



<b>Processo nº</b>	10580.726949/2017-60
<b>Recurso</b>	De Ofício e Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-005.142 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de fevereiro de 2019
<b>Recorrentes</b>	SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A. FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2013

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há previsão legal para o sobrestamento do processo administrativo, que se rege pelo princípio da oficialidade, impondo à Administração impulsionar o processo até o seu término.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

Não se justifica a realização de perícia/diligência quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.**

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).

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. DIREITO AO CRÉDITO.**

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e resíduos, passíveis de serem enquadrados como custos de produção.

**PIS/COFINS. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. IMPOSIÇÃO NORMATIVA.**

A utilização de E.P.I. é indispensável para a segurança dos funcionários. Imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa.

**PIS/COFINS. FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA.**

Os serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo da agroindústria geram direito ao crédito.

**PIS/COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA- PRIMA. POSSIBILIDADE.**

Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.

**PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.**

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda. O art. 22-A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

**CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.**

“Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer os créditos sobre (da tabela ao final do voto condutor do acórdão): a) No item 1: serviços de almoxarifado e conserto de ferramentas elétricas; b) No item 2: bens de uso e consumo (apenas das fases produtiva e industrial - ferramentas); c) No item 3: peças de reposição de automóveis, lavagens de automóveis (apenas os veículos integrados no processo produtivo, excluídos os veículos da área administrativa), serviços de tratamento de resíduos, serviços de construção civil (limitados aos encargos de depreciação), Manutenção de elevadores (limitados aos encargos de depreciação) e ar condicionados ou outros equipamentos (limitados aos encargos de depreciação). Vencidos, apenas quanto ao serviço de vigilância florestal, os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Tatiana Josefovitz Belisario e Laercio Cruz Uliana Junior, que concederam os créditos correspondentes; d) No item 4: serviços com descrição não identificável (deve-se considerar a natureza do serviço e não o CNAE do prestador, de modo que o serviço vinculado ao processo produtivo e industrial gera direito ao crédito, nos termos da análise efetuadas no voto), montagem e desmontagem de andaimes e movimentação de cargas; e) No item 6: despesas utilizadas para transporte de mercadorias; f) No item 8: gastos com limpeza, equipamentos de segurança e equipamentos de proteção individual (EPIs); g) No item 9: os insumos vinculados à silvicultura; h) No item 10: os insumos para fabricação do dióxido de cloro; i) No item 11: os fretes (com exceção do transporte de pessoal); j) No item 14: locação e arrendamento de bens; k) No item 15: bens do ativo imobilizado (limitados aos encargos de depreciação); l) No item Outros: permitir o resarcimento dos créditos de PIS/Cofins sobre a importação vinculados à receita de exportação.

(documento assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovitz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **9569/9743**, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **14-76.141 - 14<sup>a</sup> Turma da DRJ/RPO**, e-fls. **9446/9504**, que julgou procedente em parte a impugnação.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

*Trata-se de impugnação a exigência fiscal formalizada nos autos de infração de e-fls. 02/13 que formalizou crédito relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e ao Programa de Integração Social – PIS no total de R\$*

29.416.830,7, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

*O procedimento fiscal foi iniciado com o objetivo de analisar os pedidos de ressarcimento transmitidos pela contribuinte e que receberam os nº 19235.19443.170614.1.1.09-0701 (Cofins – 3º trim 2013), 21305.51701.230514.1.1.08-3738 (PIS – 3º trim 2013), 06240.15406.311014.1.1.09-6447 (Cofins – 4º Trim 2013) e 42475.18039.230914.1.1.08-0074 (PIS – 4º Trim 2013). No curso dos trabalhos, constatou a auditoria que a contribuinte descontou créditos não cumulativos em valores superiores aos legítimos acarretando, assim, a inexistência de valores a ressarcir além da insuficiência de recolhimento da contribuição, o que motivou a lavratura do auto de infração presente.*

*Os detalhes do lançamento estão no Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 16/48.*

*No documento, a autuada é identificada como fabricante de celulose e outras pastas para a fabricação de papel que está submetida à apuração do imposto de renda pelo lucro real e à sistemática não cumulativa de incidência do PIS e da Cofins.*

*Informa a auditoria que os mencionados pedidos de ressarcimento cuja necessidade de análise iniciou a ação fiscal têm por objeto saldos credores vinculados à receita de exportação, referentes ao terceiro e quarto trimestres de 2013. A hipótese de utilização desses créditos, por meio de pedido de ressarcimento, estaria prevista nos artigos 3º e 5º, §2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS), e artigos 3º e 6º, §2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Cofins).*

*O Termo de Verificação passa então a detalhar o resultado da auditoria executada nas diversas rubricas relacionadas à apuração das contribuições não cumulativas.*

*As irregularidades podem ser assim resumidas:*

- diferença no percentual de rateio para fins de repartição dos custos e encargos comuns às receitas de exportação e às receitas do mercado interno;*
- apropriação de créditos não cumulativos sobre serviços e bens que não se classificam no conceito de insumo formatado pela legislação tributária;*
- apropriação de créditos não cumulativos sobre bens e serviços destinados à formação e manutenção de recursos florestais, por falta de previsão legal para a apuração de créditos sobre encargos de exaustão;*
- apropriação de créditos sobre insumos utilizados na fabricação própria do Dióxido de Cloro, utilizado na fase de branqueamento da celulose (insumo do insumo);*
- apropriação de créditos calculados sobre fretes tendo em vista a falta de apresentação de documentação indicativa da modalidade de frete contratada (aquisição de insumos, transferência interna ou operação de venda);*

- apropriação de créditos sobre combustíveis tendo em vista a falta de apresentação de documentação indicativa da alocação dos dispêndios com combustíveis na cadeia produtiva;
- apropriação de créditos sobre despesas com transporte de pessoal, lanches e refeições, itens que não se enquadram no conceito de insumo;
- apropriação de créditos sobre locação de veículos, porque não se vinculam diretamente a processos de produção, seja porque veículos automotores utilizados em transporte de pessoas, nas atividades administrativas da empresa e na venda de bens não se confundem com máquinas ou com equipamentos;
- apropriação de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição;
- inclusão, no pedido de ressarcimento, de créditos de PIS/Cofins Importação vinculados a receitas de exportação, uma vez que o aproveitamento desses créditos se dá exclusivamente por meio de desconto da contribuição apurada.

Finalizando, o relatório destaca alguns pontos do resultado da auditoria:

- Os valores demonstrados nas planilhas apresentadas na resposta à intimação divergiram daqueles informados no DACON. Houve aproveitamento de crédito em algumas rubricas informadas no DACON, que não foram utilizadas como crédito nos memoriais apresentados, pois não constavam nas planilhas apresentadas na resposta à intimação. Uma vez que o próprio interessado negou a existência desses créditos, eles foram glosados por essa auditoria;

Os valores consolidados dos pagamentos efetuados relativos a Pis/Cofins Importação foram extraídos do DW Arrecadação (Anexo VII). Nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, já transcrito acima, as pessoas jurídicas sujeitas à apuração não-cumulativa do Pis e da Cofins passaram a descontar crédito, relativo às importações de bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda sujeitas ao pagamento do Pis e da Cofins-Importação, a partir do momento em que esta for efetivamente paga. Desta forma, os valores de pagamentos não confirmados foram glosados por essa auditoria;

- Os valores de Pis/Cofins arrecadados na importação, confirmados conforme transcrito no item anterior, foram apropriados através do rateio proporcional demonstrado no anexo IV;

- Após efetuadas as glosas e ajustes nos valores de créditos descontados no DACON (Fichas 13A e 23A), constatou-se que os Pedidos de Ressarcimento analisados por essa auditora, devem ser integralmente indeferidos, restando ainda valores de PIS e COFINS a descoberto, que serão lançados mediante lavratura de Auto de Infração, conforme demonstrado no Anexo V - Demonstrativo de Saldo de Crédito passível de desconto e Anexo VIII

*Diante desse contexto, foi constituído por lançamento de ofício o crédito tributário relativo à contribuição devida, não declarada e não paga.*

*Cientificada da autuação em 24/08/2017, em 25/09/2017 a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1.600/1.711 em que contesta a autuação pleiteando seu cancelamento integral.*

*Preliminarmente, requer a nulidade do feito tendo em vista que a autoridade valeu-se de conceito de insumo diverso do adotado pelos Tribunais. Ademais, o lançamento, a seu ver, deixou de respeitar o disposto no art. 142 do CTN porque a auditoria não analisou o processo produtivo da fiscalizada de forma a avaliar os bens e serviços que serviriam como insumo. O lançamento, assim, não observou o princípio da verdade material, o que o tornaria nulo. A defesa apresenta o que considera alguns exemplos de inconsistência do trabalho fiscal a reforçar a tese de nulidade do feito.*

*Questões de mérito também foram trazidas para cada item alvo da glosa fiscal.*

*Os detalhes da apuração fiscal bem como das razões de inconformidade serão expostos no voto, quando da análise da contraposição entre as motivações da auditoria e as alegações da defesa.*

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente em parte a impugnação. O Acórdão n.º **14-76.141 - 14<sup>a</sup> Turma da DRJ/RPO** está assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2013

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.**

O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica que efetivamente sejam aplicados ou diretamente consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. GLOSA. MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.**

Combustíveis e lubrificantes podem gerar créditos da não cumulatividade se empregados como insumos da produção ou dos serviços prestados. Cancela-se a glosa que a fiscalização operou sobre todos os créditos calculados sobre combustíveis e lubrificantes indicados como insumo sob o único fundamento de falta de apresentação de laudo técnico específico do emprego desses itens no processo produtivo, quando o memorial descritivo do processo fabril entregue à auditoria no curso da fiscalização já indicava em que etapas os combustíveis e lubrificantes são utilizados.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Os custos de formação de floresta são incorporados ao valor desse bem registrado no ativo imobilizado, valor que, na medida da utilização da floresta, deve ser objeto de encargos de exaustão, que não dão direito a crédito por falta de previsão legal.

#### **REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora. Correta a glosa quando a contribuinte não faz a comprovação da modalidade dos fretes sobre os quais pretendeu apurar créditos.

#### **NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS CALCULADOS COM BASE NO CUSTO DE AQUISIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS.**

A Lei nº 11.774, de 2008, estabeleceu a possibilidade de desconto de créditos calculados diretamente sobre o custo de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços. Essa possibilidade não se aplica a serviços. A glosa fiscal de créditos calculados sobre custos de aquisição de bens deve estar motivada, afastando-se a recusa fiscal que se ressente de fundamentação nesse aspecto.

#### **NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Não gera créditos a aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2013

#### **NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.**

O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica que efetivamente sejam aplicados ou diretamente consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

#### **NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. GLOSA. MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.**

Combustíveis e lubrificantes podem gerar créditos da não cumulatividade se empregados como insumos da produção ou dos serviços prestados. Cancela-se a glosa que a fiscalização operou sobre todos os créditos calculados sobre combustíveis e lubrificantes indicados como insumo sob o único fundamento de falta de apresentação de laudo técnico específico do emprego desses itens no processo produtivo, quando o memorial descritivo do processo fabril entregue à auditoria no curso da fiscalização já indicava em que etapas os combustíveis e lubrificantes são utilizados.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Os custos de formação de floresta são incorporados ao valor desse bem registrado no ativo imobilizado, valor que, na medida da utilização da floresta, deve ser objeto de encargos de exaustão, que não dão direito a crédito por falta de previsão legal.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora. Correta a glosa quando a contribuinte não faz a comprovação da modalidade dos fretes sobre os quais pretendeu apurar créditos.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS CALCULADOS COM BASE NO CUSTO DE AQUISIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS.**

A Lei nº 11.774, de 2008, estabeleceu a possibilidade de desconto de créditos calculados diretamente sobre o custo de aquisição de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços. Essa possibilidade não se aplica a serviços. A glosa fiscal de créditos calculados sobre custos de aquisição de bens deve estar motivada, afastando-se a recusa fiscal que se ressente de fundamentação nesse aspecto.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Não gera créditos a aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2013

**ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.**

As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

Não se justifica a realização de perícia/diligência quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, alegando, em síntese:

**Preliminarmente****III.1 – DA NÃO APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO ADOTADO PELOS TRIBUNAIS PÁTRIOS**

A recorrente alega que a Fiscalização não tomou como base o conceito de insumos fixado de forma unânime pelos Tribunais Superiores

### **III.2 – DA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DO PROCESSO PRODUTIVO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA RECORRENTE PARA A GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS**

A recorrente argumenta que a fiscalização deveria ter obedecido aos parâmetros e limites do art. 142 do CTN para a atividade de lançamento.

*37. Ou seja, em nenhum momento a D. Autoridade Autuante efetivamente considerou o processo produtivo desenvolvido pela Recorrente para consecução de suas atividades para analisar a pertinência ou não dos créditos apropriados. E, como se pode concluir do conceito de insumo adotado atualmente pelos Tribunais Pátrios, e até mesmo aquele adotado equivocadamente pela D. Fiscalização, para fins de creditamento de PIS e COFINS, é primordial e indispensável que a Autoridade Fazendária, caso a caso, analise de forma detalhada o processo produtivo desenvolvido pelo contribuinte, de forma a verificar de que forma os bens e serviços adquiridos estão relacionados a este processo.* (e-fl. 13317)

Discorre sobre o princípio da verdade material.

### **III.3 – DAS INCONSISTÊNCIAS DO TRABALHO FISCAL**

A recorrente discorre sobre supostas inconsistências do trabalho fiscal.

## **IV – DO MÉRITO**

### **IV.1 - DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS**

No mérito a recorrente contesta o trabalho da fiscalização que glosou diversos créditos de PIS e COFINS e defende seu direito.

Argumenta que a fiscalização utilizou o conceito equivocado de insumo constante nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004. Cita legislação e jurisprudência do STJ que trata da interpretação do conceito de insumo.

Sustenta que “o conceito de insumo abrange todo bem e serviço que represente custo de produção, aquisição ou despesas de venda e/ou que, sem sua presença, interfira na qualidade do produto final.”

### **IV.2 - BREVE RESUMO DO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE**

Em continuação, a recorrente faz um resumo do seu processo produtivo citando, dentre outros, os seguintes processos: a) produção de mudas; b) silvicultura; c) fabricação da celulose; e d) venda de dos produtos.

### **IV.3 – DAS INDEVIDAS GLOSAS DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS APROPRIADOS PELA RECORRENTE**

A recorrente defende quanto a total improcedência das glosas dos créditos de PIS e COFINS apropriados, em vista do conceito de insumos e da legislação aplicável.

**IV.3.1 - DOS BENS E SERVIÇOS TIDOS COMO AUXILIARES**

A recorrente discorre sobre diversos bens e serviços que seriam essenciais a sua atividade. Cita como exemplo o almoxarifado.

**IV.3.2 - BENS DE USO E CONSUMO (CFOPS 1556 E 2566)**

A recorrente argumenta que os bens de uso e consumo, classificados no CFOPs 1556 e 2566, são considerados insumos, no contexto da legislação vigente.

**IV.3.3 – SERVIÇOS TIDOS COMO NÃO ENQUADRADOS NO CONCEITO DE INSUMOS**

Ao contrário da fiscalização, a recorrente entende que peças de reposição de automóveis, lavagens de automóveis, serviços de tratamento de resíduos, serviços de construção civil, manutenção de elevadores, ar condicionados, serviços de despachante e serviços de vigilância, entre outros deveriam ser considerados dentro do conceito de insumos.

**IV.3.4 – SERVIÇOS COM DESCRIÇÃO NÃO IDENTIFICÁVEL**

A recorrente argumenta que mesmo os serviços prestados por empresas (participantes) com CNAE não relacionados com o processo produtivo do contribuinte, como construção civil, informática, locação/reparo de automóveis, movimentação de cargas devem ser considerados dentro do conceito de insumo.

**IV.3.5 – GASTOS COM COMISSÃO DE AGENTES**

A recorrente defende que os gastos incorridos com a comissão de agentes na venda de produtos, ocorridos em momento posterior à fabricação dos produtos, são indispensáveis para a consecução de suas atividades, e estão em sintonia com o conceito de insumos.

**IV.3.6 – DESPESAS UTILIZADAS PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS**

A recorrente entende que as despesas relacionadas ao transporte de mercadorias, dentre os quais os gastos com embalagens, pallets, caixas de papelão e outros seriam essenciais e, portanto, dentro do conceito de insumos.

**IV.3.7 – DESPESAS COM CONSULTORIA E PLANEJAMENTO**

A recorrente alega que as despesas com consultoria e planejamento, mesmo que executadas anteriormente a fabricação de celulose, seriam insumos e ensejariam os créditos de PIS/COFINS.

**IV.3.8 – GASTOS COM LIMPEZA, EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA E EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO (EPI'S)**

A recorrente defende que os gastos incorridos com limpeza, equipamentos de segurança e de proteção, por enquadarem-se dentro do conceito de insumo, dariam direito ao crédito de PIS/COFINS.

**IV.3.9 – DOS INSUMOS VINCULADOS À SILVICULTURA**

A recorrente argumenta que os gastos com insumos empregados na primeira etapa do seu processo produtivo, ou seja, na formação das florestas de eucalipto (silvicultura), dariam direito ao crédito de PIS/COFINS.

**IV.3.10 – DOS INSUMOS PARA FABRICAÇÃO DO DIÓXIDO DE CLORO**

A recorrente defende que os insumos adquiridos para a fabricação do dióxido de cloro também dariam direito aos créditos de PIS/COFINS.

**IV.3.11 – DOS FRETES**

A recorrente sustenta que os fretes nas modalidades de: a) aquisição de insumos e pago pelo adquirente na compra de mercadorias destinadas à revenda; b) venda de mercadorias produzidas; e c) fretes de mercadorias acabadas entre estabelecimentos do mesmo grupo; todos dariam direito aos créditos de PIS/COFINS.

**IV. 3.12 – DOS COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

A glosa já foi revertida na decisão de primeira instância. A argumentação da recorrente é apenas para evitar qualquer reversão.

**IV.3.13 – ALIMENTAÇÃO, TRANSPORTE E FARDAMENTO**

A recorrente defende que, considerando o conceito de insumo aplicado pelos Tribunais Pátrios, é evidente que os gastos incorridos com transporte de pessoa, alimentação e fardamento seriam insumos.

**IV.3.14 – LOCAÇÃO E ARRENDAMENTO DE BENS**

A recorrente entende que mesmo nos casos de locação e arrendamento de bens para a execução do seu processo produtivo teria direito aos créditos de PIS/COFINS.

**IV.3.15 – DOS BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES**

A recorrente defende que a aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero dariam direito aos créditos de PIS/COFINS.

**IV.3.16 – DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO**

A recorrente entende ter direito ao desconto dos créditos de PIS/COFINS- Importação da apuração das bases de cálculos das Contribuições de PIS e COFINS apuradas nos termos das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

**IV.4 – DA INDEVIDA REVISÃO DO RATEIO PROPORCIONAL**

A recorrente alega que a fiscalização entendeu de forma indevida que estariam incorretos os índices de rateio da receita bruta para fins de determinação do crédito objeto de pedido de ressarcimento de PIS/COFINS para posterior compensação com outros tributos federais.

A recorrente utilizou no cálculo apenas receitas que compõem a receita bruta, enquanto a fiscalização considerou outras receitas, que não compõem a receita bruta.

**V - DA NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO DE DILIGÊNCIA PARA EFETIVA ANÁLISE DOS INSUMOS CORRELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE**

A recorrente sustenta quanto a necessidade de conversão do julgamento em diligência, a fim de que se busque no caso resguardar o princípio da verdade material.

## VI – DO PEDIDO

A recorrente ao final do seu recurso voluntário pede:

*406. Ante todo o exposto, requer a Recorrente, primeiramente, seja determinada a conversão do julgamento do Presente Recurso Voluntário em diligência, a fim de que os bens e serviços adquiridos, em relação aos quais apropriou-se de créditos de PIS e COFINS, posteriormente glosados, sejam analisados considerando tanto o conceito de insumo adotado atualmente pelos Tribunais Superiores, como o processo produtivo efetivamente desenvolvido pela Recorrente, bem como sejam sanadas as inconsistências do trabalho fiscal e reanalizado o cálculo de rateio proporcional, considerando a regra normativa aplicada à época dos fatos.*

*407. Ao final, ou caso não entendam V.Sas. pela realização da diligência, requer seja cancelada a acusação fiscal ante a precariedade do trabalho fiscal, ou no mérito, seja julgado integralmente procedente o presente Recurso Voluntário, de que forma que sejam desconsideradas as glosas de créditos das contribuições de PIS e da COFINS ora combatidas e a revisão do rateio proporcional, uma vez demonstrado e comprovado o direito da Recorrente ao desconto dos referidos créditos e a legalidade do cálculo do rateio proporcional, nos termos da legislação aplicável.*

*408. De igual sorte, que o Recurso de Ofício, necessário ante o montante do crédito tributário exonerado, seja julgado improcedente, considerando a higidez do aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de combustíveis, bem como da aquisição de máquinas e equipamentos no mês de dezembro de 2013.*

*409. Por derradeiro, a Recorrente requer, de forma antecipada, que lhe seja concedido o direito de sustentação oral, nos termos do art. 58 do Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”).*

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A seguir passo a análise do Recurso Voluntário.

### Preliminares

#### Da Nulidade

A recorrente pugna pela nulidade do lançamento tendo em vista a inconsistência do trabalho fiscal. No entanto, a alegação de nulidade é desprovida de fundamento tendo em vista que não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

*Decreto n.º 70.235/1972*

*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.*

Nesse sentido, cito jurisprudência que trata dos pressupostos da nulidade.

***NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.***

*O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticolosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descebe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (Acórdão 1402-001.756 – 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da Primeira Seção de Julgamento – Sessão de 29 de julho de 2014)*

Tendo em vista a falta de fundamento do pedido, nega-se provimento a alegação de nulidade.

### **Mérito**

No mérito, em apertada síntese, a recorrente sustenta que a fiscalização: a) glosou os créditos de PIS/COFINS sem analisar efetivamente o processo produtivo da empresa; b) aplicou o conceito restritivo de insumo; c) realizou um levantamento fiscal precário; e d) revisou o método de rateio proporcional em desconformidade com a legislação.

De forma geral, cabe razão a recorrente. O STJ, por meio do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

*(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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE n.º 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência deste CARF, trata-se de analisar se os insumos atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Para fins didáticos passaremos a análise das exclusões/glosas seguindo a mesma estrutura utilizada pela fiscalização.

### **Análise das Exclusões/Glosas**

#### **1) bens e serviços tidos como auxiliares (exemplo: almoxarifado, hospedagem, despesas com viagens, conserto de ferramentas elétricas)**

*Serviços complementares: serviços de almoxarifado, 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 e despesas.*

**1.1) Serviços de almoxarifado:** atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

**1.2) Custos com programas de formação profissional:** atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

**1.3) Conserto de ferramentas elétricas:** atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

**1.4) Despesas com agências de viagem:** faltam elementos para provar que os serviços foram prestados como insumos de produção/fabricação da agroindústria. No presente caso, restam dúvidas quanto ao momento das despesas. Também restam dúvidas quanto a essencialidade das despesas. Manter a glosa.

**1.5) Hospedagem de empregados:** faltam elementos para provar que os serviços foram prestados como insumos de produção/fabricação da agroindústria. No presente caso, restam dúvidas quanto ao momento das despesas. Também restam dúvidas quanto a essencialidade das despesas. Manter a glosa.

**1.6) Mensalidade de órgãos de classe:** atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Manter a glosa.

**1.7) Propaganda e publicidade dos produtos e serviços e despesas:** os serviços com propaganda e publicidade não são essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Manter a glosa.

#### **2) bens de uso e consumo (CFOPs 1556 e 2566)**

*Bens adquiridos para uso e consumo: bens adquiridos pela Impugnante e classificados nos Códigos Fiscais de Operações e Prestação – CFOPs 1556 e 2566.*

Para fins de se tomar créditos de PIS/COFINS, no regime não-cumulativo por meio dos chamados insumos não se torna necessário que os bens sejam consumidos ou

desgastados no contato direto com o processo produtivo, mas que tenham uma relação direta com o mesmo.

Os bens de uso e consumo listados nos autos me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Nesse sentido, cito como exemplo dos autos: ponta de eixo, engate, pino fusível, suporte enxada e pneu. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa dos bens de uso e consumo (apenas das fases produtiva e industrial - ferramentas.)

**3) serviços tidos como não enquadrados no conceito de insumos (serviço de tratamento de resíduos dentre outros)**

*Bens e serviços 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, manutenção de elevadores, ar condicionados ou outros equipamentos, serviços de despachante e serviços de vigilância.*

**3.1) peças de reposição de automóveis:** atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

**3.2) lavagens de automóveis:** atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa (apenas os veículos integrados no processo produtivo, excluídos os veículos da área administrativa).

**3.3) serviços de tratamento de resíduos:** atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

**3.4) serviços de construção civil:** atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

**3.5) manutenção de elevadores:** atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa (limitados aos encargos de depreciação).

**3.6) ar condicionados ou outros equipamentos:** atrelado a existência de produção/fabricação da agroindústria, portanto, atende aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa (limitados aos encargos de depreciação).

**3.7) serviços de despachante:** os serviços não são essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Manter a glosa.

**3.8) serviços de vigilância:** os serviços não são essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Manter a glosa.

**4) serviços com descrição não identificável (construção civil, informática, locação/reparo de automóveis e movimentação de cargas dentre outros)**

*Serviços com descrição não identificável: serviços prestados por empresas (participantes) com CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) não relacionados com o processo*

*produtivo do contribuinte, como construção civil, informática, locação/reparo de automóveis, montagem e desmontagem de andaimes, limpeza de prédios, movimentação de cargas.*

Para fins de se tomar créditos de PIS/COFINS, no regime não-cumulativo por meio dos chamados insumos não se torna necessário que os bens sejam consumidos ou desgastados no contato direto com o processo produtivo, mas que tenham uma relação direta com o mesmo.

Deve-se considerar a natureza do serviço e não o CNAE do prestador, de modo que o serviço vinculado ao processo produtivo e industrial gera direito ao crédito, nos termos da análise aqui efetuada.

Os serviços listados nos autos nessa categoria que parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria são os de montagem e desmontagem de andaimes e movimentação de cargas. Assim, entendo que tais serviços atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa para montagem e desmontagem de andaimes e movimentação de cargas.

### **5) gastos com comissão de agentes na venda de produtos**

*Comissão de agentes: gastos com comissão de agentes de venda e produtos*

Da mesma forma que a propaganda e publicidade, entendo que os gastos com comissão de agentes na venda de produtos não são essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Manter a glosa.

### **6) despesas utilizadas para transporte de mercadorias (embalagens, pallets e outros);**

*Embalagens para transporte: despesas com embalagens utilizadas para o transporte de mercadorias.*

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a aquisições de embalagens, pallets e outros, cuja utilização destes, é servir de acessório para o transporte de produtos, na acomodação ou manuseio da carga.

Neste caso, os requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS são atendidos tendo em vista: i) a importância dos mesmos para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar os produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; e ii) o consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte.

As despesas listadas nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa das despesas utilizadas para transporte de mercadorias.

### **7) despesas com consultoria e planejamento**

*Serviços de Consultoria: despesas com consultoria e planejamento*

Da mesma forma que as despesas com propaganda e publicidade, entendo que os serviços de consultoria e planejamento que podem ser ocorrer de previamente ou posteriormente a produção/fabricação, não são essenciais. Manter a glosa.

**8) gastos com limpeza, equipamentos de segurança e equipamento de proteção (EPI's);**

*Serviços de limpeza e equipamentos de segurança e de proteção individuais (EPI's)*

A glosa dessa trata de itens que possuem relação com equipamentos de E.P.I, envolvendo a segurança individual dos funcionários envolvidos na produção. A utilização de E.P.I. é indispensável, sendo uma imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa. Trata-se de insumos de fácil identificação de essencialidade ou relevância para a produção.

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa dos gastos com limpeza, equipamentos de segurança e equipamentos de proteção individual (EPIs).

**9) dos insumos vinculados à silvicultura (agroindústria - florestas como ativos biológicos)**

*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*

As glosas dessa categoria referem-se a insumos vinculados à silvicultura. Ou seja, trata-se de insumos diretamente relacionadas com o cultivo de mudas de eucalipto, cujo destino dessa madeira é servir de insumo (matéria prima) para a produção de papel e celulose, que é o objeto principal da recorrente. Por cultivo de eucalipto, entenda-se como todo o processo produtivo da mesma, desde o plantio até o corte.

O CARF tem jurisprudência onde entende que tais dispêndios integram o processo produtivo de uma agroindústria. Assim, no caso da agroindústria, admite-se o creditamento não só dos bens e serviços qualificados como insumos na própria industrialização, mas também daqueles insumos utilizados na fase agrícola que lhe precede.

Ver acórdãos: CARF - Acórdão n.º 3402-002.811; CARF - Acórdão n.º 3302.003.155; CARF - Acórdão n.º 3301-002.270; CSRF - Acórdão n.º 9303-002.630; CSRF - Acórdão n.º 9303-002.630; CSRF - Acórdão n.º 9303-003.069; CARF - Acórdão n.º 3301-002.270; CARF - Acórdão n.º 3402-002.811; CARF - Acórdão n.º 3403-002.8244; CARF - Acórdão n.º 3302-003.155; CARF - Acórdão n.º 3402.003.076; CARF - Acórdão n.º 3402.003.041; CARF - Acórdão n.º 3403.002.319; e CARF - Acórdão n.º 3403.002.318.

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa dos insumos vinculados à silvicultura.

**10) dos insumos para fabricação do dióxido de cloro (produzido pela própria empresa a partir de insumos de terceiros)**

*Insumos para fabricação do dióxido de cloro: insumos para fabricação de dióxido de cloro (Peroxido de Hidrogênio (H<sub>2</sub>O<sub>2</sub>), Clorato de Sódio (NaClO<sub>3</sub>) e o Ácido Sulfúrico (H<sub>2</sub>SO<sub>4</sub>))*

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

**11) fretes (diversos tipos – transferência de insumos, madeira, produto acabado, transporte coletivo, transporte produtos para clientes e outros)**

*Fretes: fretes contratados para aquisição de insumos, para a venda de mercadorias e transferências de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos da Impugnante*

A glosa refere-se a prestações de serviços de diversos tipos como transferência de insumos, madeira, produto acabado, transporte coletivo, transporte produtos para clientes e outros.

O CARF tem jurisprudência onde entende que as atividades de logística e movimentação interna integram o processo produtivo de uma agroindústria. Ver acórdãos: CARF - Acórdão n.º 3403-001.597; CARF - Acórdão n.º 3302-003.097; e CARF - Acórdão n.º 3402-002.881.

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa dos fretes (com exceção do transporte de pessoal).

**12) combustíveis utilizados como insumos (reversão da glosa na DRJ);**

*Combustíveis: GLP utilizado em empiladeiras, GLP a granel, óleo diesel, álcool, gasolina, óleo lubrificante, óleo biodiesel marítimo e óleo biodiesel*

A glosa já havia sido revertida no julgamento de primeira instância. Mantida a decisão da DRJ.

**13) alimentação, transporte e fardamento**

*Gastos com alimentação, transporte e fardamento*

Os gastos com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por agroindústria não parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Manter a glosa, sendo que os fardamentos especiais caracterizados como EPI dão direito a crédito conforme o item de EPI.

**14) locação e arrendamento de bens**

*Locação e arrendamento de bens*

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa.

**15) bens do ativo imobilizado**

*Bens do ativo imobilizado*

Os gastos listados nos autos nessa categoria incluem diversos bens incorporados ao ativo imobilizado, tais como cabo elétrico, lâmpada vapor metalizado alta pressão, tubo flexível utilizado em máquinas e outros.

Tais gastos me parecem essenciais a produção/fabricação da agroindústria. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Reverter a glosa (limitados aos encargos de depreciação).

#### **16) bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições (alíquota zero)**

*Bens e serviços não sujeitos às contribuições do PIS e da COFINS*

É vedada a apropriação de créditos de PIS/COFINS em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. Manter a glosa.

#### **Outros**

#### **Dos créditos de PIS/COFINS sobre a importação vinculados à receita de exportação.**

*Créditos PIS e COFINS-Importação vinculados às receitas de exportação*

Sobre o assunto, adoto a mesma linha da decisão de primeira instância, cujo trecho reproduzo a seguir:

*Ao contrário do que afirma a interessada, 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. (DRJ Acórdão)*

*(...)*

*Dessa forma, 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.*

*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.*

Dou provimento para permitir o ressarcimento dos créditos de PIS/Cofins sobre a importação vinculados à receita de exportação.

#### **Do rateio proporcional**

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

378. *Como já salientado anteriormente, além de glosas indevidamente créditos apropriados pela Recorrente de acordo com a legislação aplicável, a D. Autoridade Fazendária, sem indicar qualquer base legal, entendeu por revisar o cálculo do rateio proporcional aplicado pela Recorrente. Após tal revisão, a D. Autoridade entendeu por rever os percentuais aplicados pela Recorrente.*

379. *Isso porque, por meio do Termo de Verificação Fiscal, em atendimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência n.º 05.1.01.00-2106-00547-9, a D. Autoridade Fiscalizadora concluiu que estariam incorretos os índices de rateio da receita bruta para fins de determinação do crédito objeto de pedido de ressarcimento de PIS e COFINS para posterior compensação com outros tributos federais.*

Alega que a fiscalização utilizou para fins de rateio valores de Receitas Isentas e demais Receitas sem Incidência da Contribuição apresentados no DACON, o que não é permitido pela legislação. Defende os percentuais de rateio que eram utilizados.

Sobre o assunto, adoto a mesma linha da decisão de primeira instância, cujo trecho reproduzo a seguir:

*Entretanto, a interessada não faz a comprovação de que os valores de RECEITAS ISENTAS E DEMAIS RECEITAS SEM INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO por ela empregados nos seus cálculos sejam de fato diversos dos utilizados pela fiscalização e que por sua vez foram retirados do DACON. A alegação de que as diferenças entre os valores preenchidos naquele Demonstrativo de Contribuições e os empregados no cálculo seriam explicados pelos dados constantes dos registros M400 e M800 da EFD não é suficiente, por si só, para que se acolham seus números em desprestígio ao informado na DACON, na medida em que os citados registros M400 e M800 são registros não automáticos preenchidos pela própria contribuinte segundo sua interpretação da legislação. Haveria de ser, no caso, apresentada documentação que comprovasse a existência e a dimensão dos valores excluídos da receita bruta.*

*Desse modo, mantém-se os índices de rateio fixados pela auditoria.*

De forma conclusiva, voto por negar provimento para manter os índices de rateio fixados pela fiscalização.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário na forma da tabela a seguir:

Item	Categoria/Natureza dos Créditos	Voto
1	Bens e serviços tidos como auxiliares	#
1.1	Serviços de almoxarifado	Reverter a glosa

1.2	Custos com programas de formação profissional	Manter a glosa
1.3	Conserto de ferramentas elétricas	Reverter a glosa
1.4	Despesas com agências de viagem	Manter a glosa
1.5	Hospedagem de empregados	Manter a glosa
1.6	Mensalidade de órgãos de classe	Manter a glosa
1.7	Propaganda e publicidade dos produtos e serviços e despesas	Manter a glosa
2	Bens de uso e consumo	Reverter a glosa parcialmente (apenas das fases produtivas e industrial – ferramentas)
3	Serviços tidos como não enquadrados no conceito de insumos	#
3.1	Peças de reposição de automóveis	Reverter a glosa
3.2	Lavagens de automóveis	Reverter a glosa parcialmente (apenas os veículos integrados no processo produtivo, excluídos os veículos da área administrativa)
3.3	Serviços de tratamento de resíduos	Reverter a glosa
3.4	Serviços de construção civil	Reverter a glosa (limitados aos encargos de depreciação)
3.5	Manutenção de elevadores	Reverter a glosa (limitados aos encargos de depreciação) Inciso VII do Art. 3.
3.6	Ar condicionados ou outros equipamentos	Reverter a glosa (limitados aos encargos de depreciação) Inciso VII do Art. 3.
3.7	Serviços de despachante	Manter a glosa
3.8	Serviços de vigilância	Manter a glosa (maioria) A divergência (perdedora) foi em relação aos serviços de vigilância de floresta.
4	Serviços com descrição não identificável	Deve-se considerar a natureza do serviço e não do CNAE do prestador de serviço, desse modo o serviço vinculado ao processo produtivo e industrial, geram direito ao crédito. Nos termos da análise efetuadas no voto.

4.1	Informática	Manter a glosa
4.2	Limpeza de prédios	Manter a glosa
4.3	Montagem e desmontagem de andaimes	Reverter a glosa
4.4	Movimentação de cargas	Reverter a glosa
5	Gastos com comissão de agentes na venda de produtos	Manter a glosa
6	Despesas utilizadas para transporte de mercadorias	Reverter a glosa
7	Despesas com consultoria e planejamento	Manter a glosa.
8	Gastos com limpeza, equipamentos de segurança e equipamento de proteção (EPI's)	Reverter a glosa
9	Dos insumos vinculados à silvicultura	Reverter a glosa
10	Dos insumos para fabricação do dióxido de cloro	Reverter a glosa
11	Fretes	Reverter a glosa, com exceção do transporte de pessoal.
12	Combustíveis utilizados como insumos	Mantida decisão DRJ de reverter a glosa.
13	Alimentação, transporte e fardamento	Manter a glosa. Sendo que os fardamentos especiais caracterizados como EPI dão direito a crédito conforme o item de EPI.
14	Locação e arrendamento de bens	Reverter a glosa. Inciso IV, Art. 3
15	Bens do ativo imobilizado	Reverter a glosa. Limitados aos encargos de depreciação.
16	Bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições	Manter a glosa
Outros	Dos créditos de PIS/COFINS sobre a importação vinculados à receita de exportação	Dar provimento ao RV para autorizar o ressarcimento conforme o Art. 16, inciso II, da Lei 11.116/2005 (Acórdão 3302 004 599 / Solução de Consulta COSIT 70 14/06/2018)
Outros	Do rateio proporcional	Negar provimento ao RV

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO

Fl. 23 do Acórdão n.º 3201-005.142 - 3<sup>a</sup> Sejul/2<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10580.726949/2017-60