



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.722869/2017-35
ACÓRDÃO	3202-002.028 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SUZANO S.A

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).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso de ofício, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em face do provimento à Manifestação de Inconformidade apresentada contra Pedido de Ressarcimento (PER) e Declarações de Compensação (Dcomp), cujo crédito provém do saldo credor da contribuição para o Cofins, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao terceiro e quarto trimestre de 2012, com crédito tributário total no valor de R\$ 97.689.086,48.

Na origem, não reconheceu-se o direito creditório e deixou de homologar as Declarações de Compensação (Dcomp) a ele vinculadas, por inexistência do crédito.

A análise teve origem nos pedidos de ressarcimento/compensação dos saldos de créditos da não-cumulatividade da Cofins dos terceiro e quarto trimestres de 2012, formalizados nos processos nºs 10580.909586/2016-15 e 10580.909587/2016-60, respectivamente, e do saldo credor do PIS do quarto trimestre de 2012, formalizado por meio do processo nº 10580.909588/2016-12, todos apensados a este por possuírem o mesmo objeto. A DRF/Salvador-BA, naqueles processos, não reconheceu o direito creditório e deixou de homologar as Declarações de Compensação (Dcomp) a eles 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, 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 Serviços 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.

17) Armazenagem e movimentação de cargas;

19) Energia elétrica;

20) Materiais Refratários;

20) Peças de reposição de máquinas e equipamentos;

21) Dos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos;

22) Do tratamento e descarte de resíduos;

23) Arrendamento de terras;

24) Mão-de-obra de terceiros;

25) Transporte de Pessoas;

26) Vigilância e Limpeza; e

27) Do Rateio Proporcional.

Notificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada procedente pela 23ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 08 através do acórdão 108-008.841, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL- COFINS

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2012

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, aqueles que compõem o custo de insumo adquirido que também gere crédito e os relativos à movimentação interna de matéria-prima e produtos em elaboração.

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.

CRÉDITOS VINCULADOS À IMPORTAÇÃO.
COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO.
POSSIBILIDADE.

Os créditos referentes a importações também podem ser compensados/ressarcidos quando vinculados a receitas de exportação.

CRÉDITOS. GASTOS COM EPI. POSSIBILIDADE.

Geram créditos da não-cumulatividade os gastos com EPIs desde estes sejam obrigatórios pela legislação de regência da atividade.

CRÉDITOS. GASTOS COM FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

Geram créditos da não-cumulatividade os gastos com formação, desenvolvimento e manutenção de florestas.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. "INSUMO DO INSUMO".
POSSIBILIDADE.

De acordo com o conceito ampliado de insumo, definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, geram créditos da não-cumulatividade os insumos utilizados na produção de insumos utilizados na fabricação de bens ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS. GASTOS PARA VIABILIZAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA.
IMPOSSIBILIDADE.

Não dão direito a créditos da não-cumulatividade os gastos para viabilização da mão-de-obra, como transporte, alimentação e fardamento.

CRÉDITOS. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Somente geram créditos da não-cumulatividade os gastos com embalagem de apresentação do produto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2012 a 31/12/2012

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 DILIGÊNCIA/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.

Manifestação de Inconformidade. Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em sede de diligência, o julgamento do presente foi convertido em diligência para que a fiscalização se manifestasse sobre o critério de rateio dos gastos comuns utilizado pela fiscalização e, se fosse o caso, excluísse da receita bruta total as receitas com variações cambiais ativas, com venda de imobilizado e ativo biológico e com equivalência patrimonial; e se manifestasse também quanto à planilha com a composição dos fretes, ao laudo técnico dos combustíveis utilizados no processo produtivo, às inconsistências apontadas na manifestação de inconformidade relativamente às glosas de bens e serviços, aos serviços com descrição não identificável com CNAE não relacionados ao processo produtivo da contribuinte e à glosa de valores referentes a pedágio.

A resolução foi atendida conforme Relatório de Diligência Fiscal, onde se informa, em resumo, que foi recalculado o rateio das receitas conforme indicado na resolução e revertidas as glosas referentes ao óleo combustível e, em parte, a glosa dos fretes, onde foram mantidas apenas as referentes a transferência de produto acabado e transporte coletivo.

Quanto ao vale-pedágio, esclarece-se que foram glosados os valores referentes aos fretes, assim os respectivos pedágios também o foram, e os relativos ao transporte de mercadorias vendidas, por falta de previsão legal.

Posteriormente, o presente foi novamente enviado em diligência à unidade preparadora, conforme resolução, onde reverteu-se diversas glosas, como passaremos a analisar.

Em atendimento ao disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, por força da remessa ex-officio, o presente Recurso de Ofício vem perante o CARF, por meio do qual, a exoneração do crédito tributário será precedido de reexame.

Em suma, é o Relatório.

VOTO

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares prejudiciais de mérito do Recurso, passo a apreciá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1.1- Da nulidade arguida

I- DAS PRELIMINARES

1- Da alegação de nulidade por vício insanável na constituição do crédito tributário

No que cerne a motivação do ato administrativo, ratificando o julgador de piso, no meu entendimento, não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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.

Para arrematar, o auto de infração foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 142 e 149, ambos do CTN, pois o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, ante a suscitada nulidade da decisão recorrida sob o argumento de violação ao direito de defesa por ausência de motivação do ato administrativo é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade.

Desse modo, afasto a preliminar arguida.

II-DO MÉRITO

2.1- Do RESP 1.221.170/PR e o conceito de insumo

No que se refere ao RESP 1.221.170/PR do STJ para fins de interpretação do conceito de insumo, 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 o entendimento do julgador de piso, tais glosas não merecem ser revertidas por não se enquadrarem no conceito de insumo para fins de direito à crédito das contribuições.

2) Bens adquiridos para uso e consumo

Neste item, a contribuinte reclama que a glosa foi aplicada sem que a fiscalização explicasse os fundamentos fáticos, apenas que os créditos glosados são relativos a materiais de uso e consumo.

Após as diligências, com relação ao material de uso e consumo, a fiscalização reverteu a maior parte das glosas, com exceção das glosas relativas à limpeza de escritórios e ambientes externos à unidade fabril. Portanto, correto o procedimento da autoridade a quo, pois, mesmo com o conceito ampliado de insumo, acima exposto, tais despesas não se caracterizam como insumos da produção, pois, 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 do julgador de piso, tais glosas não merecem ser revertidas por não se enquadrarem no conceito de insumo para fins de direito à crédito das contribuições.

4) Serviços com descrição não identificável

Após as diligências, as glosas de serviços utilizados como insumo, relativos às CNAE não relacionadas com o processo produtivo da empresa, foram, na maior parte, revertidas, sendo mantidas as relativas aos serviços portuários, por falta de previsão legal.

Aqui não há reforma a fazer.

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 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.

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.

Todavia, ante a inexistência de recurso voluntário pela Recorrida, mantenho as glosas.

7) Despesas com consultoria e planejamento

Tais glosas dizem respeito aos serviços de consultoria técnica florestal e industrial. Entendo que tais serviços por serem 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)

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.

Assim, o processo foi baixado em diligência para que a fiscalização apurasse se os EPI utilizados pela impugnante são aqueles exigidos pela legislação trabalhista, o que foi feito, e, constatado que foi esse o caso, a glosa foi revertida.

Com a diligência, foi solicitado que a fiscalização informasse quais são os gastos com limpeza glosados, e, se no seu entendimento, seriam essenciais ao processo produtivo da interessada de acordo com o entendimento adotado pelo STJ no referido acórdão.

De acordo com o relatório de diligência, as glosas com serviços de limpeza no âmbito do processo de produção foram revertidas, pois foi constatado pela fiscalização serem essenciais ao processo produtivo da interessada, sendo mantidas as glosas referentes a limpeza de escritórios e ambientes externos à unidade fabril.

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

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.

Com a diligência, também foi solicitado que a fiscalização apurasse o valor dos gastos com formação, desenvolvimento e manutenção de florestas no período e o excluísse do valor glosado. O que foi feito. Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

10) Dos Insumos para a fabricação do Dióxido de Cloro

Foi requisitado à fiscalização que apurasse o valor dos créditos relativos ao dióxido de cloro e o excluísse das glosas. De acordo com o relatório de diligência, todas as glosas dessa rubrica foram revertidas: 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.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

11) Dos Fretes e da movimentação de cargas

Basicamente, conforme indicado pela própria D. Autoridade Fazendária, as modalidades de fretes utilizados pela Recorrente podem ser classificadas em 3 subgrupos:

- (i) Fretes utilizados na aquisição de insumos e pago pelo adquirente na compra de mercadorias destinadas à revenda;
- (ii) Fretes para a venda de mercadorias produzidas; e
- (iii) Fretes de mercadorias acabadas entre estabelecimentos do mesmo grupo.

No caso concreto, inicialmente a fiscalização glosou todos os fretes, por falta de comprovação. Todavia, após a primeira diligência, com a comprovação dos gastos, a fiscalização reverteu as glosas dos fretes relativos à aquisição e transferência de insumos e os fretes na venda, mantendo os relativos à transferência de produto acabado e transporte coletivo. Portanto, não há reparos a se fazer quanto às glosas que remanesceram.

No que tange ao vale-pedágio, esclareceu-se que foram glosados os valores ligados diretamente aos respectivos fretes, mas com a reversão da glosa destes, também foram revertidas as relativas aos respectivos pedágios e mantidas as glosas dos pedágios vinculados ao transporte de mercadorias vendidas, por falta de previsão legal.

Conforme consta da leitura dos autos, entendo que as despesas com transporte coletivo (transporte de pessoas), por ausência de previsão legal, não podem ser revertidas, sendo assim, mantenho as glosas.

Por sua vez, quanto ao frete de produtos acabados, entendeu o julgador de piso que, somente, geram direito ao crédito os gastos com aquisição e insumos ou relacionados à operação de venda.

Pois bem.

A discussão acerca do direito à crédito sobre despesas com fretes de produtos acabados não é nova nesta Turma. Nos votos que relatei, mesmo na condição de voto vencido, tenho me posicionado favoravelmente ao reconhecimento do direito à crédito sobre tais despesas.

Entretanto, o tema é controverso e já rendeu diversas posições, contrárias ou favoráveis, no CARF, pois, comumente, fecha-se sob dois aspectos distintos:

(i) Possibilidade de apropriação do crédito com fundamento no inciso II do art. 3º das eis nº 10.637/02 e 10.833/02, ou seja, como “como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

(ii) Possibilidade de apropriação do crédito com fundamento no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, ou simplesmente “frete na operação de venda” Indubitavelmente a hipótese dos autos cinge-se à análise do inciso I: enquadramento ou não no conceito de insumo.

No CARF, no que diz respeito ao creditamento de despesas com frete de produtos acabados como insumo, a discussão se fecha sob a análise do momento em que o gasto foi incorrido pelo contribuinte (antes, durante ou após a fabricação do bem).

A meu ver, tal aspecto não se mostra adequado para análise do tema, pois, sempre entendi que a legislação, para fins de enquadramento de determinadas despesas no conceito de insumo, não veda, por si só, toda e qualquer despesas incorrida após a obtenção do produto acabado.

Parto do que foi decidido pelo Recurso Especial nº 1.221.170/PR, assinalando minha compreensão de que a fixação da matéria efetivamente colocada sub judice e da tese jurídica fixada e, especialmente, o alcance do que restou decidido, devem se limitar ao voto vencedor proferido pelo Min. Relator Napoleão Nunes.

Primeiro, do voto vencedor do Ilustre Min. Relator, o feito abrangeu pedido mandamental para que fossem considerados insumos, dentre outras, as “Despesas Gerais Comerciais” (“Despesas com Vendas”, incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões), sendo que estas despesas foram excluídas da abrangência do termo insumo.

Em outros termos, é bem verdade que o acórdão proferido, expressamente, excluiu do conceito de insumo aquelas despesas de frete compreendidas como despesas comerciais gerais. Mas entendo que é arbitrário, dizer que, toda e qualquer despesa de frete deva ser excluída.

Ora, em momento algum, a análise do conceito de insumo perpassou pela inquirição acerca do momento em que o gasto é realizado: antes, durante ou depois da obtenção do produto final.

O entendimento que restringe o direito a crédito de despesas com fretes de produtos acabados trata-se de um sofisma criado pela própria Receita Federal, que, em nada, pode ser atribuído ao que foi decidido pelo STJ.

A propósito, o voto vencedor do acórdão prolatado pelo STJ é enfático no sentido de que o critério da relevância vai além do processo produtivo em si, abrangendo a atividade econômica do contribuinte.

É neste cenário, que entendo que deve ser interpretado o direito à crédito sob pena da criação de um sofisma diverso do que foi decidido pelo STJ, o qual disciplinou-se que o conceito de insumo deve guiar-se pelos critérios da essencialidade ou relevância, de determinado bem ou serviço – a viabilizar o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Pelo menos é que se extrai da tese firmada pelo STJ:

(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.

É bem verdade que o REsp nº 1.221.170/PR, expressamente, excluiu do conceito de insumo (inciso II) o custo do frete apropriado como Despesas Gerais Comerciais (Despesas com Vendas).

Entretanto, não se pode atribuir que toda e qualquer despesa com fretes de produtos acabados seja, per se, trata-se de uma “despesa comercial geral”, pois, sempre carece investigar, as reais situações nas quais esse frete se faz necessário para assegurar e preservar a própria utilidade/ viabilidade do produto acabado, o que, atenderia o critério da relevância firmada no julgado, para comprovar a imprescindibilidade do- bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Assim, concluo que, em face do que restou fixado no REsp nº1.221.170/PR com efeito vinculante ao CARF, naquele julgamento adotou-se a tese intermediária- não reducionista, a qual impossibilita configurar, todo e qualquer frete de produtos acabados como despesa comercial geral, per se, mas, pode ser considerado insumo, tudo aquilo que, embora não empregado diretamente na produção, demonstre-se pertinente, essencial ou relevante, seja para o processo produtivo, seja para a manutenção ou viabilidade desse produto após a sua finalização e antes da sua entrega ao comprador, o qual pode ser considerado insumo passível de creditamento.

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, considerando que no presente caso, a Recorrente precisa custear despesas com fretes de produtos acabados entre os seus estabelecimentos a viabilizar posterior operação de venda, 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, entretanto, ante a inexistência de recurso voluntário, mantenho as glosas.

No mesmo sentido, também mantenho as glosas com despesas de movimentação de insumos dentro das unidades fabris, descarregamento de caminhões de insumo e transferências internas.

Todavia, por ausência de previsão legal, mantenho as glosas com vales-pedágios utilizados nos fretes de produtos acabados.

12) Armazenagem

No caso concreto, de acordo com a planilha, foram efetuadas glosas de vários itens relativos à armazenagem, cuja motivação foi a não comprovação do gasto ou por estar relacionado à área administrativa, contudo a impugnante não ilidiu as alegações da fiscalização para fundamentar as glosas. Tampouco nas impugnações anteriores contestou tais glosas de modo a que se determinasse seu detalhamento nas diligências havidas.

Sendo assim, por ausência de provas, mantenho as glosas.

13) 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.

Entretanto, a Recorrente apresentou os esclarecimentos necessários (laudos técnicos) em sede de diligência, por isso, essas glosas foram revertidas.

A descrição e valores das glosas revertidas e mantidas após a diligência estão contidas nas planilhas de fls. 4523/6195.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

14) 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 mesmo entendimento da fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, mantenho as glosas.

15) 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. Todavia, a locação do escritório foi revertida.

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, entendo ser essencial a reversão das despesas com aluguéis de andaimes e guindastes para manutenção de máquinas e equipamentos, ratificando o entendimento do julgador de piso, também reverto tais glosas.

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

16) 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 dão 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.

Todavia, 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.

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

A fiscalização entendeu, em resumo, que a possibilidade de compensação ou ressarcimento em dinheiro decorrentes de créditos relativos a operações de importação restringe-se às receitas vinculadas ao mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não se estendendo aos dispêndios vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação.

Por sua vez, entendeu o julgador de piso que o crédito relativo à importação pode ser ressarcido/compensado tanto se estiver vinculado à exportação quanto ao mercado interno não tributado, decidiu-se assim por reverter a glosa.

Aqui não há reforma a fazer.

18) Materiais Refratários

Em sede de diligência fiscal, tais glosas também foram revertidas.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

19) 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 e empacotadeiras.

Aqui, entendo assistir razão a Recorrente, considerando o seu processo produtivo, tais glosas merecem ser revertidas, ante a ausência de recurso voluntário, mantenho as glosas.

No entanto, mantenho as glosas referente aos serviços de serviços de manutenção de ar condicionado, elevadores, máquinas de produção e controle e outros equipamentos industriais de apoio dada a não comprovação da essencialidade e relevância de tais equipamentos no processo produtivo da Recorrente, portanto, mantenho as glosas.

20- Do tratamento e descarte de resíduos

Segundo o entendimento da fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, a glosa do tratamento do resíduo ocorre posteriormente ao processo produtivo e sendo assim, não seria essencial ou relevante ao processo de produção.

A meu sentir, tais glosas não merecem ser mantidas, dado que adequado tratamento e descarte de resíduos é exigível para o cumprimento de normas ambientais, bem como, necessários sob o ponto de vista de proteção ao meio ambiente.

Entretanto, dada a inexistência de recurso voluntário, mantenho as glosas referente às despesas com tratamento e descarte de resíduos sólidos.

21- Arrendamento de terras

Tais gastos foram glosados por estarem alocados na etapa da produção denominada silvicultura.

No entanto, após as diligências essas glosas foram revertidas, conforme se constata na planilha de fls. 5155/6195.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

22- Mão-de-obra de terceiros

De acordo com a planilha elaborada pela fiscalização após a segunda diligência, de fls. 5155/6195, várias glosas referentes a serviços de terceiros foram revertidas por estarem vinculadas à atividade agrícola da contribuinte.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

23- Vigilância e Segurança e Limpeza

Trata-se de serviços não vinculados ao processo produtivo da empresa, tampouco com previsão de desconto de créditos pela legislação de regência. Assim, mantenho as glosas.

24- 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 desembarço 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.

Aqui divirjo do julgador de piso quanto as seguintes glosas: despesas com operador portuário, despesas decorrentes da utilização da infraestrutura portuária, despesas alfandegárias, coordenação de estiva e coordenação e supervisão das operações de embarque de cargas.

Todavia, ante a inexistência de recurso voluntário, não há reforma a prover.

Portanto, mantenho as glosas.

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, entre 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)*

Assim, o presente retornou à unidade de origem para que a fiscalização se manifestasse sobre a composição da receita bruta total utilizada para o rateio acima referido e, se fosse o caso, excluísse dela as receitas acima

De acordo com o Relatório de Diligência Fiscal, a fiscalização reconheceu que, por equívoco, foram consideradas no rateio as “Demais Receitas”. Assim, o rateio foi refeito de acordo o solicitado pela Recorrente.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

Por fim, afasto as preliminares arguidas, no mérito, conheço do recurso, e, no mérito, nego-lhe provimento.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

ACÓRDÃO 3202-002.028 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10580.722869/2017-35

DOCUMENTO VALIDADO