



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.721621/2017-57
ACÓRDÃO	3301-014.397 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL E SUZANO S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

PALLETS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

CRÉDITO. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE

Os gastos incorridos para a aquisição de insumos tributados à alíquota ZERO não podem compor a base de cálculo para apuração dos créditos não cumulativos dessas contribuições por expressa disposição do artigo 3º, §2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR

DESCARTE DE RESÍDUOS SÓLIDOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de resíduos sólidos necessários à recuperação do meio ambiente dado que esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário (não conhecer dos pedidos referentes às despesas com a vale pedágio, encargos de amortização e benfeitorias, créditos calculados à alíquota diferenciada, aquisições de insumos de produtores rurais com base em contratos particulares) e, na parte conhecida, em afastar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre as despesas de serviços de resíduos sólidos para compostagem, despesas com embalagens (embalagens de apresentação, de transporte e paletes não retornáveis), despesas com armazenagem de insumos e descarregamento de caminhões (movimentação de carga), combustíveis como insumo, transporte coletivo, despesas de alugueis de andaimes e guindastes, créditos de PIS/COFINS-Importação vinculados à receita de exportação, energia elétrica, materiais refratários, peças de reposição de máquinas e equipamentos, serviços de manutenção de máquinas e equipamentos. Vencidos a Conselheira Juciléia de Souza Lima (relatora original) quanto ao crédito sobre frete de produtos acabados, transporte coletivo, créditos de PIS/COFINS-Importação vinculados à receita de exportação, energia elétrica nas demais atividades (não produtiva) e os Conselheiros Bruno Minoru Takii e Rachel Freixo Chaves quanto às despesas aduaneiras e portuárias na exportação. Designado o Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior para redigir o voto vencedor. Designado o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto para formalizar o voto como redator ad hoc. O Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto não votou no recurso voluntário, em razão do voto proferido pela Conselheira Jucileia de Souza Lima. O Conselheiro Vinícius Guimarães votou nas matérias “preliminares”, “dos bens e serviços

utilizados como insumos”, “dos bens adquiridos para uso e consumo”, “bens que não se enquadram no conceito de insumos, inclusive glosa de despesas de serviços de resíduos sólidos para compostagem”, “Serviços com descrição não identificável”, “Gastos com comissão de agentes”, “despesas com embalagens (embalagens de apresentação, de transporte e paletes não retornáveis)”, “Despesas com consultoria e planejamento”, na reunião de dezembro/2024, restando o Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede impedido de votar nas referidas matérias.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator *ad hoc*

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Júnior – Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Jucileia de Souza Lima, Vinícius Guimarães, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Em razão da extinção do mandato do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto por força da Portaria CARF MF nº 949, de 30 de abril de 2025, foi designado como novo redator *ad hoc* o Conselheiro Bruno Minoru Takii, o qual se serviu das minutas de ementa, relatório e voto inseridos pela Relatora original, a Conselheira Jucileia de Souza Lima, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra lançamento tributário decorrente da ausência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no período de abril a junho de 2012, com crédito tributário total, até a data da lavratura do auto de infração, no valor de R\$ 50.859.940,76, conforme autos de infração de fls. 2/7.

Conforme os autos, a análise teve origem nos pedidos de ressarcimento/compensação dos saldos de créditos da não-cumulatividade da Cofins no período,

formalizados no processo nº 10580.909584/2016-26, apensado a este por ambos possuírem o mesmo objeto.

A DRF/Salvador-BA, naquele processo, não reconheceu o direito creditório e deixou de homologar as Declarações de Compensação (Dcomp) a ele vinculadas, por inexistência do crédito.

Como esses créditos foram utilizados para descontar da contribuição devida em vários meses, o indeferimento de parte dos créditos levou a que a parcela da contribuição que foi liquidada com tais créditos se tornasse não recolhida. Os valores das contribuições não recolhidos em função dos créditos glosados foram lançados de ofício por meio do presente.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 10/39, a fiscalização encontrou inconsistências na apuração do rateio proporcional entre as receitas do mercado interno tributada e não tributada e do mercado externo e reapurou os índices de rateio de acordo com seus cálculos.

Também foram realizadas glosas de diversos tipos de créditos utilizados pela contribuinte, seguem a seguir detalhadas:

1) Dos Bens Utilizados como Insumos: serviços complementares: serviços de almoxarifado, assim como os custos com programas de formação profissional, conserto de ferramentas elétricas; despesas com agências de viagem, hospedagem de empregados, mensalidade de órgãos de classe, propaganda e publicidade dos produtos e serviços, despesas administrativas.

2) Bens adquiridos para uso e consumo: São classificados pela empresa nos Códigos Fiscais de Operações e Prestação – CFOPs 1556 e 2566 – Compra de Material para Uso ou Consumo.

3) Bens que não se enquadram no conceito de insumo: peças de reposição de automóveis, lavagens de automóveis, serviços de tratamento de resíduos, serviços de construção civil, serviços de informática, manutenção de elevadores, ar-condicionados, ou de outros equipamentos, serviços de despachantes e serviços de vigilância.

4) Serviços com descrição não identificável: prestados por empresas(participantes) com CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas), tais como: construção civil, informática, locação/reparo de automóveis, movimentação de cargas.

5) Gastos com comissão de agentes e vendas de produtos 6) Despesas com Embalagens: utilizadas para o transporte de mercadorias utilizadas no transporte de mercadorias 7) Despesas com consultoria e planejamento 8) Gastos com limpeza, equipamentos de segurança e equipamentos de proteção individuais (EPI's)

9)Insumos empregados na Silvicultura e das Florestas/Reflorestamento: Insumos empregados na silvicultura: calcário, fertilizantes, formicidas, fungicidas, herbicidas, adubos, além dos respectivos custos de fretes destes bens, assim como os serviços silviculturais, como de

adubação, controle de formiga, irrigação, limpeza inicial do terreno, plantio, vigia florestal, de terraplanagem e manutenção de estradas, todos relacionados com a formação e manutenção de plantas florestais.

10) Dos Insumos para a fabricação do Dióxido de Cloro: Insumos para fabricação do Dióxido de cloro: Peroxido de Hidrogênio (H₂O₂), Clorato de Sódio (NaClO₃) e o Ácido Sulfúrico (H₂SO₄), utilizados na fabricação do Dióxido de cloro, não geram créditos de Pis/Cofins.

11) Dos Fretes: Tratam-se de 03 tipos de fretes:

(i) fretes na aquisição de insumos e pagos pelo adquirente na compra de mercadorias destinadas à revenda;

(ii) frete para a venda de mercadorias produzidas; e (iii) frete de produtos acabados entre os estabelecimentos do mesmo grupo 12) Combustíveis como insumo: GLP utilizado em empilhadeiras, GLP a granel, óleo diesel, álcool, gasolina, óleo lubrificante, óleo biodiesel marítimo e óleo biodiesel.

13) Gastos com alimentação, Transporte e Fardamento 14) Da Locação e arrendamento de bens: Foram glosados créditos correspondentes a gastos com aluguéis de veículos.

15) Dos bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições: Houve glosas também de créditos referentes a bens adquiridos à alíquota zero, não tributáveis e com suspensão das contribuições.

16) Da Glosa dos créditos de Pis/Cofins sobre importação vinculados à receita de exportação

Notificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento através do acórdão 14-105.454, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo, de acordo com o Resp nº 1.221.170/PR, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços aferidos pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — no processo produtivo da empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. POSSIBILIDADE.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos com frete na operação de venda suportados pelo vendedor e aqueles que compõem o custo do insumo adquirido.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO. RECEITA BRUTA. COMPOSIÇÃO.

Para apuração proporcional dos créditos comuns às receitas de exportação e do mercado interno, não devem ser computados na receita bruta valores diversos daqueles referentes a vendas de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera direito a créditos da não-cumulatividade a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

CRÉDITOS. LOCAÇÃO. HIPÓTESES.

Somente geram créditos da não-cumulatividade os valores referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012 NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário a este Conselho, no qual, em sua defesa pugna pela reforma do acórdão recorrido, requerendo a reversão das glosas e, por consequência, o deferimento integral do crédito pleiteado.

Em suma, é o Relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Redator *ad hoc*

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pela Relatora original, a Conselheira Juciléia de Souza Lima, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

Além disso, diante (a) da impossibilidade de modificação do conteúdo do voto da Relatora original, (b) da equivocada inclusão de rubricas já afastadas pela DRJ – cf. pp. 7.807, 7.809, 7.810, 7.811 e 7.812 – como itens do Recurso Voluntário e (c) da negativa de provimento ao Recurso de Ofício, esclareço que foram objeto do Recurso de Ofício, mas não do Recurso Voluntário, as seguintes rubricas:

- Despesas com limpeza, unicamente, da unidade fabril;
- Despesas com a aquisição de equipamentos de segurança e de proteção individual (EPI's);
- Gastos com a aquisição de Peróxido de Hidrogênio (H2O2), Clorato de Sódio (NaClO3) e o Ácido Sulfúrico (H2SO4);
- Fretes na aquisição de insumos e pagos pelo adquirente na compra de mercadorias destinadas à revenda;
- Frete para a venda de mercadorias produzidas.

E feitas essas considerações preliminares deste Redator *ad hoc*, passo à transcrição literal do voto da Relatora original.

Os Recursos são tempestivos, bem como, atendem aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele os conheço.

Ante a existência da arguição de preliminares, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1.1- Da diligência fiscal

Pugna a Recorrente por nova diligência fiscal. Todavia, indefiro-o.

Pois como se sabe, a autoridade julgadora é livre para formar sua convicção, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.

Ademais, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, entendo a diligência como prescindível, por isso, indefiro o pedido.

Conheço da preliminar arguida, porém, afasto-a.

1.2- Do sobrestamento

Pugna a Recorrente pelo sobrestamento do feito até o julgamento do Proc. 10580.721681/2017-70, por ser este o processo de cobrança do débito.

Dado que o processo em comento está inserido na pauta da presente sessão para julgamento, não há o que se falar em sobrestamento.

Conheço da preliminar arguida, porém, afasto-a.

II-DO MÉRITO

2.1- A alegação de nulidade por violação ao RESP 1.221.170/PR e do conceito de insumo

A Recorrente traz como preliminar a arguição de violação ao RESP 1.221.170/PR do STJ para fins de interpretação do conceito de insumo, todavia, entendo que tal alegação confunde-se com o mérito, por isso, aqui será assim tratado.

De certo, para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese 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”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota

clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. 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 principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. 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, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do mérito.

2.1- Das glosas

1) Dos bens/serviços utilizados como Insumos

Dos serviços complementares: serviços de almoxarifado, assim como os custos com programas de formação profissional, conserto de ferramentas elétricas; despesas com agências de viagem, hospedagem de empregados, mensalidade de órgãos de classe, propaganda e publicidade dos produtos e serviços, despesas administrativas.

Segundo o entendimento da fiscalização, embora tais bens e serviços sejam relevantes para o processo produtivo, entendeu a fiscalização que não ficou configurado que tais bens e serviços sejam, de fato, empregados diretamente na fabricação de um bem destinado à venda, já que se tratam de serviços auxiliares, complementares ao processo e, por isso, fora do alcance do conceito de insumo.

Aqui entendo estar correto o entendimento da fiscalização, tais glosas não merecem ser revertidas por não se enquadrarem no conceito de insumo para fins de direito à crédito das contribuições, salvo quanto à glosa referente ao conserto de ferramentas elétricas, a qual merece ser revertida.

2) Bens adquiridos para uso e consumo

São classificados pela empresa nos Códigos Fiscais de Operações e Prestação – CFOPs 1556 e 2566 – Compra de Material para Uso ou Consumo, tais bens adquiridos para uso e

consumo não são considerados insumos, uma vez que não são incluídos no processo de fabricação, pelas razões do item 1, também mantenho as glosas.

3) Bens que não se enquadram no conceito de insumo

Peças de reposição de automóveis, lavagens de automóveis, serviços de construção civil, serviços de informática, manutenção de elevadores, ares condicionados, ou de outros equipamentos não são ligados à produção, serviços de despachante, serviços de vigilância, e outros serviços com descrição não identificável não se enquadram no conceito de insumo.

Aqui entendo estar correto o entendimento da fiscalização, tais glosas não merecem ser revertidas por não se enquadrarem no conceito de insumo para fins de direito à crédito das contribuições, salvo as despesas com descarte de resíduos sólidos para compostagem dada a necessidade de observância de gestão de potenciais riscos ao meio ambiente, aqui, unicamente, as glosas com despesas de serviços de resíduos sólidos para compostagem merecem ser revertidas.

4) Serviços com descrição não identificável

Tratam-se de prestação de serviços à Recorrente, tais como: construção civil, informática, locação/reparo de automóveis, movimentação de cargas prestados por empresas(participantes) com CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) embora tenham sido revertidas as glosas em sua maioria, pugna a Recorrente pela reversão das glosas referente aos serviços portuários por falta de previsão legal, aqui compartilho do entendimento do julgador de piso, mantenho as glosas.

5) Gastos com comissão de agentes

Tratam-se de dispêndios em momento posterior à produção e, por isso, estariam fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito dos insumos. Mantenho as glosas.

6) Despesas com Embalagens (embalagens de apresentação, de transporte e paletes não retornáveis)

Entendeu a fiscalização que as despesas com embalagens de apresentação, bem como, as de transporte e ainda, paletes para o transporte de mercadorias não geram direito ao crédito, já que as mesmas não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, tratando-se, na verdade, de bens utilizados em momento posterior à conclusão do processo produtivo, razão pela qual não se fala em insumo.

No entendimento do fiscal, no que se refere às embalagens, a legislação faz distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, precipuamente ao transporte dos produtos acabados.

Aqui entendo que não assiste razão a fiscalização. Pois as embalagens são utilizadas no transporte das mercadorias, sendo que essas têm por fito a preservação e acondicionamento de alimentos, como é o presente caso, entendo que tais embalagens revestem-se da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços, geralmente, se encerra com a finalização da prestação ao cliente.

Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto, como é o presente caso.

Outrossim, considerando a atividade da Recorrente, entendo serem relevantes e essenciais para o processo produtivo dela a utilização de paletes para o transporte de mercadorias, por isso, voto por reverter as presentes glosas, igualmente, no que se refere às embalagens, aqui tais merecem as glosas serem revertidas.

7) Despesas com consultoria e planejamento

Serviços anteriores à produção/fabricação da celulose, de fato, não podem gerar o crédito requerido ante a ausência de relevância e essencialidade para o processo produtivo da Recorrente.

Mantenho as glosas.

8) Gastos com limpeza e com equipamentos de segurança e de proteção individual (EPI's)

No que se refere às glosas com gastos de limpeza dos escritórios da Recorrente, por ausência de previsão legal, mantenho as glosas.

Entretanto, quanto aos com gastos com limpeza da unidade fabril, a Recorrente utiliza produtos específicos para limpeza do maquinário e a preservar a celulose, pois no ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante.

Entendo ser a assepsia essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades, por isso, voto por reverter a glosa dos produtos de limpeza da unidade fabril.

Por sua vez, apesar de afirmar que estas despesas representem uma obrigação estabelecida pela legislação, a fiscalização afirmou que o fornecimento de EPI e uniformes não geram direito ao crédito por não serem aplicados diretamente aos bens produzidos.

Entretanto, pelo critério da essencialidade, conforme inclusive assentado no REsp nº 1.221.170/PR, os uniformes e equipamentos de proteção individual impostos por lei ou por órgãos de fiscalização, constituem despesas passíveis de apuração do crédito na medida em que a ausência de tais equipamentos inviabiliza a atividade produtiva da Recorrente.

No caso concreto, a Recorrente afirma que os créditos relacionados com EPI e uniforme glosados pela fiscalização foram apurados em razão de sua vinculação aos setores onde tanto a legislação, quanto os órgãos e entidades que zelam pela segurança do trabalhador, exigem que estes sejam protegidos com o uso de uniformes diversos, como óculos de proteção, botas, macacões e vários outros itens.

Sendo assim, revento as glosas decorrentes das despesas com a aquisição de equipamentos de segurança e de proteção individual (EPI's).

9) Insumos empregados na Silvicultura e das Florestas/Reflorestamento

A fiscalização glosou os créditos relacionados aos insumos empregados na primeira etapa do seu processo produtivo (silvicultura)- na formação das florestas de eucalipto (silvicultura).

No entendimento da Fiscalização, não há “previsão legal para apuração de créditos sobre encargos de exaustão incorridos sobre bens incorporados ao ativo imobilizado”, por entender que as florestas devem ser contabilizadas como ativo imobilizado, e, por consequência, glosou os créditos referentes a mudas, calcário, fertilizantes, formicidas, fungicidas, herbicidas, adubos, e respectivos custos de frete, serviços silviculturais, como adubação, controle de formiga, irrigação, limpeza inicial do terreno, plantio, vigia florestal, de terraplanagem e manutenção de estradas, todos bens e serviços relacionados à formação e manutenção das florestas.

Aqui a discussão paira sobre saber se as florestas configuram ativo imobilizado ou ativo biológico, e portanto, se poderia ser considerada uma das etapas do processo produtivo.

Pois bem.

Aqui mantenho as glosas por filiar-me ao entendimento do julgador de piso dado que, de fato, os empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização devem ser classificados no ativo imobilizado. E, as despesas de qualquer natureza, incorridas para sua implantação, devem ser contabilizadas no ativo imobilizado.

Entendo que sendo assim, a floresta sofrerá então a exaustão à medida que suas árvores forem sendo derrubadas.

E podemos concluir que as despesas com a constituição da floresta não podem ser utilizadas como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na qualidade de insumos de seu produto final, já que o custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado e sujeitos a encargos de exaustão.

Não há reforma a fazer neste tópico recursal.

10) Dos Insumos para a fabricação do Dióxido de Cloro

Em observância do art. 3º, inciso X, das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sobretudo, ao critério da essencialidade e da relevância ao processo produtivo da Recorrente, revento das glosas decorrente do custo dos produtos químicos: Peróxido de Hidrogênio (H₂O₂), Clorato de Sódio (NaClO₃) e o Ácido Sulfúrico (H₂SO₄), utilizados na fabricação do Dióxido de cloro, na qualidade de insumo para o seu produto final da Recorrente- celulose.

11) Das despesas com armazenagem de insumos, movimentação de carga e fretes

A Recorrente aduz que adquire seus insumos básicos em grandes quantidades e, assim, necessita armazená-los, o que nem sempre ocorre nas dependências da empresa.

Afirma que a armazenagem é um serviço essencial e relevante ao seu processo produtivo, por isso, pugna pela não restrição do direito ao crédito de PIS/COFINS provenientes das despesas de armazenagem de insumos.

Entendo assistir razão a Recorrente.

Conforme consta da leitura dos autos, entendo que os serviços de armazenagem são essenciais para a atividade da empresa.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo. Tal conceito ensina que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o teste de subtração para a armazenagem dos produtos é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre a armazenagem do insumo a granel.

Dessa forma, dá-se provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas das despesas com os serviços de armazenagem de insumos, eis que são essenciais e pertinentes à atividade do contribuinte.

Quanto às despesas com movimentação de carga, expõe a Recorrente que tratam-se de despesas com descarregamentos dos caminhões de insumos para estocagem e transferências internas de produtos acabados, por sua essencialidade para o processo produtivo, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, revento tais glosas.

Por sua vez, quanto aos fretes, existem 03 tipos de fretes:

(i) fretes na aquisição de insumos e pagos pelo adquirente na compra de mercadorias destinadas à revenda;

(ii) frete para a venda de mercadorias produzidas; e

(iii) frete de produtos acabados entre os estabelecimentos do mesmo grupo. Em relação aos fretes, a fiscalização entendeu que, somente, geram direito ao crédito os gastos com aquisição e insumos ou relacionados à operação de venda.

Pois bem.

Aqui entendo que a Recorrente, para consecução do objeto social da empresa, necessita contratar prestadoras de serviços de transporte para a locomoção das matérias-primas adquiridas, o que revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade de propiciar a continuação/finalização do processo produtivo.

Indubitavelmente, é inegável que o frete representa etapa essencial e relevante no desenvolvimento do produto final, merecendo o pleito ser analisado à luz da pacificada tese no STJ, a qual previu 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”.

Como se verifica, o pleito da Contribuinte trata-se de operação diretamente vinculada ao seu processo produtivo, daí, em observância ao binômio da relevância e essencialidade firmados no REsp 1.221.170/PR, por isso, divirjo da decisão de piso e voto pela reversão das seguintes glosas: (i) fretes na aquisição de insumos e pagos pelo adquirente na compra de mercadorias destinadas à revenda; (ii) frete para a venda de mercadorias produzidas; e (iii) frete de produtos acabados entre os estabelecimentos do mesmo grupo.

12) Combustíveis como insumo

Trata-se de despesas com a aquisição de GLP utilizado em empilhadeiras, GLP a granel, óleo diesel, álcool, gasolina, óleo lubrificante, óleo biodiesel marítimo e óleo biodiesel.

Segundo a autoridade fiscal foram glosados todos os créditos referentes a combustíveis utilizados como insumo devido à não apresentação de laudo técnico detalhando a alocação dos combustíveis consumidos pela empresa no processo produtivo.

Quanto as despesas com óleo diesel, álcool, gasolina, óleo lubrificante, óleo biodiesel marítimo e óleo biodiesel, essas despesas já foram revertidas na primeira diligência.

Quanto ao GLP, a Recorrente apresentou os esclarecimentos necessários quanto ao pleito dos créditos de combustíveis como insumo, evidenciando-se assim, a relevância dos combustíveis em seu processo produtivo, por isso, voto por reverter tais glosas.

Por sua vez, não conheço do pedido atinente às despesas com a vale-pedágio por tratar-se de matéria não impugnada em sede de manifestação de inconformidade, merecendo-se reconhecer a preclusão consumativa do pleito da Recorrente.

13) Da Alimentação, Transporte e Fardamento

Os gastos com alimentação, transporte e fardamento foram glosados por, no entendimento da fiscalização, não se constituírem em insumos da produção.

Aqui, filio-me ao entendimento da fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, mantenho as glosas.

14) Da Locação e Arrendamento de bens

Foram glosados créditos correspondentes a gastos com: (i) aluguel de imóveis; (ii) aluguel de veículos leves e pesados para apoio produção florestal, inclusive para transporte de pessoas; (iii) aluguel de andaimes e guindastes para manutenção, e (iv) aluguel de máquinas e equipamentos usados nas atividades da empresa.

Primeiro, quanto às despesas com aluguéis de imóveis. Após diligência fiscal, as glosas foram mantidas por ausência de provas:

Ademais, nas planilhas de fls. 7653/7655, confeccionadas após as diligências, constata-se que não houve glosas de aluguéis de máquinas, equipamentos e prédios (linhas 05 e 06 do Dacon), tampouco há créditos informados referentes a esses itens no Dacon, conforme constatado por este relator em pesquisa nos sistemas da RFB.

ii. ALUGUEL DE IMÓVEIS

Na planilha de glosas, há um único item com a descrição de aluguel de imóvel, mas, como visto, somente geram créditos os gastos referentes a aluguéis de imóveis, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa e não fica claro se o imóvel em questão é utilizado na empresa.

Ademais, a glosa em questão tem a descrição “ALUGUEL IMOVEIS E CONDOMINIOS”, no valor de R\$ 564,69, ou seja, tudo indica tratar-se de pagamento de condomínio.

Também filio-me ao mesmo entendimento do julgador de piso, mantenho as glosas.

Segundo, quanto às despesas com aluguéis de veículos leves e pesados para apoio produção florestal, inclusive para transporte de pessoas, alega a Recorrente que o seu processo produtivo abrange diversas localidades distantes umas das outras, é imprescindível que a contribuinte alugue ou arrende veículos para realização do transporte de seus funcionários, assim como para outras atividades essenciais à realização de suas atividades, sendo esta locação/arredamento passível de gerar direito ao respectivo creditamento.

Entendo que o exame do item deve guiar-se pela relevância e essencialidade da despesas pleiteada pela Recorrente, sobretudo, porque a glosa se deu em razão da não comprovação de sua natureza, de certo, não existe insumo em tese, daí, considerando a descrição genérica encampada pela Recorrente, mantenho as glosas.

Terceiro, quanto às despesas com aluguéis de andaimes e guindastes para manutenção de máquinas e equipamentos, reiterando todo o exposto até aqui, considerando a

atividade da Recorrente, entendendo ser essencial a reversão das despesas com aluguéis de andaimes e guindastes para manutenção de máquinas e equipamentos, revento tais glosas.

Quarto, quanto às despesas com aluguéis com máquinas e equipamentos, as glosas da não comprovação da sua natureza, daí, mantenho as glosas.

15) Dos bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições

Houve glosas também de créditos referentes a bens adquiridos à alíquota zero, não tributáveis e com suspensão das contribuições, que segundo a legislação de regência não dariam direito a crédito.

Sendo que, o entendimento da fiscalização foi que dado a previsão contida no § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos não dariam direito a crédito.

Por sua vez, no exercício de suas atividades, alega a Recorrente ser legítimo o direito à crédito nas aquisições de bens não sujeitos às contribuições.

Entendo que não assistir razão a Recorrente.

Explico.

Dispõe o art. 3º da Lei 10.833/2003 que trata da possibilidade de creditamento em relação às aquisições de bens para revenda:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

[...]

§ 2º. Não dará direito a crédito o valor:

[...]

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

No que cerne ao artigo 17 da Lei 11.033/2004, há expressa disposição na qual se permite a manutenção dos créditos vinculados às saídas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Transcrevo o referido dispositivo legal:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

No entanto, entendo que tal dispositivo legal não trouxe nenhuma nova regra à apuração das contribuições, mas apenas esclareceu situações, porventura, controversas nos termos do que dispõe a exposição de motivos da MP 206/2004, a qual originou tal norma.

O art. 17, da Lei 11.033/2004, dispõe, unicamente, a respeito da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações com saídas não sujeitas ao pagamento da contribuição. Todavia, não se trata de permissão para creditamento de aquisições de produtos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições, ou em outras situações excepcionadas, mas é permitida a manutenção do crédito das contribuições que efetivamente foram pagas nas aquisições daqueles produtos que se sujeitarão a saídas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Em outros termos, os créditos vinculados às vendas são mantidos, não criados. O dispositivo trata, tão somente, daqueles créditos já previstos pela norma, com as exclusões impostas, mas não cria ou institui novas possibilidades de créditos.

Aqui, não se trata de restringir o direito ao crédito das contribuições da não cumulatividade, mas permiti-la apenas naquelas situações determinadas pelo legislador, sem qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Destaca-se que o legislador, ao criar tal sistemática de apuração, já considerou as etapas da cadeia produtiva, as margens estimadas, bem como, a vedação para o crédito nas aquisições.

Ao contrário sensu, permitir o creditamento nas situações sujeitas à sistemática da não incidência das contribuições é desvirtuar todo o sistema de apuração das contribuições, permitindo um ganho indevido por parte do sujeito passivo, afrontando a concorrência e outros setores econômicos que não teriam tal possibilidade.

16) Da Glosa dos créditos de Pis/Cofins sobre despesas de exportação (despesas aduaneiras e portuárias)

De acordo com o Acórdão ora combatido, “as despesas de exportação não se enquadram nessas hipóteses, pois não há previsão legal específica para esse gasto, tampouco fazem parte dos insumos”.

Pleiteia a Recorrente direito à crédito decorrentes de despesas aduaneiras, ou seja, com dispêndios com despachantes para desembaraço aduaneiro, despesas com operador portuário, despesas decorrentes da utilização da infraestrutura portuária, despesas alfandegárias, coordenação de estiva, coordenação e supervisão das operações de embarque de cargas, despesas com emissão, autenticação e trâmite dos documentos de exportação, tarifa portuária, entre outras.

Todavia, compartilho do entendimento do julgador de piso, esses gastos, por ausência de previsão legal, não configuram insumo no processo produtivo da empresa, entretanto, essas despesas por ausência de expressa previsão legal não se equiparam às despesas de armazenagem e operação de venda, as quais permitem a apropriação do crédito com base no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03. Em outros termos, da leitura do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02 não nos cabe interpretá-lo de forma extensiva, mas literalmente, de modo a alcançar somente os dispêndios com armazenagem e frete na operação de venda, assim considerados de forma estrita.

Portanto, mantenho as glosas.

17) Dos créditos De PIS/COFINS-Importação vinculados à receita de exportação

Ao contrário do que afirma a Recorrente, não houve "glosa" dos mencionados créditos de PIS Cofins-Importação. A fiscalização barrou apenas sua utilização por meio de pedido de ressarcimento ou compensação a partir da interpretação da legislação que trata da possibilidade de utilização de créditos da não-cumulatividade.

Pois, a possibilidade de compensação ou de ressarcimento, em dinheiro, dos créditos de PIS ou Cofins apurados em decorrência de operações de importação restringe-se aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, não se estendendo aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior.

Por sua vez, a impugnante alega, em suma, que não há fundamentação legal para a glosa de tais créditos, uma vez que o direito de apropriá-los é legalmente assegurado.

Entretanto, somente os créditos oriundos de aquisições no mercado interno podem ser objeto de compensação/ressarcimento, independentemente, se relacionados a receitas no mercado interno (desde que vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência) ou externo; os créditos oriundos de importações, somente, podem ter esse fim se estiverem vinculados a receitas no mercado interno não sujeitas ao pagamento das contribuições por estarem vinculados ao disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

No caso dos autos, como visto, compunham o saldo de crédito decorrente de exportação veiculado no PER os valores da contribuição paga sobre importações. Como visto, tais créditos não são passíveis de ressarcimento ou de compensação, mas apenas de desconto da contribuição apurada. Portanto, correto o ajuste promovido pela autoridade fiscal.

Não há reforma a fazer neste tópico recursal.

18) Energia elétrica

No que pese a alegação do julgador de piso que não houve a glosa de energia elétrica, cabalmente, a Recorrente demonstra nos autos o contrário.

Daí, dada a essencialidade e relevância da energia para o processo produtivo da recorrente, voto por reverter a glosa, unicamente, para atividade fabril e industrial da Recorrente.

19) Materiais Refratários

Segundo o entendimento do julgador de piso, apesar de reconhecer que, aparentemente, os materiais refratários poderiam ser considerados insumos de acordo com o conceito amplo, por ausência de esclarecimentos quanto à utilização desses itens no processo produtivo da Recorrente, sentiu-se o julgador de piso obrigado a manter a glosa.

Daí, em sede de recurso voluntário, esclarece a Recorrente que os materiais refratários são utilizados como revestimento no forno de calcinação no âmbito do processo produtivo da empresa, entrando em contato com o produto em elaboração e sofrendo grande desgaste durante o processo produtivo, o que garantiria o direito de apropriação de créditos sobre as respectivas aquisições nos termos do inciso II, do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

De fato, tem razão a Recorrente.

Apresentados os esclarecimentos necessários- que os materiais refratários revestem o forno de calcinação com desgaste no processo produtivo, os créditos decorrentes de sua aquisição, a meu sentir, merecem ser revertidos.

20) Peças de reposição de máquinas e equipamentos

Alega a Recorrente que o processo industrial torna-se inviável e insustentável se, além de outros aspectos, não houver manutenção industrial contínua de equipamentos (incluindo máquinas e equipamentos de plantio e colheita, descascadores de árvores, picadores de madeira, classificadores de cavaco de madeira, tanques, digestores, calcinadores, bombas, desagregadores de polpa de celulose, linhas de produção contínua de papel, cortadores contínuos de papel, empacotadeiras, ar condicionado para refrigeração das máquinas de produção e controle e outros inúmeros equipamentos industriais de apoio) e de sistemas industriais e de controle.

Aqui, entendo assistir razão a Recorrente, considerando o seu processo produtivo, tais glosas merecem ser revertidas.

21) Dos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos

Da mesma forma que o item anterior, embora a Recorrente pleiteie a reversão das glosas referente às máquinas e equipamentos de plantio e colheita, descascadores de árvores, picadores de madeira, classificadores de cavaco de madeira, tanques, digestores, calcinadores, bombas, desagregadores de polpa de celulose, linhas de produção contínua de papel, cortadores contínuos de papel, empacotadeiras, ar condicionado para refrigeração das máquinas de produção e controle e outros inúmeros equipamentos industriais de apoio) e de sistemas industriais e de controle.

Aqui, também entendo assistir razão a Recorrente, considerando o seu processo produtivo, tais glosas merecem ser revertidas.

22- Dos encargos de amortização e benfeitorias

O presente tópico trata-se de inovação recursal, matéria que deixou de ser impugnada no momento oportuno, devendo-se aplicar a preclusão consumativa.

Não conheço do presente tópico recursal.

23- Dos créditos calculados à alíquota diferenciada

Igual ao item anterior, o presente tópico também trata-se de inovação recursal, matéria que deixou de ser impugnada no momento oportuno, devendo-se aplicar a preclusão consumativa.

Também não conheço do presente tópico recursal.

24- Das aquisições de insumos de produtores rurais com base em contratos particulares

Igual ao item anterior, o presente tópico também trata-se de inovação recursal, matéria que deixou de ser impugnada no momento oportuno, devendo-se aplicar a preclusão consumativa.

Também não conheço do presente tópico recursal.

2.2- Do Rateio Proporcional

A recorrente contesta a revisão do rateio proporcional efetuado pela fiscalização.

Alega a Recorrente que a fiscalização utilizou para fins de rateio valores das demais Receitas sem Incidência da Contribuição, mais especificamente as receitas com variações cambiais ativas, venda de ativo imobilizado, ativo biológico e equivalência patrimonial, contrariando o que dispõe o próprio Guia Prático EFD-Contribuições.

Todavia, de acordo com entendimento da Administração e do Guia Prático EFD-Contribuições, para apuração da proporção entre a receita não cumulativa e a total e a da receita de exportação não cumulativa e a receita total não cumulativa, não devem ser consideradas as receitas não operacionais, as não próprias da atividade, as decorrentes de avaliação de investimentos, dentre outras, a saber:

“REGISTRO 0111: TABELA DE RECEITA BRUTA MENSAL PARA FINS DE RATEIO DE CRÉDITOS COMUNS Este registro é de preenchimento obrigatório, sempre que for informado no Registro “0110”, Campo 03 (IND_APRO_CRED), o indicador correspondente ao método do Rateio Proporcional com base na Receita Bruta (indicador “2”), na apuração de créditos vinculados a mais de um tipo de receita.

De acordo com a legislação que instituiu a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (Lei nº 10.637/02, art. 1º, § 1º) e da Cofins (Lei nº 10.833/03, art. 1º, § 1º), a Receita Bruta compreende a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia (comissões pela intermediação de negócios).

No tocante às receitas de natureza cumulativa, considera-se como Receita Bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, a proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 9.715/98, art. 3º e Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12).

Assim, de acordo com a legislação tributária e os princípios contábeis básicos, as receitas diversas que não sejam decorrentes da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, não se classificam como receita bruta, não devendo desta forma ser consideradas para fins de rateio no registro “0111”. (grifos originais) A título exemplificativo, uma empresa que tenha por objeto social a fabricação de bens (indústria) ou a revenda de bens (comércio), não devem considerar como receita bruta, para fins de rateio, por não serem classificadas como tal, dentre outras:

- as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado;
- as receitas não próprias da atividade, de natureza financeira ou não, de aluguéis de bens móveis e imóveis, etc.;
- de reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita. (grifos nossos)

Nessa situação, se enquadram as receitas com variações cambiais ativas, com venda de imobilizado e ativo biológico e com equivalência patrimonial, pugnadas pela Recorrente. Sendo assim, correto foi a revisão do rateio. Não havendo reforma a fazer.

Por fim, conheço do recurso de ofício, para, no mérito, negar-lhe provimento, afasto as preliminares arguidas no presente Recurso Voluntário, para no mérito, conheço em parte do recurso, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento parcial para reverter as seguintes glosas:

- despesas com descarte de resíduos sólidos para compostagem;

- (EPI's);
- gastos de embalagens;
 - despesas com limpeza, unicamente, da unidade fabril;
 - despesas com a aquisição de equipamentos de segurança e de proteção individual
- (EPI's);
- despesas com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos;
 - despesas com peças de reposição de máquinas e equipamentos;
 - despesas com aluguéis de andaimes e guindastes;
 - Gastos com a aquisição de Peróxido de Hidrogênio (H2O2), Clorato de Sódio (NaClO3) e o Ácido Sulfúrico (H2SO4);
 - despesas com serviços de armazenagem de insumos;
 - despesas com movimentação de carga;
 - fretes na aquisição de insumos e pagos pelo adquirente na compra de mercadorias destinadas à revenda;
 - frete para a venda de mercadorias produzidas;
 - frete de produtos acabados entre os estabelecimentos do mesmo grupo;
 - Despesas com combustíveis, sendo: GLP, GLP a granel, óleo diesel, álcool, gasolina, óleo lubrificante, óleo biodiesel marítimo e óleo biodiesel;
 - Gastos com Energia elétrica, unicamente, da unidade fabril; e
 - Gastos com Materiais Refratários.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii - Redator *ad hoc*

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior, redator designado

A despeito do respeitável voto do e. relator, ousou divergir de seu entendimento quanto às glosas sobre créditos sobre frete de produtos acabados, transporte coletivo, créditos de PIS/COFINS-Importação vinculados à receita de exportação e energia elétrica nas demais atividades (não produtiva), na qual passo a discorrer.

I – Crédito de produtos acabados

A Recorrente insurge contra referida glosa argumentado que o crédito previsto no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (crédito sobre frete na operação de venda), deve contemplar todos os transportes das mercadorias necessários à sua circulação econômica, inclusive transferência de produtos entre seus estabelecimentos, assim como no transporte de seus colaboradores.

Ocorre que o entendimento sobre creditamento de fretes de produtos acabados se encontra devidamente pacificado neste E. CARF, por meio da Súmula nº 217, cujo verbete segue transcrito:

Súmula CARF nº 217: 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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ademais, por força da Portaria MF nº 277/2018, referida Súmula tem efeito vinculante em relação à administração tributária federal, abarcando, assim, as decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (contra a qual a recorrente expressamente se opôs em face do longo transcurso de tempo havido entre o protocolo da sua impugnação e o julgamento pela instância a quo), bem como pela Procuradoria da Fazenda Nacional, além das decisões deste E. CARF, evidentemente.

Nesse sentido, aplicando-se o entendimento consolidado, a glosa sobre o referido item deve ser integralmente mantida.

II – Do transporte coletivo

Alega a Recorrente que, por exercer suas atividades tanto em unidades florestais como em industriais, o deslocamento de seus funcionários é considerado como custo indispensável para o seu processo produtivo, se enquadrando, assim, no conceito de insumo.

Em que pese o entendimento da decisão de piso de que tais gastos com pessoal enquadram-se como “dispêndios para viabilização da mão-de-obra”, ocasião em que não geram créditos da não-cumulatividade, este argumento não deve prosperar.

Consoante entendimento da própria Receita Federal do Brasil, por meio do art. 176, XXI, IN RFB nº 2.121/2022, consideram-se insumos os dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

No presente caso, resta claro que a contratação de serviços de transporte coletivo se coaduna com o conceito de insumo, por se tratar de serviço essencial para o processo produtivo da empresa, indispensáveis para o deslocamento de seus colaboradores para os lugares de difícil acesso.

Assim, voto por reverter a glosa neste particular.

III – Dos créditos de PIS/COFINS-Importação vinculados à receita de exportação

A Recorrente sustenta a reversão da glosa dos créditos de PIS e Cofins – Importação, vinculados à receita de exportação por total afronta à legislação aplicável, ao ser aplicado a possibilidade de compensação ou ressarcimento somente para os casos de receitas vinculadas ao mercado interno não sujeitas ao pagamento das contribuições, vinculando-se tão somente ao art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Ocorre que, conforme se depreende do art. 15 da Lei nº 11.865/2004, aplica-se o direito ao crédito em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, senão vejamos:

Lei nº 11.865/2004

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa; V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei. (grifo nosso)

Ademais, as Leis nº 11.033/2004 e 11.116/2005 passaram a prever a manutenção dos créditos destas importações, quando vinculadas a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência e também previu a possibilidade de utilização dos créditos apurados em compensações e ressarcimentos, a saber:

Lei nº 11.033/2004 “Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.” Lei nº 11.116, de 2005:

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 20 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”

Nesse sentido, por restar caracterizado o direito à compensação/ressarcimento, entendendo pela reversão das glosas dos créditos de Pis/Cofins-Importação vinculados à receita de exportação.

IV – Energia elétrica nas demais atividades (não produtiva)

Em se tratando do item de energia elétrica, em que pese a DRJ entender que não ocorreu a devida glosa, a Recorrente sustenta o reconhecimento da glosa com energia e a consequente reversão no valor de R\$ 4.697.822,29.

Conforme se depreende do art. 3º, IX, da Lei nº 10.637/02, e do art. 3º, III, da Lei nº 10.833/03, admite-se o desconto de créditos calculados em relação à energia elétrica e energia

térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, isto é, independentemente de a energia ser utilizada na produção ou não.

Ainda, cumpre trazer à baila o art. 191 da IN RFB nº 2.121/2022, abaixo transcrito:

IN RFB nº 2.121/2022 Art. 191. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

I - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IX, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17, e § 1º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso III, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 18, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

Dessa feita, uma vez constatada a glosa, voto por reverter os gastos com energia elétrica consumidos no estabelecimento comercial do contribuinte.

V – Conclusão

Diante do exposto, voto em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas dos créditos de transporte coletivo, de PIS/COFINS-Importação vinculados à receita de exportação e energia elétrica (atividades não produtivas), e manter as glosas de créditos de produtos acabados, mantidas as demais disposições constantes no voto vencido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Júnior