforme demonstram os trechos grifados das referidas normas, acima transcritas.

Esse entendimento mostra-se correto, na medida em que o próprio STJ define, preliminarmente ao julgamento do mérito, que o conceito de insumo, no caso das contribuições, não é tão amplo como aquele aplicável pela legislação do IRPJ (custos e despesas), conforme demonstram os trechos abaixo transcritos:

“o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas”(Voto-vista da Ministra Regina Helena Costa)Consoante demonstrado pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, o conceito de insumo, para fins de creditamento do PIS/Cofins, não se identifica com o conceito adotado na legislação do IPI, visto que excessivamente restritivo(conforme excertos do voto-vogal reproduzidos acima), assim como não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais", utilizados na legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), porquanto demasiadamente elastecidos.

(Voto-vista da Ministra Assusete Magalhães) Assim, não são todas as despesas e custos que geram direito a crédito no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, ainda que, de fato, sejam relevantes para o funcionamento da pessoa jurídica. A caracterização do insumo deverá sempre ser feita em análise específica do serviço contratado relativamente ao serviço prestado pelo contribuinte, sob os aspectos da essencialidade e relevância, porém, restringindo-se tal análise ao serviço prestado (ou ao processo produtivo). Os trechos abaixo transcritos, extraídos do julgado do STJ, demonstram que esse foi o entendimento aplicado por aquele Tribunal, quando utiliza a expressão “atividade econômica”:

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

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(Voto-vista da Ministra Regina Helena Costa) (Grifou-se) Tem-se, portanto, um conceito de insumos que se extrai da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos. Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003 são 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.

(Voto do Ministro Mauro Campbell Marques) (Grifou-se) “a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável nº item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal” (Voto-vista da Ministra Assusete Magalhães) (Grifou-se)

A necessidade de uma análise casuística da despesa, isto é, a avaliação da sua condição de insumo inserida na atividade praticada pela empresa (processo produtivo ou serviço prestado) resta clara no trecho abaixo, que resume o

resultado do julgamento feito pelo STJ, nº aditamento ao voto do Ministro Mauro Campbell Marques:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art.

3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Resta claro, portanto, que a análise feita por aquele Tribunal foi específica em relação ao processo produtivo da empresa que havia ajuizado a ação, atuante na indústria alimentícia, não tendo sido reconhecida a condição de insumo para despesas não vinculadas àquele processo.

Sobre a questão dos gastos posteriores ao processo produtivo, dispõe o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 da seguinte forma:

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.

(...)Também a IN/RFB nº 2.121/2022 dispõe sobre a questão:

Art. 176. (...)§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)Por sua vez, os dispositivos legais considerados pela autoridade fiscal (Lei nº 10.833/2003) dispõem que:

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

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

(...)Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...)Considerando o acima exposto, passa-se a analisar especificamente os fretes objeto de glosa na presente autuação e expressamente contestados pelo contribuinte.

Quanto às transferências entre estabelecimentos da empresa, o entendimento da RFB é no sentido de que apenas dão direito a crédito as despesas com transporte de produtos em elaboração ou insumos, não havendo possibilidade de creditamento em relação ao transporte de produtos acabados, ainda que seja para centro de distribuição. Em consequência, devem ser mantidas as glosas relativas às seguintes operações: remessas para depósito fechado ou armazém geral, devoluções de venda.

Quanto ao frete no retorno de mercadoria - industrialização por encomenda e nas remessas para industrialização por encomenda (CFOP 5901 e 6901), tem razão a autuada, considerando que se trata de transporte que se dá no curso do processo produtivo da empresa, ainda que a industrialização seja efetuada por terceiros.

Ressalve-se que no retorno de mercadoria para industrialização inclui-se apenas o retorno dos bens enviados pela autuada para industrialização por encomenda por terceiros, para posterior utilização em seu próprio processo produtivo, e não o retorno de bens por ela recebidos para industrialização e posterior utilização no processo produtivo de outra empresa. Considerando que foram registrados apenas os CFOP 5902, 5903, 6902 e 6903, não cabe o reconhecimento do crédito, visto que se trata de “remessas, pelo estabelecimento industrializador, dos insumos recebidos para industrialização e incorporados ao produto final, por encomenda de outra empresa” (5902 e 6902) e “remessas em devolução de insumos recebidos para industrialização e não aplicados no referido processo” (5903 e 6903).

Quanto à compra para revenda (CFOP 3102), também tem razão a autuada, visto que se trata de frete na aquisição de bem para revenda, incluindo-se, portanto, no custo de aquisição de bens adquiridos para revenda (artigo 3º, I, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

Da mesma forma, a compra para industrialização (CFOP 3101).

Quanto aos fretes entre estabelecimentos ou para armazéns e depósitos, não cabe o reconhecimento do crédito, conforme analisado acima.

Quanto ao frete para remessa de vasilhame entre estabelecimentos, a empresa não esclarece o tipo de vasilhame transportado, nem tampouco se sua utilização se dá em seu processo produtivo ou após o encerramento deste, não sendo possível a apuração do crédito. Em relação à remessa de vasilhames para clientes, tratando-se de despesa posterior à venda, não gera direito a crédito. No caso das remessas para conserto e posterior devolução ou venda, o contribuinte não esclarece do que se trata o serviço contratado, se o conserto se refere a produto acabado ou intermediário, ou ainda bem para revenda, ou qualquer outro bem da empresa, não sendo possível a apuração do crédito.

Quanto aos fretes com remessas de amostra grátis, bonificação, doação, brinde e para demonstração, trata-se de transporte de produto acabado, não gerando direito a crédito, conforme entendimento estabelecido nas normas acima. Além disso, não se trata de venda, o que também impossibilita o creditamento previsto para esta operação.

Quanto às devoluções de vasilhame ou sacaria, de venda e retornos de mercadoria de conserto, também não geram direito a creditamento, visto que, a princípio, se referem a produtos acabados e ocorrem após a venda, não tendo sido trazidos maiores esclarecimentos acerca de tais operações, especialmente o atendimento ao inciso VIII do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, no caso de devolução de vendas. No caso das devoluções de compra, a autuada também não esclarece qual o produto devolvido, se relacionado, ou não, a seu processo produtivo, não havendo previsão, no entanto, para o creditamento nas operações de devolução de compra.

Quanto ao frete na compra de ativo imobilizado, a apuração do crédito correspondente está prevista no inciso VI do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, determinando-se seu valor nos termos do § 1º, III, do mesmo artigo, com base nos encargos de depreciação, o que não foi feito pelo contribuinte. Quanto ao frete na compra para uso e consumo, não há maiores esclarecimentos da empresa acerca da utilização dos bens adquirido, e nem em qual atividade são consumidos, não sendo possível o creditamento.

A autuada não se manifesta expressamente em relação às seguintes despesas com fretes: retorno demonstração, transferências, industrialização efetuada para outra empresa, outras entradas, outras saídas. Sendo assim, não havendo contestação expressa às glosas, ou qualquer esclarecimento acerca destes serviços, considero estas definitivas, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Relativamente aos fretes com CFOP 5901, 6901, 3101 e 3102, foi determinada por esta 16<sup>a</sup> Turma a realização de diligência, nos termos da Resolução nº 107-000.673, para apuração dos respectivos valores, tendo sido, em consequência, elaborada a planilha constante do Relatório Fiscal de fls. 4.406 a 4.408, não

contestada pelo contribuinte em sua manifestação de fls. 4.412 a 4.416. Em sua manifestação de fls. 4.422 a 4.432, a empresa alega que não foram consideradas na diligência despesas de frete vinculadas a operações de remessa/retorno de itens para industrialização, conforme relacionados, juntando aos autos os documentos fiscais de fls. 4.433 a 4.560.

Os documentos juntados pelo contribuinte correspondem a conhecimentos de transporte eletrônicos – Ct-e nos quais constam os seguintes CFOP: 5352 e 6352 (prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial), 5353 (prestação de serviço de transporte a estabelecimento comercial) e 6932 (prestação de serviço de transporte), além de notas fiscais de saída de itens de seu estabelecimento relativas às seguintes operações: remessa/devolução de vasilhame/sacaria (5920 e 6920), remessa p/ indust. cta/ord. adq. merc. (5924), remessa p/ industrialização por encomenda (5901 e 6901), outra saída merc./prest. serv. não especificado(5949), retorno de embalagens (6921), dev. compra de matéria-prima (6201).

Os itens transportados são, segundo a empresa, perfis de alumínio, racks de ferro, espulas, vergalhões de alumínio e silício metálico, sendo tais itens utilizados em sua linha de produção, conforme descrito. Além disso, relaciona também como itens transportados materiais para embalagem e acondicionamento: papel, plástico bolha e fita adesiva, lona plástica, caixas de madeira e paletes.

Considerando os documentos fiscais apresentados (notas fiscais de saída), constata-se que, em sua maioria, não correspondem à operação de remessa para industrialização, com posterior retorno para utilização como insumo em sua linha de produção, que o contribuinte alega ter efetuado, conforme comprovam as operações acima descritas, constantes dos referidos documentos, com a exceção das remessas para industrialização por encomenda, cujo crédito já foi apurado na diligência.

A própria empresa observa em sua manifestação que nos documentos fiscais constam descrições genéricas da operação. Na verdade, não se trata de “descrição genérica”, mas de operação que não corresponde àquela que o contribuinte alega ter de fato ocorrido (remessa para industrialização), uma vez que constam nas notas fiscais destacadas pela empresa em sua alegação as operações de remessa de vasilhame/sacaria e remessa p/ indust. cta/ord. adq. merc., sendo que neste último caso o encargo da operação é suportado pelo adquirente do produto, e não pelo fabricante. E relação à “outra saída merc./prest. serv. não especificado” não há a especificação do serviço realizado. O caso de “dev. compra de matéria-prima” já foi analisado acima.

Assim, em relação aos perfis de alumínio, racks de ferro, espulas, vergalhões de alumínio e silício metálico, ainda que tais produtos sejam utilizados no processo produtivo do contribuinte, os documentos fiscais que respaldaram sua saída do estabelecimento industrial não comprovam a remessa para industrialização e nem permitem identificar a operação de fato realizada e sua real natureza, não sendo

possível, em consequência, considerar para fins de creditamento a despesa de frete vinculada a estas operações.

No caso dos materiais para embalagem e acondicionamento (papel, plástico bolha e fita adesiva, lona plástica, caixas de madeira e paletes), o contribuinte alega que são utilizados para embalagem, proteção e transporte do produto, com seu envio ao cliente. Destaque-se que não se trata aqui de remessa para industrialização, mas do transporte de materiais utilizados no acondicionamento dos produtos fabricados pela empresa para transporte e envio a seus clientes, utilizados, portanto, após a finalização de seu processo produtivo. Tais despesas não geram direito a crédito, nos termos do artigo 176, § 2º, inciso II da In/RFB nº 2.121/2022.

Pelo acima exposto, considero parcialmente procedentes as alegações da autuada, revertendo as glosas relativas aos seguintes serviços de frete: nas remessas para industrialização por encomenda (CFOP 5901 e 6901), na compra para revenda (CFOP 3102) e na compra para industrialização (CFOP 3101), conforme valores apurados em diligência, mantendo as demais glosas.”

Em confirmação ao quanto aceito pela decisão de primeira instância a súmula CARF 217, não é permitido o crédito de frete de produtos acabados entre os estabelecimentos dos contribuintes.

#### Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3<sup>a</sup> 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.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Todavia existem créditos decorrente de fretes na movimentação de material de embalagem os quais reverejo as glosas, mantendo a glosa relacionado aos demais créditos de frete mantidos pelo acórdão recorrido.

#### Dos créditos extemporâneos

Nesse ponto como já visto anteriormente a decisão de primeira instância mantém a glosa tanto pela falta de retificação das obrigações acessórias, quanto a alegação da Recorrente de que não teve duplicidade do crédito, nem de prejuízo ao erário.

Em complementação a essa alegação, foi publicada recentemente a súmula CARF 231, na qual deixa clara a necessidade da retificação das obrigações acessórias para aproveitamento do crédito extemporâneo.

#### Súmula 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.

Apesar da súmula tratar de DACON, o caso em concreto é similar, visto que a EFD-contribuições substituiu a antiga DACON, sendo, portanto, necessária a retificação de todas as obrigações acessórias.

#### **Da não incidência de PIS/COFINS sobre SELIC**

Nesse ponto a Recorrente traz os mesmos argumentos trazido na Impugnação, sem trazer nenhuma outra prova ou argumento.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, em relação a incidência de PIS/COFINS sobre tal receita, utilize sua ratio decidendi como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis::

“O contribuinte afirma que a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo das contribuições valores referentes à taxa Selic incidente sobre indébito tributário (crédito de PIS e Cofins decorrente de mandado de segurança), nos meses de fevereiro e setembro, sendo as receitas tributadas decorrentes, portanto, de juros incidentes sobre créditos judiciais recuperados pela empresa, que fazia parte do Grupo Alcoa no Brasil. Alega que, apesar de constar nestas demandas o nome da Alcoa como parte litigante, os créditos foram efetivamente repassados à impugnante, sendo seus por direito.

A autuada junta aos autos o acordo celebrado entre a ALCOA e a ARCONIC (sua razão social à época), evidenciando que o valor do depósito levantado pela ALCOA seria transferido à ARCONIC, e que a receita financeira calculada sobre o depósito judicial (R\$ 1.781.847,61) seria tributada pelas contribuições. Alega demonstrar que a referida receita financeira foi de fato tributada pelas contribuições, tendo a autuada recebido o valor líquido relacionado à transferência do depósito, sendo, portanto, inviável nova tributação sobre tal valor.

A empresa alega que a recuperação do indébito não configura receita, e que não é possível a configuração de renda a partir do reconhecimento de crédito tributário pela Fiscalização para recomposição da base de cálculo, como feito nestes autos. Entende que a recuperação do tributo indevidamente pago por força de decisão judicial não gera aumento patrimonial, não configurando receita, conforme ADI/SRF nº 25/2003, não cabendo a tributação pelo IRPJ ou pelas contribuições. Acrescenta que não cabe a incidência das contribuições sobre juros e correção incidentes sobre restituição de tributo pago indevidamente, uma vez que o valor principal não configura receita.

Alega, ainda, que a receita (financeira ou não) resta caracterizada quando o acréscimo patrimonial gerado se agraga ao patrimônio do contribuinte de maneira definitiva, como resultado da sua atividade ou como fruto de algum elemento que conste do seu patrimônio, e que o indébito tributário apenas

representa a recomposição de seu patrimônio. Destaca que os juros também indenizam o contribuinte pela indisponibilidade do crédito no período do processo, reparando o dano decorrente do tempo.

Conforme já visto em item anterior deste voto, as receitas financeiras mencionadas pelo contribuinte constam no item 2. DA DIVERGÊNCIA ENTRE AS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES CONSTANTES NAS ECD E NAS EFD-CONTRIBUIÇÕES DE 2018 do Termo de Verificação Fiscal. A Fiscalização, considerando as contas informadas pela empresa constantes de sua ECD, comparou tais valores com aqueles informados nos demonstrativos apresentados e aqueles informados nos registros F100 da EFD-Contribuições, concluindo que parte das receitas financeiras auferidas nos meses de fevereiro (R\$ 100.071,59) e setembro (R\$ 1.698.991,90) não foi escriturada na EFD-Contribuições pelo contribuinte, incluindo tais valores na base de cálculo das contribuições.

Conforme documentação juntada aos autos pela empresa (fls. 3.118 a 3.131), constata-se que o valor de R\$ 1.698.991,90, referente ao mês de setembro, foi recebido pela autuada (cuja razão social à época era Arconic Ind. e Com. de Metais Ltda) em decorrência de acordo firmado com a Alcoa Alumínio S/A (CNPJ 23.637.697/0001-01), considerando o recebimento por esta empresa de créditos vinculados ao processo judicial nº 0001931-66.2005.4.02.5110 (valor total de R\$ 3.005.908,28), tendo por objeto indébito tributário relativo ao IPI. Pelo acordo, a autuada recebeu parte deste crédito (R\$ 2.923.052,37), repassado pela Alcoa Alumínio S/A. O valor tributado, R\$ 1.698.991,90, corresponde à taxa Selic incidente sobre o crédito recebido pela Alcoa Alumínio S/A e repassado à autuada, e foi por ela excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins (Conta 84007.140.000).

Abaixo transcrevem-se as disposições do referido contrato:

(Fls. 4601)

Como se vê, a Alcoa Alumínio S/A se compromete a recolher os tributos incidentes sobre o valor recebido por determinação judicial: IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, transferindo à autuada o valor líquido.

Cabe esclarecer inicialmente, portanto, que aqui se trata da tributação de receita decorrente de juros sobre indébito tributário, e não da tributação do próprio indébito. Ao contrário do que quer fazer crer a autuada, tais valores, para efeitos tributários, devem ser analisados de forma separada, uma vez que possuem naturezas completamente diversas. No caso específico dos juros, tal receita possui inegavelmente natureza financeira, tendo sido, inclusive, registrada contabilmente pelo contribuinte nesta condição, e assim considerada pela autoridade fiscal. Sobre a tributação das receitas financeiras dispôs o Decreto nº 8.426/2015 da seguinte forma:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os

Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge , auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

§ 1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de:

I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos.

§ 4º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura ( hedge ) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado:

- a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e
- b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015.

Dessa forma, a partir de 01/07/2015 as receitas financeiras, inclusive juros recebidos, passaram a ser tributadas com as alíquotas de 4% - Cofins e 0,65% - PIS, totalizando 4,65%, exatamente o percentual especificado no contrato firmado pela autuada, acima reproduzido. Observe-se que não há qualquer ressalva na norma relativa aos juros recebidos, ou a qualquer hipótese de recebimento deste tipo de receita, cabendo, portanto, sua tributação pelas alíquotas normais nela previstas.

A autuada alega que não caberia nova apuração do PIS e da Cofins sobre este valor, uma vez que já teria havido a incidência de tais tributos quando do seu recebimento pela Alcoa Alumínio S/A, conforme compromisso assumido no contrato. Na verdade, tal alegação demonstra, ao contrário do que pretende a empresa, a correção da incidência destas contribuições sobre o valor a ela repassado pela Alcoa Alumínio S/A, visto que o fato gerador do PIS e da Cofins é o

auferimento de receita, no caso, a financeira, pelo sujeito passivo. Tratando-se do recebimento de receita financeira pela Alcoa Alumínio S/A, correta a incidência das contribuições sobre o valor a ela pago por determinação judicial a este título, como de fato se comprometeu a fazer. Nesse caso, o contribuinte é a Alcoa Alumínio S/A, pelo auferimento de receita financeira recebida em decorrência de provimento judicial transitado em julgado.

No entanto, parte da receita financeira recebida pela Alcoa Alumínio S/A foi repassada à autuada, não tendo esta transferência alterado sua natureza. Sendo assim, ocorrendo o auferimento de receita financeira pela autuada, caberá a incidência novamente do PIS e da Cofins, em razão da transferência de tal valor do patrimônio da Alcoa Alumínio S/A para o patrimônio da autuada, ocorrendo inquestionavelmente o fato gerador da obrigação principal.

Nesse caso, o contribuinte é a autuada, pelo auferimento de receita financeira recebida de terceiros, e não decorrente de provimento judicial, cuja beneficiária é a Alcoa Alumínio S/A.

Vê-se, assim, que se trata aqui de dois fatos geradores distintos:

- Contribuinte: Alcoa Alumínio S/A – fato gerador: auferimento de receita financeira decorrente de provimento judicial.
- Contribuinte: CBA Itapíssuma Ltda – fato gerador: auferimento de receita financeira repassada por terceiros.

Correta, portanto, a incidência do PIS e da Cofins também no recebimento da receita em questão pela autuada, uma vez que, em ambas as situações, constata-se o auferimento de receita financeira, destacando-se que o repasse do valor pela Alcoa Alumínio S/A à autuada se deu por acordo privado, ou seja, por opção de ambas as empresas, não afetando, portanto, a ocorrência dos fatos geradores acima demonstrados.

A autuada prossegue, discorrendo sobre a natureza tributária do indébito tributário, pretendendo estender aos juros incidentes sobre o indébito recebido a mesma natureza deste, alegando que a natureza do acessório seguiria a do principal. Tal entendimento é equivocado do ponto de vista tributário, visto que cada receita deve ser analisada pela Fiscalização de acordo com a sua natureza específica, e tributada conforme previsto na legislação. Assim, a receita financeira, no caso os juros incidentes sobre indébito tributário, deve ser tributada como tal: receita financeira, independentemente da eventual natureza diversa do indébito tributário recebido ao qual está vinculada. O ADI/SRF nº 25/2003, citado pela autuada, estabeleceu que:

Art. 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Art. 2º Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente.

Art. 3º Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep.

(...)Como visto, o entendimento da RFB é no sentido de que os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado constituem receita nova, cabendo a incidência do PIS e da Cofins.

Quanto à decisão do STF citada na impugnação, se refere especificamente à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, caso diverso destes autos.

Destaque-se a manifestação do STJ sobre a questão, no Tema nº 1237 (REsp 2065817 e outros), em sede de recurso repetitivo, nos seguintes termos, em desfavor do entendimento defendido pela autuada:

Os valores de juros, calculados pela taxa SELIC ou outros índices, recebidos em face de repetição de indébito tributário, na devolução de depósitos judiciais ou nos pagamentos efetuados decorrentes de obrigações contratuais em atraso, por se caracterizarem como Receita Bruta Operacional, estão na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas e, por integrarem o conceito amplo de Receita Bruta, na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas.

Também não procede a alegação relativa à inexistência de acréscimo patrimonial nº presente caso, visto que é incontestável o fato de que o valor recebido a título de juros passou a integrar o patrimônio da autuada, como resultado de um direito do qual era detentora perante outra empresa, na qualidade de receita financeira, distinta do indébito. Quanto à natureza indenizatória dos juros recebidos, independentemente de seu caráter indenizatório, tal receita está incluída no rol das receitas financeiras passíveis de tributação pelo PIS e pela Cofins, nos termos do Decreto acima transrito.

Pelo exposto, voto pela manutenção da tributação das receitas financeiras auferidas pelo contribuinte em set/2018, no valor de R\$ 1.698.991,90.

Quanto ao valor tributado em fev/2018, R\$ 100.071,59, a autuada não traz qualquer esclarecimento ou documentação a ele relativos, apesar de mencioná-lo no início de sua argumentação (item 76 da impugnação), sendo o valor da receita financeira por ela informado, R\$ 1.781.847,61 (item 78 da impugnação), correspondente aos juros repassados (R\$ 1.698.991,90), acrescidos do PIS e da Cofins incidentes (R\$ 29.400,49 – PIS e R\$ 53.455,43 – Cofins), conforme registrado pela Alcoa Alumínio S/A, não havendo referência ao valor de R\$ 100.071,59 em nenhuma parte da documentação apresentada. Sendo assim, voto por considerar definitiva sua tributação, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72. “

Diante do quanto posto, nego provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

**Da multa por atraso na entrega de EFD-Contribuições**

Nesse ponto a Recorrente traz os mesmos argumentos trazido na Impugnação, sem trazer nenhuma outra prova ou argumento.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, em relação a incidência de PIS/COFINS sobre tal receita, utilize sua ratio decidendi como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

“Do Pagamento da Multa com Desconto

Preliminarmente: Impossibilidade de Revisão do Lançamento por Erro de Qualificação

O contribuinte observa que a multa por atraso na entrega das EFD-Contribuições já havia sido lançada e paga, nos termos da notificação de lançamento emitida, alegando que a revisão do lançamento efetuado só poderia ter sido realizada nas hipóteses restritas previstas em lei, citando os artigos 145 e 149 do CTN, no qual não haveria hipótese que fundamente a revisão feita. Acrescenta que não se trata de revisão do lançamento, mas de novo lançamento sem a desconstituição do anterior, e que, ainda que se trate de lançamento automático, deve ser obedecida a norma legal. Pretende a nulidade do lançamento neste ponto.

A autoridade fiscal cita os artigos 16 da Lei nº 9.779/99, 10 da IN/RFB nº 1.252/2012 e 12-III da Lei nº 8.218/91, informando que o sistema EFD-Contribuições emitiu automaticamente notificações de lançamento para exigir a multa prevista nas normas acima, em razão do descumprimento do prazo para entrega das escriturações. Observa que a multa lançada foi reduzida em 50%, em razão do disposto no parágrafo único do referido artigo 12. No entanto, ressalta que o contribuinte se encontrava em procedimento fiscal, não cabendo, portanto, esta redução. Informa que, para os meses de janeiro a março de 2018, as escriturações foram transmitidas no prazo da intimação encaminhada pela Fiscalização, aplicando-se, em consequência, a redução de 25% da multa. No caso dos demais meses de 2018, as escriturações foram transmitidas após o prazo da intimação, não se aplicando qualquer redução. Sendo assim, efetuou o lançamento de ofício da diferença da multa que entende devida para cada mês do ano de 2018.

Os dispositivos aplicáveis ao presente caso dispõem da seguinte forma:

IN/RFB nº 1.252/2012

Art. 10 A não apresentação da EFD-Contribuições no prazo fixado no art. 7º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1876, de 14 de março de

2019)Lei nº 8.218/91 Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária.

(...)Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018) Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Já os artigos 145 e 149 do CTN, citados pela autuada, estabelecem que:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

(...)III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

(...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Constata-se, portanto, a ocorrência de lançamento efetuado pelo próprio sistema da RFB que controla a apresentação das EFD-Contribuições pelos contribuintes, para exigência da multa prevista no artigo 12-III da Lei nº 8.218/91, realizado de forma automática a partir da transmissão da escrituração, pela empresa, após o prazo estabelecido em norma, por meio de notificação de lançamento (fls. 1.444 a 1.467). No entanto, tratando-se de lançamento automático, as notificações emitidas não levaram em conta o fato de que o contribuinte já se encontrava sob

procedimento fiscal, aplicando, em consequência, de forma automática e indevida, a redução prevista no parágrafo único, I, do artigo 12 da mesma Lei.

A autoridade fiscal, tendo constatado tal incorreção no curso do procedimento fiscal, uma vez que as EFD-Contribuições do ano de 2018 somente foram transmitidas pelo contribuinte após a intimação da Fiscalização, durante, portanto, a verificação de ofício, efetuou novo lançamento, relativo à diferença indevidamente não exigida nas notificações de lançamento, por meio de auto de infração constante deste processo. Trata-se, portanto, de lançamento complementar ao originalmente efetuado de forma automática, obedecendo-se o prazo decadencial, decorrente de revisão de ofício realizada no curso do procedimento fiscal, nos termos em que autorizado pelo artigo 145-III do CTN.

Cabe destacar que o lançamento original foi efetuado de forma automática e cientificado ao sujeito passivo, o qual, inclusive, já havia efetuado o respectivo pagamento. Nesta hipótese, o referido artigo 145-III autoriza sua revisão por ato de ofício da autoridade administrativa, nos casos relacionados no artigo 149 da mesma norma.

Quanto às hipóteses previstas no artigo 149 do CTN, que fundamentam e autorizam a revisão do lançamento já efetuado, constata-se, no presente caso, a ocorrência da situação prevista em seu inciso VIII, uma vez que, tratando-se de notificação de lançamento emitida de forma automática, não levou em conta situação fática excludente da redução da multa, qual seja:

o contribuinte já estava sob fiscalização quando da transmissão das EFD-Contribuições.

Em consequência, constatou-se devida a exigência de crédito tributário complementar àquele já lançado de forma automática, formalizando-se tal exigência por meio de auto de infração complementar ao lançamento original.

Não procedem, portanto, as alegações da autuada, visto que o auto de infração em análise decorre de revisão de ofício efetuada pela autoridade fiscal nas notificações de lançamento anteriormente realizadas de forma automática, com fundamento nos artigos 145-III e 149-VIII do CTN, constituindo o complemento do crédito tributário devido pelo contribuinte (auto de infração complementar), não havendo, em consequência, impedimento à coexistência de ambos os lançamentos, visto que complementares, constituindo, cada um, parte do mesmo crédito tributário. Destaque-se que, considerando a informação da autuada de que já teria efetuado o pagamento das notificações, aquelas parcelas dos lançamentos encontram-se, nessa hipótese, extintas por pagamento.

Assim, afasto a nulidade do lançamento da multa em questão, pretendida pelo contribuinte.

Da Illegalidade da Multa por Atraso na Entrega de EFD-Contribuições

A autuada prossegue, observando que a multa exigida fundamentou-se na redação dada ao artigo 12, III, pela Lei nº 13.670/2018, decorrendo de determinação prevista no artigo 10 da IN/RFB nº 1.252/2012. Alega que a multa mais gravosa não poderia ser aplicada retroativamente (para período anterior a maio/2018) e que a determinação para aplicar tal multa foi fixada com a IN/RFB nº 1.876/2019 (que alterou o artigo 10 da IN/RFB nº 1.252/2012). Afirma que a legislação que estabeleceu o novo parâmetro de multa não existia anteriormente a maio/2018. Acrescenta que tal aplicação também não é possível para 2018, já que a Instrução Normativa que viabiliza a aplicação da multa, na forma estabelecida pela Lei nº 13.670/2018, só foi publicada em 2019. Conclui que não havendo norma que possibilite a aplicação retroativa da multa mais gravosa, o que é vedado para o sistema brasileiro, deve-se cancelar a autuação fiscal no que se refere à multa.

Conforme demonstram os textos legais e normativos acima transcritos, a multa ora exigida decorre da alteração do artigo 12-III da Lei nº 8.218/91, trazida pela Lei nº 13.670, de 30/05/2018. Por sua vez, o artigo 10 da IN/RFB nº 1.252/2012 teve sua redação alterada pela IN/RFB nº 1.876, de 14/03/2019, passando a prever a aplicação da multa estabelecida no citado artigo 12. Anteriormente, a multa aplicável era a prevista no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

O contribuinte, erroneamente, entende que se trata aqui de aplicação retroativa de norma que lhe é mais prejudicial, considerando para tanto o ano de 2018, relativo aos fatos geradores das contribuições objeto da fiscalização. No entanto, o fato gerador da contribuição(2018) não se confunde com o fato gerador da penalidade aqui analisada, a qual decorre da apresentação extemporânea da EFD-Contribuições, que somente se deu em 2020 e 2021, no curso do procedimento fiscal. Portanto, na data da ocorrência do fato gerador (2020 e 2021), e também da verificação da infração pela autoridade fiscal, já estava em vigor a alteração trazida pela Lei nº 13.670/2018, e também a prevista na IN/RFB nº 1.876/2019.

Correta, portanto, a exigência da multa nesse aspecto, visto ter sido aplicada a legislação vigente à época da ocorrência do correspondente fato gerador.

**Da Illegalidade da Multa por Excesso e Efeito Confiscatório** O contribuinte alega que a penalidade tributária deve ser adequada, razoável e proporcional, devendo ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte e podendo retroagir apenas para favorecê-lo, aplicando-se à sanção o regime jurídico próprio dos tributos, inclusive em relação aos princípios constitucionais e às garantias de proteção concedidas ao sujeito passivo. Alega que, no presente caso, quando da aplicação da multa, a Fiscalização já tinha acesso à receita da empresa e aos valores pagos de PIS e Cofins por meio de outras obrigações acessórias e das notas fiscais eletrônicas, o que tornaria a multa desarrazoada. Acrescenta que a divergência na apuração das contribuições não justifica punir o contribuinte, considerando o valor absurdo da multa.

Tais alegações não podem prosperar no âmbito administrativo de análise do contencioso tributário, uma vez que as alegações relativas à ilegalidade e constitucionalidade da exigência tributária não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, pois sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação à Constituição, ou a outro dispositivo legal, relativas às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

As Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, são competentes para julgar em primeira instância, por meio de suas turmas, processos relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB. Entretanto, sua competência se limita a examinar se os atos praticados pelos agentes da Administração Tributária estariam de acordo com a legislação tributária.

Consequentemente, falta-lhes competência para se pronunciar a respeito da conformidade da lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da Constituição Federal ou previstos na legislação, a ponto de reconhecer-lhe a inaplicabilidade a caso expressamente nela previsto. O controle da constitucionalidade das leis é matéria reservada, também por força de dispositivo da Carta Magna, aos órgãos do Poder Judiciário, assim como sua adequação aos demais dispositivos legais.

Sendo assim, cabe ao julgador administrativo acatar as normas legais vigentes à época do fato gerador que ensejou a exigência fiscal, promovendo sua aplicação nos estritos limites de seu conteúdo, não podendo afastar a incidência de determinada lei por considerá-la contrária aos princípios constitucionais ou a legislação.

A apreciação dessas questões acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de validade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois, como dito, ao julgador é vedado desrespeitar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

Tal limitação decorre da disposição expressa do parágrafo único do artigo 142 do CTN, bem como do princípio da legalidade, pelo qual devem se pautar todos os atos da Administração Pública.

No mesmo sentido, cita-se a Súmula nº 2 do Carf:

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

No presente caso, a multa em análise está prevista nas normas acima transcritas, sendo sua constituição e exigência, portanto, atos vinculantes para a autoridade fiscal, destacando-se que a imposição desta penalidade não está condicionada à discricionariedade da autoridade administrativa, nem a qualquer outra ponderação, decorrendo unicamente de fato concreto: a apresentação da EFD-

Contribuições após o prazo previsto nas normas, sendo este fato necessário e suficiente para a cobrança. Além disso, a incidência da multa não está vinculada à apuração ou pagamento das contribuições, ou mesmo ao acesso da autoridade fiscal à documentação contábil e fiscal da empresa, mas meramente à apresentação extemporânea das declarações a que estava obrigada.

Assim, também nesse aspecto, não procede a pretensão da autuada.

#### IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA

Da Alegada Existência de Dúvida – Aplicação dos Artigos 100, Parágrafo Único, e 112 do CTN

O contribuinte argumenta que as questões discutidas nestes autos, relativas ao mérito dos lançamentos, demonstram que há dúvida razoável sobre os fundamentos da autuação, ainda que se decida pela manutenção dos lançamentos. Alega que as decisões do Carf trazidas na defesa implicam reconhecer a insubsistência da multa, já que tais decisões poderiam constituir normas complementares (CTN, artigo 100, II) ou, ao menos, gerar determinada expectativa(legítima) de que não seria autuado. Entende que teve seu comportamento protegido pela jurisprudência e, assim, não pode ser punido. Conclui, alegando que a imposição de penalidade não se coaduna com a dúvida (artigos 110, parágrafo único, e 112 do CTN), cabendo o afastamento das multas aplicadas, ainda que seja mantida a exigência.

Apesar de o contribuinte não especificar a qual multa se refere, considerando o teor da alegação, conclui-se que se refere, em princípio, à multa de ofício proporcional à contribuição exigida, aplicada pela autoridade fiscal com fundamento no artigo 44-I da Lei nº 9.430/96. A pretensão da autuada não encontra qualquer amparo, visto que, como dito, a referida multa é vinculada e proporcional à contribuição apurada de ofício. Nessa situação, mantida, total ou parcialmente, a exigência da contribuição ao final da lide administrativa, cabível a exigência, também, da multa de ofício proporcional ao valor mantido. Por outro lado, caso a exigência seja considerada improcedente, a multa a ela vinculada deixa de existir.

Assim, não há qualquer fundamento lógico ou jurídico para a pretensão da empresa neste momento processual, uma vez que somente ao final do processo administrativo fiscal restará definido o crédito tributário mantido, exigindo-se a multa de ofício proporcional a tal valor.

Quanto ao artigo 100-II do CTN, as decisões do Carf não se incluem em tal hipótese legal, visto que não há lei que lhes atribua eficácia normativa de forma geral, mas tão-somente às súmulas emitidas por aquele Colegiado. Sendo assim, o conteúdo de eventuais decisões do Carf favoráveis ao contribuinte não o isenta da imposição da multa de ofício prevista em lei. Quanto ao artigo 112 da mesma norma, não há que se falar no presente caso em nenhuma das dúvidas estabelecidas pelo dispositivo. Apurando-se a contribuição devida em ato de

ofício, ainda que passível de contestação e análise pelos órgãos julgadores administrativos, faz-se necessária a imposição da multa proporcional, por expressa previsão legal, vinculante para a Administração.

Pelo exposto, considero improcedente a alegação. “

Como bem analisado pelo fiscal autuante as fls 2936 a 2938, foram verificadas as reduções e as multas já lançadas pelo sistema para cobrança dos valores cobrados no presente Auto de Infração, portanto negado provimento ao Recurso Voluntário nesse item.

#### **Dos juros sobre a multa**

A Recorrente alega ainda que “a cobrança de juros sobre as multas carece de fundamento legal, porque o parágrafo 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, em consonância com o artigo 161 do Código Tributário Nacional, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor do tributo (principal) lançado”.

Contudo, trata-se de matéria sumulada neste CARF, in verbis:

“Súmula CARF nº 108

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).

Assim, afasta-se a alegação sob commento.

#### **Do pedido de diligência**

A Recorrente requer a realização de uma nova diligência para que se comprove o quanto argumentado principalmente aos créditos extemporâneos, todavia como apresentado acima e seguindo o entendimento da súmula CARF 231, tal comprovação não alteraria o entendimento do quanto decidido, portanto, não havendo necessidade de nova diligência.

Dessa forma, indefiro o pedido de conversão do julgamento em diligência, nos termos do arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972, por considerá-lo prescindível a resolução do feito.

#### **Da conclusão**

Diante do exposto conheço do Recurso Voluntário para negar provimento quanto as preliminares suscitadas e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso voluntário para reverter a glosa de créditos em relação aos fretes na movimentação de material de embalagem.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**

