MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10580.904745/2017-76**
ACÓRDÃO	3402-012.094 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUZANO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado sob o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao REsp nº 1.221.170, afetado ao rito dos recursos repetitivos.

CRÉDITOS. DESPESAS COM TRATAMENTO DE RESÍDUOS E EFLUENTES.

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

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. DESCABIMENTO.

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, INCISO I DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

É ônus do Contribuinte apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito creditório, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO

DOCUMENTO VALIDADO

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Súmula CARF nº 163.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: **I) por unanimidade de votos**, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para que, atendidos os requisitos previstos em lei, sejam revertidas as glosas dos créditos **(i)** dos serviços de tratamento de resíduos e **(ii)** do tratamento e destinação de efluentes; e, **II) por maioria de votos**, em manter as glosas relativas aos fretes de produtos acabados, vencidas, neste tópico, as conselheiras Anna Dolores Barrros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas. Designado para redigir o voto vencedor relativo ao tópico II) o conselheiro Jorge Luís Cabral.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-032.308, proferido pela 23ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

DOCUMENTO VALIDADO

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. HIPÓTESES.

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. VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

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 FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

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

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.

RATEIO. RECEITAS. EXCLUSÕES.

Para apuração da proporção entre as receitas do mercado interno tributada, não tributada e a do mercado externo não devem ser consideradas as receitas não

DOCUMENTO VALIDADO

operacionais, as não próprias da atividade e as decorrentes de avaliação de investimentos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

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 Não Reconhecido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) e Declarações de Compensação (Dcomp), cujo crédito provém do saldo credor da contribuição ao PIS, relativo ao mercado externo, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao quarto trimestre de 2015.

A DRF/Salvador-BA, por meio do despacho decisório de fl. 1300, não reconheceu o direito creditório e deixou de homologar as Declarações de Compensação (Dcomp) a ele vinculadas, por inexistência do crédito.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), de fls. 1318/1349, a fiscalização encontrou inconsistências na apuração do rateio proporcional entre as receitas do mercado interno tributado e não tributado 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, a seguir detalhadas.

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

Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos

> - ***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.*** *Embora tais bens e serviços sejam relevantes para o processo produtivo, não se pode dizer sejam os mesmos empregados diretamente na fabricação de um bem*

DOCUMENTO VALIDADO

destinado à venda, já que se tratam de serviços auxiliares, complementares ao processo e, por isso, fora do alcance do conceito de insumo;

*- bens adquiridos para uso e consumo, classificados pela empresa nos Códigos Fiscais de Operações e Prestação – **CFOPs 1556 e 2566** – Compra de Material para Uso ou Consumo.Tais bens adquiridos para uso e consumo não são considerados insumos, uma vez que não são incluídos no processo de fabricação;*

*- **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 não ligados à produção, serviços de despachante, serviços de vigilância**, e outros serviços com descrição não identificável não se enquadram no conceito de insumo;*

- serviços com descrição não identificável, prestados por empresas(participantes) com CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) não relacionados com o processo produtivo do contribuinte, construção civil, informática, locação/reparo de automóveis, movimentação de cargas.

*- gastos com **comissão de agentes (venda de produtos)** sequer podem ser atrelados à etapa da PRODUÇÃO do bem objeto da venda que gera a receita tributável, sendo executáveis em momento **POSTERIOR** a ela e, por isso, estariam fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito dos insumos;*

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

*- despesas com **consultoria e planejamento**, por serem **ANTERIORES** à produção/fabricação da celulose, também não podem gerar o crédito requerido.*

*- gastos com l**impeza, equipamentos de segurança e equipamentos de proteção individuais (EPI`s)** não devem gerar créditos a serem deduzidos dos valores de PIS e COFINS devidos pelos contribuintes (conferir acórdão nº 203-12.452) [grifos originais]*

Das Florestas/Reflorestamento (Silvicultura)

Em suma, os empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização devem ser classificados no ativo imobilizado. E, as despesas de qualquer natureza, incorridas para sua implantação, devem ser contabilizadas no ativo imobilizado. A floresta sofrerá então a exaustão à medida que suas árvores forem sendo derrubadas. E podemos concluir que as despesas com a constituição da floresta não podem ser utilizadas como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na qualidade de insumos de seu produto final, já que o custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado, e sujeitos a encargos de exaustão.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, seguindo a interpretação literal disposta no art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), conclui-se ***não haver previsão legal para apuração de créditos sobre encargos de exaustão incorridos sobre bens incorporados ao ativo imobilizado do contribuinte tanto para o PIS/Pasep, como para o Cofins.***

Desta forma, bens como: ***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****, não geram créditos para a apuração daquelas contribuições. (grifos originais)*

Dos Insumos para a fabricação do Dióxido de Cloro

Insumos que dão direito ao crédito de PIS/COFINS não podem ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que geram despesas necessárias para as atividades da empresa. Além dos insumos diretos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem), somente seriam insumos que dariam direito ao credito, aqueles bens e serviços que, ***adquiridos de pessoa jurídica****, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda, ou seja, aplicados na produção da celulose.*

(...)

Sendo assim, o custo dos produtos para fabricação do Dióxido de cloro não gera direito ao crédito, e não podem ser utilizados como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins na qualidade de insumos para o seu produto final celulose.

Desta forma, o custo dos produtos químicos: 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. (grifos originais)

Dos Fretes

Em relação aos fretes, a fiscalização entende que somente geram direito ao crédito os gastos com aquisição e insumos ou relacionados à operação de venda e suportados pelo vendedor.

No entanto, foi glosado o total dos créditos relativos aos fretes porquanto a contribuinte não apresentou planilha, solicitada pela fiscalização, contendo detalhamento das modalidades de frete por ela utilizadas de modo a que se possibilitasse a análise de quais tipos de frete, no entendimento da fiscalização, gerariam créditos da não-cumulatividade.

Dos Combustíveis utilizados como Insumos

Do mesmo modo que para os fretes, 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.

Da Alimentação, Transporte e Fardamento

DOCUMENTO VALIDADO

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

Da Locação e arrendamento de bens

Foram glosados créditos correspondentes a gastos com aluguéis de veículos, por falta de previsão legal.

Dos créditos sobre bens do ativo imobilizado apurado com base no valor de aquisição ou de construção

> *Para esta rubrica, **intimamos o contribuinte a apresentar os demonstrativos mensais, do período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, referentes aos créditos sobre bens do ativo imobilizado, com base no valor de aquisição ou de construção,** correspondentes aos valores informados no SPED - CONTRIBUIÇÕES (Valores informados anteriormente nos DACON`s nas fichas 6A, item 10 e fichas 16A, item 10), contendo: descrição do bem, valor de aquisição do bem, data de aquisição do bem, valor do crédito utilizado, código NCM, número da Nota fiscal, chave de acesso da nota fiscal eletrônica e descrição detalhada da utilização do bem. O **contribuinte não atendeu a nossa intimação.***
>
> *Desta forma, c**omo não teríamos como identificar se as aquisições são referentes a máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, efetuamos a glosa integral** dos valores utilizados para a apuração dos créditos de PIS e COFINS para esta rubrica. (grifos acrescidos)*

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.

Da Glosa dos créditos de Pis/Cofins sobre Importação vinculados à receita de Exportação

> *(...)*
>
> *Desse contexto normativo, constatam-se as seguintes possibilidades de compensação, ou de ressarcimento em dinheiro, relativamente aos créditos de PIS e de Cofins: (i) a estabelecida pelo § 1º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003, para os créditos vinculados à receita de exportação, cuja apuração tem origem em operações no mercado interno; (ii) a estabelecida pela Lei nº 11.116, de 2005, para os créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, cuja apuração tem origem em operações no mercado interno ou externo.*
>
> *Sobre essa segunda hipótese, importa notar que as vendas a que se referem são aquelas efetuadas no mercado interno em condições de suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, pois, como visto, as vendas efetuadas ao mercado externo (exportações) permaneceram reguladas pelo §1º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003.*
>
> *Dessa forma, a possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em dinheiro, dos créditos de PIS ou Cofins apurados em decorrência de operações de importação*

DOCUMENTO VALIDADO

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.

Cabe registrar, também, que a glosa efetuada não implicou na desconsideração dos créditos de Pis/Cofins sobre importação, porquanto esses créditos foram considerados nos lançamentos efetuados pela fiscalização.

Cientificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade, às fls. 5/149, onde, preliminarmente, argui a nulidade do presente porquanto a fiscalização não aplicou, neste procedimento, o conceito de insumo trazido pelo REsp 1.221.170/RS do Superior Tribunal de Justiça (STJ), mas o fez no processo nº 10580.727156/2018-49, que constituiu o crédito tributário de PIS e Cofins relativo aos períodos em que foram solicitados os ressarcimentos (janeiro de 2014 a dezembro de 2015).

Assim, como foram adotados critérios distintos para creditamento, o presente não poderia prosseguir até que seja refeito o trabalho fiscal e, após isso, os PER/DCOMP deverão aguardar o julgamento do processo dos autos de infração.

Alega ainda que o trabalho fiscal seria precário, pois as planilhas dos itens glosados não foram anexadas ao presente, assim a manifestante não pôde verificar quais são eles.

Alternativamente, requer a readequação das glosas do presente ao conceito de insumo definido no REsp 1.221.170/RS.

Requer ainda que o julgamento do presente seja suspenso até o julgamento do processo nº 10580.727156/2018-49, por possuírem ambos o mesmo objeto.

Posteriormente, transcreve ipsis litteris a impugnação apresentada naquele processo por considerá-la integralmente aplicável ao presente.

A seguir transcreve-se a síntese da impugnação apresentada no processo nº **10580.727156/2018-49.**

(Início da reprodução)

Cientificada do lançamento, a requerente apresentou a impugnação, às fls. 5841/5971, onde, preliminarmente, suscita a nulidade do lançamento ante a precariedade do trabalho fiscal.

Alega, em resumo, que a fiscalização não aplicou o conceito de insumo trazido pelo REsp 1.221.170/RS do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Em vez disso teria optado por uma interpretação própria da decisão, o que teria culminado na glosa de boa parte do crédito pleiteado.

Argui também que a fiscalização adotou dois conceitos distintos para autorizar ou não o aproveitamento dos créditos, sendo, desta forma, discricionária. Em determinado momento autoriza o creditamento de certo bem ou serviço, mas sobre esse mesmo bem ou serviço, posteriormente, nega o crédito. Ou seja, para

DOCUMENTO VALIDADO

os PER/DCOMP utilizou a sistemática ultrapassada e para o lançamento do crédito tributário lançou mão do conceito atual de insumo, pelo menos em tese.

E conclui quanto ao tema (grifos originais):

> *25. Desta feita,* ***resta clara a PRECARIEDADE do trabalho fiscal e a sua nulidade ante a insegurança jurídica e prejuízos aos direitos à ampla defesa e contraditório garantidos constitucionalmente à Impugnante, haja vista que na prática a D. Autoridade Fazendária não aplicou o conceito de insumos para fins de creditamento e acabou glosando créditos que são garantidos legalmente à Impugnante.***

Informa que contratou um dos maiores especialistas em engenharia industrial para que atestasse *in loco* as atividades da impugnante e verificasse a pertinência da grande variedade de insumos glosados pela fiscalização, conforme laudo que anexa.

Na sequência, alega, em síntese, que a fiscalização não levou em consideração o processo produtivo da contribuinte para analisar a procedência dos créditos, atitude que seria primordial e indispensável dada a definição do termo insumo pelos tribunais, o que demandaria análise detalhada do processo desenvolvido pela impugnante. Isso teria acarretado a não observância do Princípio da Verdade Material. E conclui (grifos originais):

> *47. Diante disso,* ***admitir que o lançamento ora combatido deve ser mantido é rechaçar a aplicação do princípio da verdade material e ao próprio entendimento dos Tribunais Superiores, inclusive do CARF****, que rege o processo administrativo, uma vez que resta claro que a D. Autoridade Fiscalizadora não analisou o elemento essencial e indispensável ao deslinde deste caso:* ***a correlação dos bens e serviços, sobre os quais a Impugnante apropriou-se de créditos, com o efetivo processo produtivo desenvolvido.***

Ainda quanto à alegada precariedade do trabalho fiscal, argui que houve inconsistências em glosas de alguns itens, tais como:

- foi glosada a “tela pr desaguadora”, mas mantido o crédito referente à “gaxeta”, que teria função similar;

- foram glosadas as resistências de chuveiro, mas admitido o próprio chuveiro;

- glosada a “massa refratária” sem razão aparente;

- glosado crédito referente à luva que “somente se diferencia pela peça de roupa”;

- glosado o crédito relativo à limpeza do tanque de licor preto por estar relacionado à área administrativa, apesar de estar diretamente ligada ao processo produtivo da empresa;

- glosados serviços de transporte de máquinas, mas não o de equipamentos de colheitas, sem aparente distinção;

DOCUMENTO VALIDADO

- em relação ao transporte de mudas, a autoridade ora autoriza o creditamento, ora o nega, sem aparente justificativa.

Reclama ainda a impugnante de glosas de bens de uso e consumo sem indicar quais seriam esses bens, o que impossibilitaria a sua contestação.

Quanto ao mérito, inicia discorrendo sobre o conceito de insumo e a sistemática da não-cumulatividade, bem assim sobre a legislação de regência das contribuições não cumulativas (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003) e a sua regulamentação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) por meio das Instruções Normativas (IN) SRF nº 242/2002 e 404/2004, concluindo que estas, em suma, em relação ao conceito de insumo, aplicam indevidamente às contribuições sociais os mesmos conceitos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Advoga, em resumo, um conceito mais amplo do termo insumo para fins de creditamento no âmbito da não-cumulatividade. Em suas palavras (com grifos originais):

> *71. Com efeito, analisando-se teologicamente (sic) o conceito de insumos dados pelos legisladores, e com base no próprio entendimento dos Tribunais pátrios, para fins de determinação dos créditos das Contribuições ao PIS e à COFINS,* ***deve ser considerado como insumo todos aqueles bens e serviços pertinentes que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço decorrentes.***
>
> *(...)*
>
> *75. Vale ressaltar que a discussão acerca do conceito de insumo para fins de creditamento das Contribuições ao PIS e à COFINS foi objeto de discussão do rito de recursos repetitivos* ***de forma a considerar como insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, bens e serviços que sejam essenciais ao processo produtivo, mesmo que não consumidos neste, mas que indispensáveis aos resultados dele decorrentes.***
>
> *76. Em suma,* ***tem-se 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.***
>
> *77. E, nesta esteira, analisando-se a acusação fiscal ora combatida, vê-se que tal conceito não foi efetivamente aplicado, até porque o processo produtivo desenvolvido pela Impugnante, elemento basilar e indispensável do referido conceito, sequer foi considerado pela D. Autoridade, como já visto anteriormente.*

DOCUMENTO VALIDADO

Posteriormente, passa a descrever resumidamente o seu processo produtivo, que passa pelas seguintes fases: produção de mudas, silvicultura, fabricação de celulose e venda dos produtos.

A seguir, se insurge contra algumas glosas de créditos, que, no seu entender, seriam indevidas, a seguir resumidas.

DOS BENS E SERVIÇOS TIDOS COMO AUXILIARES

Nesse tópico, novamente alega que a fiscalização não aplicou o entendimento sobre o conceito de insumo firmado pelo STJ, que vários desses itens não constam no anexo ao auto de infração e que as justificativas das glosas são genéricas, alheias às especificidades e complexidade do processo industrial da contribuinte.

Argui que o serviço de almoxarifado é de grande importância para a empresa. E prossegue (grifos originais):

> *118. **Sem este serviço é impossível que uma empresa, ainda mais do porte da Impugnante, exerça regularmente suas atividades, sem que haja uma ruptura ou um desequilíbrio no processo produtivo.***
>
> *119. No caso da Impugnante, tal questão de ininterruptibilidade é tão importante que a mesma dispõe de almoxarifado móvel, contendo as principais peças de reposição, para que as operações da Impugnante, ainda que situadas nos lugares mais longínquos, não sejam interrompidas por muito tempo*
>
> *(...)*
>
> *121. Desta feita, é por óbvio que este é essencial à consecução das atividades da Impugnante, de forma que este mantenha o seu fluxo regular e, com isso, consiga manter a qualidade dos produtos e auferir receita.*
>
> *122. Desta feita, não obstante tal serviço não esteja vinculado diretamente ao processo produtivo, é por óbvio que este é essencial ao processo produtivo, de forma que este mantenha o seu fluxo regular e, com isso, consiga manter a qualidade dos produtos e auferir receita.*

Em relação às despesas com hospedagem e viagem, alega, *in verbis* (grifos originais):

> *126. Da mesma forma tem-se com as despesas de viagem e hospedagem. Como já demonstrado anteriormente, **as atividades socioeconômicas da Impugnante são realizadas tanto nas florestas, início do processo produtivo com a formação das florestas de onde serão extraídas as toras de eucalipto, como nos estabelecimentos industriais, atualmente localizados nas Cidades de Suzano/SP, Mucuri/BA e Imperatriz/MA.***
>
> *127. Por consequência, em razão da pluralidade de lugares e distância de suas unidades florestais (que são muitas!) e suas unidades industriais, **é necessário que seus funcionários se desloquem o tempo todo entre estes estabelecimentos, o que gera, rotineiramente, despesas com viagens, alimentação, hospedagem, etc.***
>
> *(...)*

DOCUMENTO VALIDADO

*129. **Ainda, faz-se mister ressaltar que as terras da Impugnante, em regra, são afastadas de qualquer área urbana ou até mesmo do centro dos pequenos municípios.***

(...)

*143. Outro ponto que deve ser analisado com esmero decorre do creditamento, pela Impugnante, de custos incorridos com a formação profissional. Ora, **por a Impugnante exercer uma atividade altamente complexa e com maquinário específico, é imprescindível que seus funcionários estejam aptos e qualificados a realizar as atividades necessárias à fabricação da celulose e papel, desde o cultivo das mudas até a venda dos produtos ao consumidor final.***

Quanto às despesas com cursos e treinamentos dos funcionários, argumenta que o CARF já se manifestou de forma favorável ao seu creditamento, conforme acórdão que menciona.

E conclui quanto ao tópico (grifos originais):

*150. Desta feita, **considerando o atual entendimento dos Tribunais Pátrios acerca do conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, como sendo os bens e serviços que, mesmo que não empregados diretamente ao processo produtivo, sejam imprescindíveis a este, é por óbvio que há que se reconhecer o direito da Impugnante ao desconto dos créditos referentes a estes bens e serviços, tais como almoxarifado, hospedagem, despesas com viagens, conserto de ferramentas elétricas, entre outros,** indevidamente glosados pela D. Autoridade Autuante.*

BENS DE USO E CONSUMO (CFOPS 1556 E 2566)

153. Vale destacar que, mesmo que fosse aceitável a justificativa dada pela D. Autoridade Autuante para a glosa dos créditos, como pode esta afirmar que estes não estão incluídos no processo de fabricação, se a D. Autoridade Autuante sequer analisou efetivamente o processo produtivo desenvolvido pela Impugnante. Tanto que não indicou os fundamentos fáticos que comprovam que estes bens não estão vinculados ao processo produtivo, limitando-se a sustentar uma justificativa genérica.

154. Tanto esta assertiva é verdadeira que, da análise dos anexos do "Termo de Verificação Fiscal", vê-se que a D. Fiscalização sequer analisou os bens enquadrados como materiais de uso e consumo, que supostamente não teriam qualquer relação com o processo produtivo da Impugnante.

(...)

Vê-se, portanto, que não há qualquer argumento que justifique a manutenção da glosa dos referidos créditos sob o fundamento de que estes bens não são empregados diretamente no processo produtivo, haja vista que (i) o conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, não necessita que os bens e serviços estejam empregados diretamente ao processo produtivo, mas que sejam, mesmo que de forma indireta, relevantes a este processo, (ii) não há no presente lançamento a indicação de argumentos fáticos ou jurídicos que comprovem que estes bens não estejam vinculados, mesmo que de forma indireta, ao processo produtivo desenvolvido pela Impugnante, (iii) referidos bens estão sim relacionados

DOCUMENTO VALIDADO

ao processo produtivo da Impugnante, mesmo que de forma indireta, assertiva esta que seria facilmente confirmada se a D. Fiscalização tivesse analisado o processo produtivo da Impugnante, e por fim, (iv) os mesmos bens, cujos créditos foram glosados pela D. Autoridade Autuante, em outras situação foram reconhecidos em favor da Impugnante por esta mesma Autoridade neste lançamento. (grifos originais)

SERVIÇOS TIDOS COMO NÃO ENQUADRADOS NO CONCEITO DE INSUMOS

163. Nos termos da acusação fiscal, 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

(...)

165. Não obstante pareça um pouco repetitivo, mas mais uma vez não há qualquer justificativa por parte da D. Autoridade Autuante demonstrando que estes bens e serviços não estão relacionados (inclusive de forma indireta) com o processo produtivo desenvolvido pela Impugnante, o qual, como é cediço, é o elemento basilar para a análise do direito de desconto dos créditos de PIS e COFINS nos termos da legislação aplicável.

(...)

167. E, da mesma forma ocorre com os demais bens e serviços tidos como não enquadrados no conceito de insumos, que assim foram considerados por não ter sido levado em consideração as especificidades e complexidade do processo produtivo desenvolvido pela Impugnante.

168. Tanto é assim que, ao deparar com a glosa de créditos decorrentes da manutenção de ar condicionado, já se pode ter a ideia (equivocada) de que se trata de um serviço para a área administrativa. No entanto, ***há um sistema de ar condicionado indispensável para a refrigeração do sistema elétrico de determinas máquinas e equipamentos utilizados na fabricação da celulose (doc. 08).***

(...)

170. Como se vê, ***sem os serviços de manutenção de ar condicionado, simplesmente a Impugnante pode ter interrompido o seu processo produtivo.***

171. Outros serviços que merece destaque são aqueles relacionados aos despachantes de exportação (doc. 09). Como é cediço, a Impugnante é uma empresa brasileira de grande renome no mercado interno e externo, sendo grande parte de seus produtos (papel e celulose) efetivamente exportado.

174. Na mesma toada estão os serviços de vigilância. Ora, D. Julgadores, imagina se o tamanho das terras em que as florestas e as indústrias estão localizados. Como se pode imaginar manter o processo produtivo contínuo sem para tanto a Impugnante tenha que contratar serviços de vigilância.

175. Ainda nesta esteira, estão os serviços de movimentação de resíduos, sem os quais seria impossível a Impugnante realizar suas atividades dentro das áreas industriais (doc. 10). Ora, D. Julgadores, a D. Autoridade Fazendária tem noção do

DOCUMENTO VALIDADO

quanto é necessária a movimentação de resíduos para uma indústria que o "insumo" principal é a madeira? Pelo lançamento ora combativo, vê-se que não.

176. Portanto, diversamente do que consta nas razões da acusação fiscal, ***referidos bens e serviços são de fato indispensáveis ao processo produtivo da Impugnante e, portanto, dão direito ao crédito das referidas contribuições.*** *(grifos originais)*

SERVIÇOS COM DESCRIÇÃO NÃO IDENTIFICÁVEL

178. Primeiramente, ***o questionamento que faz a Impugnante é quais são estes serviços que foram reputados como não identificáveis pela D. Fiscalização, haja vista que, diversamente do que sustenta, na planilha com discriminação dos créditos glosados não há qualquer indicação do termo "participante".***

179. Da forma como foi feito o trabalho fiscal não é possível que a Impugnante identifique quais são estes serviços que tiveram os créditos glosados, ***trazendo sérios e irreparáveis prejuízos ao direito de defesa da Impugnante.***

180. Outro ponto que se levanta deste item é desde quando o CNAE da empresa prestadora de serviço serve de fundamento para análise do direito creditório da Impugnante ou de qualquer outro contribuinte? Consegue mesmo a D. Fiscalização, apenas com base no CNAE, identificar se aquele serviço prestado à Impugnante está ou não relacionado ao seu processo produtivo? A resposta lógica e óbvia é não.

181. Desta feita, ***a Impugnante deixa de rebater qualquer argumento de mérito quanto a estes créditos glosados por corresponderem a serviços não identificáveis por não ter qualquer fato ou fundamento acusatório para fazê-lo, mas é evidente que não há qualquer fundamento (mesmo que por presunção) para manter tal glosa.*** *(grifos originais)*

GASTOS COM COMISSÃO DE AGENTES

E, como é cediço, não subsiste as atividades socioeconômicas da Impugnante se esta, além de produzir celulose e papel, não conseguir vender seus produtos, razão pela qual os agentes são imprescindíveis para suas atividades.

Sendo assim, ***os gastos incorridos no pagamento de comissão dos agentes de venda se mostra absolutamente indispensável à obtenção de resultado das atividades desenvolvidas pela Impugnante, no caso a obtenção da receita tributável, em total sintonia com o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, conforme já vastamente explanado anteriormente.*** *(grifos originais)*

DESPESAS COM CONSULTORIA E PLANEJAMENTO

194. Portanto, não se pode admitir a manutenção da glosa dos referidos créditos simplesmente por um aspecto "temporal", sem que seja obrigatório no caso em tela que a D. Autoridade Autuante, após analisar detalhadamente o processo produtivo da Impugnante, indique os fundamentos fáticos e jurídicos legítimos para tal glosa.

195. Apenas para que se reforce a ideia de que para que se mantenha a glosa dos créditos em questão é imprescindível que se conheça o processo produtivo, a Impugnante utiliza dos serviços de planejamento e consultoria em diversas etapas

DOCUMENTO VALIDADO

do seu processo produtivo, sem os quais não seria possível a adequada formação de suas florestas, até a fabricação efetiva da celulose e papel.

196. Ou seja, os serviços de planejamento e consultoria são indispensáveis ao processo produtivo da Impugnante, seja porque possibilitar o exercício regular das etapas do processo, seja para não incorrer em qualquer perda de qualidade deste processo.

DOS INSUMOS VINCULADOS À SILVICULTURA

Neste item, a impugnante primeiramente alega que a fiscalização em seu relatório dá a entender que teria admitido todos os créditos de PIS e Cofins, contudo verifica-se a glosa desses créditos nas planilhas acostadas aos autos de infração.

Argumenta que não há dúvidas quanto aos créditos dos bens e serviços empregados na formação e manutenção das florestas, como reconhecido pela própria autoridade fiscal. E prossegue:

204. As próprias regras contábeis (CPC 29 – doc. 12) aplicadas indicam expressamente que as florestas cultivadas pela Impugnante se tratam na verdade de ativos biológicos, haja vista que, diversamente de uma floresta que não faz parte de um processo produtivo, as florestas formadas e mantidas pela Impugnante têm como finalidade precípua fornecer, por um único período, madeira de eucalipto a ser utilizada na produção de papel e celulose.

205. Assim, ao final da sua vida produtiva, as mesmas geralmente são descartadas, restando apenas toras e madeira serrada. Para um novo ciclo, é necessária uma nova formação de florestas por parte da Impugnante, a partir de uma base que não pode ser considerada como uma ativo imobilizado.

206. Portanto, no caso da Impugnante, as florestas de eucalipto são, na verdade, ativos biológicos consumíveis, porque:

206. Portanto, no caso da Impugnante, as florestas de eucalipto são, na verdade, ativos biológicos consumíveis, porque:

(i) não se tratam de ativos/plantas que produzirão frutos por mais de um ciclo;

(ii) não são ativos/plantas que sustentarão colheitas regulares ao longo se sua vida útil e,

(iii) a madeira cortada não será vendida como um produto, e sim usada no processo produtivo da celulose.

(...)

211. E, sendo portanto, ativos biológicos (e não ativo imobilizado como reputa a D. Autoridade Fiscalizadora) que representam a primeira etapa do processo produtivo da Impugnante, é por certo que todos os bens e serviços empregados, de forma direta ou indireta, na formação e manutenção destas florestas, dão direito ao desconto dos créditos de PIS e COFINS pela Impugnante, posto serem obviamente insumos.

DOCUMENTO VALIDADO

Aduz ainda decisões do CARF com entendimento de que os gastos com criação e manutenção de florestas de pinheiros dão direito a créditos da não-cumulatividade.

DOS FRETES

> *225. Basicamente, conforme indicado pela própria D. Autoridade Fazendária, as modalidades de fretes utilizados pela Impugnante 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.*
>
> *(...)*
>
> *231. A única divergência que se tinha até então era quanto ao direito dos contribuintes ao desconto dos créditos das referidas contribuições quanto aos créditos utilizados nas transferências de mercadorias acabadas entre estabelecimentos do mesmo grupo.*
>
> *(...)*
>
> *232. No entanto, recentemente,* ***o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais encerrou esta dúvida ao reconhecer o direito de desconto de créditos de PIS e COFINS também em relação aos fretes utilizados nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos.*** *(grifos originais)*

Em relação aos serviços de transporte coletivo, alega, *in verbis* (com grifos originais):

> *236.* ***Outro ponto que merece destaque se refere aos créditos decorrentes da contratação de serviços de transporte coletivo, os quais são indispensáveis para o deslocamento dos colaboradores da Impugnante até os lugares mais remotos, o que, portanto, justifica a sua essencialidade. Este ponto será melhor detalhado mais à frente, seguindo a ordem dos itens glosados conforme o "Termo de Verificação Fiscal".***
>
> *(...)*
>
> *239. Considerando o fato de que a Impugnante: (i) se apresenta como uma indústria de base florestal, (ii) dispõe de áreas plantadas em diversos estados brasileiros, e (iii) suas florestas estão alocadas em locais afastados e, muitas das vezes, com difícil acesso, resta evidente que os dispêndios com o transporte de funcionários aos locais de trabalho representam não uma liberalidade da Impugnante, mas sim medidas essenciais para a consecução de suas atividades.*
>
> *240. Ademais, ainda que para outros segmentos industriais o transporte de funcionários não represente relação clara com a produção, com hialina clareza, tal cenário não representa a realidade da Impugnante, na medida que, sem o transporte fornecido pela Impugnante, não há a menor possibilidade de que os funcionários cheguem ao local de colheita ou até mesmo do plantio das árvores, por exemplo.*

DOCUMENTO VALIDADO

241. Desta feita, não restam dúvidas quanto ao direito da Impugnante ao desconto de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos incorridos com fretes na aquisição de insumos ou mercadorias destinadas à revenda, na venda de produtos acabados e na transferência de produtos entre seus estabelecimentos, assim como no transporte de seus colaboradores.

ALIMENTAÇÃO, TRANSPORTE E FARDAMENTO

243. Ocorre que, considerando o conceito de insumo aplicado pelos Tribunais Pátrios, ***é evidente que os gastos incorridos com transporte de pessoa, alimentação e fardamento (doc. 15) são insumos às atividades exercidas pela Impugnante.***

244. Isso porque, como já salientado anteriormente, a Impugnante exerce suas atividades tanto em unidades florestais como em industriais, o que faz com que seja indispensável o deslocamento de seus funcionários, assim como os dispêndios com alimentação e fardamento.

(...)

246. Com efeito, não obstante a referida decisão não faça menção aos gastos com alimentação e fardamento, por uma análise lógica do processo produtivo da Impugnante, ***resta evidente que estes gastos são indispensáveis às atividades da Impugnante, que precisa proporcionar alimentação aos seus funcionários, muitas vezes alocados em áreas remotas que não possuem infra estrutura, assim como o correto fardamento, de modo a evitar acidentes durante o processo produtivo, o que, aliás, é uma obrigação legal.***

(...)

248. Em relação ao transporte de funcionários e sua alimentação, faz-se mister rememorar que, em virtude da complexa e diversidade de localidades em que a Impugnante exerce suas atividades, tanto o transporte de funcionários quanto a alimentação representam dispêndios passíveis de creditamento de PIS e de COFINS.

249. Conforme salientado alhures, a realidade das empresas de base florestal, tal como a Impugnante, não pode ser comparada com outros contribuintes, na medida em que as terras da Impugnante estão, na grande maioria das vezes, situadas em locais de difícil acesso.

(...)

248. Em relação ao transporte de funcionários e sua alimentação, faz-se mister rememorar que, em virtude da complexa e diversidade de localidades em que a Impugnante exerce suas atividades, tanto o transporte de funcionários quanto a alimentação representam dispêndios passíveis de creditamento de PIS e de COFINS.

249. Conforme salientado alhures, a realidade das empresas de base florestal, tal como a Impugnante, não pode ser comparada com outros contribuintes, na medida em que as terras da Impugnante estão, na grande maioria das vezes, situadas em locais de difícil acesso.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

251. Já em relação ao fardamento de seus funcionários, tais gastos não decorrem de mero preciosismo da Impugnante, mas sim em decorrência de imposição legal, ou que, no mínimo, vise a segurança de seus empregados.

(...)

257. Desta feita, ***levando-se em consideração o conceito de insumos adotado pelos Tribunais Pátrios, não restam dúvidas quanto ao direito da Impugnante ao desconto dos créditos de PIS e COFINS sobre os gastos incorridos com transporte, alimentação e fardamento de seus funcionários.*** *(grifos originais)*

LOCAÇÃO E ARRENDAMENTO DE BENS

Quanto a este item, a contribuinte, em resumo, aduz entendimento do CARF no sentido de que os gastos com locação de veículos, em determinados casos, são imprescindíveis e por isso geram créditos da não-cumulatividade.

Em relação a outras locações, alega, *in verbis*:

260. Quanto à locação de máquinas e equipamentos, tais como guindastes, equipamentos para tratamento de efluentes, tanques, etc, não obstante não reste qualquer dúvida quanto à imprescindibilidade de tais bens ao processo produtivo da Impugnante, estes foram equivocadamente glosados, o que não se pode admitir pela simples lógica.

DOS BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

281. Ou seja, enquanto a D. Fiscalização entende, de um lado, que a Impugnante, contribuinte industrial, adquirente de insumos tributados à alíquota zero tem a receita bruta da venda de seus produtos onerada por PIS e COFINS, mas sem direito ao crédito, por outro, a legislação garante ao seu fornecedor a manutenção e utilização do crédito dessas contribuições em relação aos insumos que utilizou na fabricação do seu produto cuja receita decorrente da venda está sujeita à alíquota zero. Um verdadeiro absurdo!!!

282. Vejam, D. Julgadores, que não obstante a Impugnante tenha adquirido tais insumos à alíquota zero das referidas contribuições, tais produtos foram previamente sujeitos a incidência em cascata destes tributos em etapas anteriores da circulação. Assim, mesmo que tais aquisições a priori possam parecer pela não incidências das contribuições ao PIS e à COFINS, é fato que tais contribuições, na verdade, estão embutidas no preço.

283. Desta feita, ***a Impugnante faz jus ao creditamento mesmo que a aquisição dos insumos tenha sido efetuada à alíquota zero, haja vista que a Impugnante paga, ainda que embutido no preço, as contribuições do PIS e da COFINS indiretamente em outros insumos e produtos. Tanto é assim que o legislador trouxe à baila do ordenamento jurídico o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, supracitada.***

(...)

Assim, ante todo o entendimento dos Tribunais acercado efeito cascata do PIS e da COFINS, ***é garantido ao contribuinte o direito ao desconto dos créditos de PIS e COFINS referentes aos bens não sujeitos ao pagamento destas contribuições, posto estarem submetidos ao instituto da alíquota zero, tendo em vista que este***

DOCUMENTO VALIDADO

> ***instituto se equipara, para fins de atendimento ao princípio da não-cumulatividade, ao instituto da isenção, conforme já pacificado pelos Tribunais Superiores, bem como por estarem embutidos no preço.*** *(grifos originais)*

DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO

> *Desta feita,* ***padece de fundamentação legal a glosa dos créditos de PIS e COFINS-Importação****, vinculados à receita de exportação, haja vista o direito legalmente assegurado à Impugnante de apropriar-se destes créditos, seja por meio de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria, ou pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria, razão pela qual devem ser canceladas as referidas glosas. (grifos originais)*

DA INDEVIDA REVISÃO DO RATEIO PROPORCIONAL

Neste quesito, a requerente alega, em resumo, que, ao revisar o critério de rateio por ela utilizado para apurar os créditos comuns relativos ao mercado externo, mercado interno tributável e mercado interno não tributável, a fiscalização teria considerado receitas não alcançadas pela tributação, especificamente as receitas com variações cambiais ativas, com venda de imobilizado e ativo biológico e com equivalência patrimonial, o que iria de encontro ao próprio Guia Prático EFD – Contribuições, que anexa.

Posteriormente, requer a conversão do julgamento em diligência com o seguinte pedido:

> *319. Assim sendo, em suma,* ***deverá o responsável pela diligência validar/confirmar o emprego direto ou indireto dos bens e serviços adquiridos pela Impugnante, ora questionados, considerando o processo produtivo desenvolvido pela Impugnante e o conceito de insumos adotado pelos Tribunais Pátrios, para fins de creditamento de PIS e COFINS, já vastamente deduzido anteriormente, assim como a reanálise do rateio proporcional de acordo com a regra normativa aplicada in casu à época dos fatos, conforme explanado anteriormente.*** *(grifos originais)*

(Fim da reprodução)

Ao final, requer (com grifos originais):

> *32. Ante todo o exposto,* ***requer a Manifestante seja determinada a nulidade do despacho decisório ante a adoção de conceitos distintos de insumos para creditamentos feitos para os mesmos períodos.***
>
> *33.* ***Na remota hipótese da nulidade do despacho decisório não ser declarada, requer-se: (i) adoção do conceito de insumo definido pelo STJ e (ii) a suspensão da análise e julgamento da presente Manifestação de Inconformidade até o julgamento definitivo do Auto de Infração consubstanciados no Processo Administrativo nº 10580.727156/2018-49****, uma vez que ambos os processos tratam do mesmo crédito...*

DOCUMENTO VALIDADO

34. Outrossim, caso assim não entendam V.Sas., requer a Manifestante o conhecimento e provimento da presente Manifestação de Inconformidade, objetivando a reforma integral do despacho decisório ora combatido, de forma que seja reconhecido o seu direito creditório pleiteado por meio do PER/DCOMP 35541.76628.260317.1.5.195020 e, consequentemente, sejam integralmente homologadas as compensações vinculadas a este crédito, objeto deste processo administrativo, relacionadas no documento "PER/DCOMP Despacho Decisório – PER/DCOMP Vinculados ao Processo" anexo ao despacho decisório em questão.

Posteriormente, o presente foi enviado em diligência à unidade preparadora, conforme despacho, de fls. 1356/1357, onde foi solicitado que se atendesse aos seguintes quesitos:

Diante do exposto, o presente deve retornar à unidade de origem para que:

a) seja apensado ao processo nº 10580.727156/2018-49;

b) sejam anexadas as planilhas com as glosas aplicadas após a adoção do conceito de insumo ampliado, bem assim após o atendimento da diligência realizada no processo nº 10580.727156/2018-49; e

c) se apure eventual saldo a ressarcir no trimestre em questão após o atendimento do item acima.

A diligência foi atendida conforme Relatório de Diligência Fiscal, de fls. 1359/1362, onde se informa o seguinte:

- confirmado o critério de rateio adotado pela contribuinte;

- revertida a glosa referente ao "serviço de limpeza de tanque de licor preto", considerado relevante no processo produtivo;

- revertidas as glosas efetuadas sobre os materiais de uso e consumo, referentes aos CFOP's 1556 e 2566, que cumpriram os critérios de essencialidade ou relevância, e mantidas aos que não atenderam a tais critérios;

- revertidas as glosas relativas aos serviços com descrição não identificável, sendo a quase totalidade referente à industrialização por encomenda;

- reverteram-se as glosas referentes à manutenção dos condicionadores de ar utilizados nas áreas ligadas ao processo produtivo, considerados indispensáveis para refrigeração do sistema elétrico de determinadas máquinas e equipamentos, e mantidas as glosas relativas à manutenção dos aparelhos utilizados nas áreas administrativas da empresa ou com descrição do serviço incompatível com direito a crédito;

- revertidas as glosas dos fretes, mantidas apenas as referentes a transporte de malotes, transporte de pessoal, transporte coletivo, transferência de produto acabado e mudança de colaborador; e

- reapurado o valor do direito creditório concedido.

DOCUMENTO VALIDADO

Cientificada do relatório, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade, de fls. 1368/1392, onde, quanto ao critério de rateio, concordou com os cálculos efetuados pela fiscalização.

Em relação às glosas referentes aos materiais de uso e consumo, referentes aos CFOP's 1556 e 2566, e aos serviços não enquadrados como insumo, argumenta que somente com as informações constantes no relatório de diligência não há como refutar as glosas mantidas pela fiscalização, requerendo a discriminação dos produtos glosados.

No que tange aos fretes, argui que o CARF entende que as transferências de produtos acabados geram créditos, conforme acórdão que cita.

Também deveriam ser reavaliados os fretes relativos a transporte de funcionários e terceirizados para áreas de produção florestal, pois trata-se de uma atividade fundamental para as atividades da empresa. Menciona também acórdão do CARF nesse sentido.

Requer ainda a reversão das glosas dos fretes referentes a transportes de malotes, transporte coletivo e mudança de colaborador.

Em relação aos bens utilizados como insumos, alega que não foi possível avaliar os créditos glosados, uma vez que nos anexos disponibilizados não há abertura por documento fiscal e requer a apresentação da relação de todos as glosas contendo a descrição do serviço.

Quanto aos serviços utilizados como insumos, argumenta que a maioria dos serviços foi glosada de forma equivocada, sem considerar o conceito de insumo contido no Parecer Normativo (PN) 5, de 2018. A seguir, indica o seu entendimento sobre algumas dessas rubricas.

Industrialização efetuada por terceiros

Trata-se de serviços de corte externo de papel, etapa intermediária do processo produtivo. Argui que a fiscalização, apesar de dizer que tais glosas foram reconsideradas, manteve parte das glosas para serviços da mesma natureza.

Despesas Portuárias

> *42. As despesas portuárias compreendem as despesas aduaneiras relativas a gastos com despachantes para desembaraço aduaneiro, despesas com operador portuário, despesas decorrentes da utilização da infraestrutura portuária, despesas alfandegárias, coordenação de estiva, coordenação e supervisão das operações de embarque de cargas, despesas com emissão, autenticação e trâmite dos documentos de exportação, tarifa portuária, entre outras.*
>
> *43. Apesar desses valores não se configurarem como insumos, já que são despesas incorridas após o processo produtivo, elas **integram a armazenagem e operação de venda, o que permite a apropriação do crédito com base no inciso IX do artigo 3° da Lei 10.833/03**. (grifos originais)*

Aluguel de máquinas e equipamentos e Aluguel de veículos

DOCUMENTO VALIDADO

8. A possibilidade de apropriação de crédito sobre despesas com aluguel de máquinas e equipamentos decorre no inciso IV do artigo 3° das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, de modo que, o texto legal, indica que os gastos estão relacionados as atividades da empresa, sem indicar, necessariamente, que devem estar ligados a etapa de produção.

49. Diante disto, entendemos que a glosa desses valores é equivocada e o crédito está embasado no texto legal, devendo, então, os valores serem reavaliados, sob afronta à legislação vigente.

Aluguel de imóveis

50. A possibilidade de apropriação de crédito sobre despesas com aluguel de imóveis decorre no inciso IV do artigo 3° das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, de modo que, o texto legal, indica que os gastos estão relacionados as atividades da empresa, sem indicar, necessariamente, que devem estar ligados a etapa de produção.

51. Diante disto, nos mesmos termos do quanto exposto no tópico anterior, é de rigor o reconhecimento de que a glosa desses valores é equivocada e o crédito está embasado no texto legal, devendo, então, os valores serem reavaliados, sob afronta à legislação vigente.

Conservação, Limpeza, Vigilância e Segurança e Destinação de Resíduos

52. Estão compreendidos nessas rubricas os serviços de segurança, vigilância e monitoramento dos estabelecimentos da requerente, bem como os de limpeza. Esses serviços são importantes para o desenvolvimento das atividades da empresa já que envolvem vigilância das fábricas, limpeza da fábrica, tratamento de efluentes e esgoto da fábrica, entre outros semelhantes utilizados na etapa fabril, seja ela industrial ou florestal.

(...)

54. É, pois, que verificada a essencialidade e relevância dos serviços indicados, nos termos do Parecer Normativo n° 05/2018, sendo, então, considerados como insumos necessários à consecução das atividades da MANIFESTANTE, requer-se a reavaliação das glosas para esses serviços.

Manutenção de máquinas, equipamentos e outros e manutenção de veículos

56. Os gastos registrados nessas rubricas geram crédito na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e a COFINS, porque constituem verdadeiros insumos da produção, sem os quais o processo produtivo pode ser totalmente comprometido.

57. Assim, considerando a relevância e essencialidade necessários para enquadramento no conceito de insumo, à luz do Parecer Normativo n° 05/2018, imperioso reconhecer que as manutenções em máquinas e equipamentos são atividades da mais alta relevância, podendo, inclusive, caso não ocorrer, parar toda a produção industrial e florestal, encadeando uma série de consequências como, principalmente, a não geração da receita de venda.

Consultoria Técnica

DOCUMENTO VALIDADO

59. Este item compreende diversos serviços de assessoria e consultoria tomados pela MANIFESTANTE. São serviços de consultoria relacionados à área produtiva (industrial e florestal) como, por exemplo, Serviços de Consultoria Área Papel, Excelência Operacional nas máquinas, padronização operação área papel, dentre outros. São serviços relevantes e essenciais, da mesma forma que as manutenções, para manter a contínua operação de produção de papel e celulose. Essas consultorias são contratadas por possuírem conhecimentos técnicos específicos que ajudam na operação da empresa, mantendo a excelência operacional de forma que, sem essas consultorias, a qualidade das áreas produtivas seria prejudicada.

60. Nesse sentido, resta evidente que os serviços mencionados são insumos essenciais e relevantes para a continuidade das atividades da MANIFESTANTE, devendo ser as glosas reavaliadas e revertidas.

Mão de obra de terceiros

61. Trata-se de serviços aplicados em etapas produtivas como, por exemplo, serviço de corte de bobina, enfardamento de aparas, dentre outros. São contratados fornecedores que colocam mão de obra especializada para execução de serviços específicos e relevantes dentro dos estabelecimentos da pessoa jurídica, se tratando, então, de insumo essencial para o processo produtivo. (grifos originais)

Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive Vapor

64. A primeira constatação importante a propósito dos aludidos dispositivos legais é no sentido de que eles não exigem que a energia elétrica e energia térmica sejam utilizadas, exclusivamente, na produção. Basta, para efeito da aplicação desses dispositivos, que a energia elétrica e a energia térmica sejam utilizadas ou consumidas "nos estabelecimentos da pessoa jurídica".

65. Apesar da clareza do referido dispositivo legal, a Fiscalização glosou integralmente os créditos de energia

(...)

66. Ante o exposto, resta evidente que a glosa integral desses créditos é insubsistente e vai na contramão dos preceitos legais vigentes, sendo de rigor que a D. Autoridade Fiscal apresente as razões pelas quais tais valores foram glosados e, como consequência, proceda com a correta apuração dos créditos de PIS e COFINS tolhidos.

Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda

68. Como já tratado na presente Manifestação, a Autoridade Fiscal indica que as glosas acima referem-se à valores de fretes relacionados a transporte de pessoas, frete de produto acabado, transporte de malotes e mudança de colaborador.

69. Assim, nos mesmos termos das razões explanadas anteriormente, é de rigor que o direito creditório da MANIFESTANTE seja considerado juntamente com a legislação vigente para que seja realizada a nova apuração das glosas efetuadas, considerando a essencialidade dos serviços para a atividade da empresa.

Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Enc. de Depreciação)

DOCUMENTO VALIDADO

71. Pois bem. O direito ao crédito decorrente dos gastos com ativo imobilizado com base nos encargos de depreciação é garantido pela legislação vigente, nos termos do artigo 3°, inciso XI e § 1°, inciso III da Lei nº 10.637/02, bem como o artigo 3°, inciso VI e § 1°, inciso III da Lei nº 10.833/03.

72. É, pois, que se verifica irrazoável a D. Autoridade Fiscal ter procedido com a glosa integral dos créditos decorrentes deste tipo de operação, uma vez que a legislação prevê, de maneira expressa, o direito de o contribuinte valer-se de tal direito creditório. É, pois, que a interpretação realizada pela Autoridade em comento vai na contramão da própria legislação, figurando como uma clara afronta aos direitos da MANIFESTANTE.

Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com base do Valor de Aquisição ou de Const.)

77. Não obstante, o cristalino direito ao crédito da MANIFESTANTE com base na legislação mencionada, os bens do ativo imobilizado são utilizados em sua produção industrial ou florestal. Dessa forma, não subsistem razões para a glosa dos créditos de PIS e COFINS entendidas pela D. Autoridade Fiscal.

78. Entretanto, apesar do evidente direito da MANIFESTANTE com relação aos créditos de PIS e COFINS decorrentes da operação em epígrafe, a Autoridade Fiscal sequer apresentou as razões pelas quais procedeu com a glosa dos créditos em comento. É, pois, que se torna imperioso que a Autoridade Fiscal apresente a relação de bens do ativo imobilizado com crédito pelo valor de aquisição que entendeu que não guardam relação com o processo produtivo da MANIFESTANTE para que esta possa se manifestar de maneira competente, garantindo-lhe o seu direito à ampla defesa e contraditório.

Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias

79. A possibilidade de apropriação de crédito sobre as quotas de depreciação incorridas sobre edificações e benfeitorias decorre da previsão legal contida no artigo 3°, inciso VII, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, c/c o inciso III do parágrafo 1° do mesmo dispositivo.

(...)

81. Nos mesmos termos do quanto mencionado nos tópicos anteriores, apesar do evidente direito da MANIFESTANTE com relação aos créditos de PIS e COFINS decorrentes da operação em epígrafe, a Autoridade Fiscal sequer apresentou as razões pelas quais procedeu com a glosa dos créditos em comento. É, pois, que se torna imperioso que a Autoridade Fiscal apresente a relação de bens de edificações e benfeitorias que entende que não guardam relação com o processo produtivo da MANIFESTANTE para que seja realizada a análise efetiva da utilização destes no processo produtivo da MANIFESTANTE, garantindo-lhe o seu direito à ampla defesa e contraditório.

Ajustes Positivos de Créditos

83. Sobre esse item, a MANIFESTANTE indica se tratar de créditos pela compra de madeira de produtores rurais cujas entradas e pagamentos são feitos com base em contrato e não por nota fiscal, não sendo, dessa forma, lançados em outros registros da EFD Contribuições.

DOCUMENTO VALIDADO

84. A madeira é insumo essencial e prioritário no processo de produção de celulose e, consequentemente, de papel, sendo que, sem essa matéria prima, não existe produção industrial de papel e celulose da MANIFESTANTE.

85. Ocorre que, na mesma esteira do quanto exposto até o momento, os valores de PIS e COFINS foram glosados sem análise da Autoridade Fiscal sobre a natureza dos "ajustes positivos de crédito". Isto é, apesar de tratarem-se de insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo da MANIFESTANTE a Autoridade Fiscal entendeu por bem vedar o seu direito creditório. Evidente, portanto, o dever de que se proceda com a desconsideração das glosas praticadas, revertendo os valores apontados pela Fiscalização em favor da MANIFESTANTE.

Após o recálculo dos valores mantidos do lançamento e dos valores a ressarcir, aponta uma possível contradição nos cálculos efetuados pela fiscalização, in verbis:

89. Ocorre que, não obstante as razões apresentadas até o presente momento para que se refaça a análise dos itens glosados, cumpre enfatizar, ainda, que o cálculo realizado pela D. Autoridade Fiscal não está claro, ensejando meses com valores negativos para PIS e zerados para COFINS, bem como negativos para COFINS e zerados para PIS o que, dentro da não-cumulatividade das Contribuições não parece razoável, haja vista que a glosa de um valor de PIS, também corresponderia a uma glosa para COFINS dentro das proporções das alíquotas e vice-versa. Perceba o absurdo!

Conforme resolução, de fls. 7336/7341, o julgamento do presente foi novamente convertido em diligência para que a fiscalização atendesse aos seguintes quesitos:

a) discrimine as glosas mantidas e revertidas referentes aos bens de CFOPs 1556 e 2566;

b) manifeste-se sobre as seguintes glosas, revertendo-as, se for o caso:

b1) aluguel de imóveis;

b2) despesas de energia elétrica e térmica;

b3) créditos sobre bens do ativo imobilizado (com base nos enc. de depreciação);

b4) encargos de amortização de edificações e benfeitorias;

b5) ajustes positivos de créditos; e

b6) Industrialização efetuada por terceiros;

c) esclareça se houve glosas referentes a gastos com mão-de-obra de terceiros, despesas portuárias, manutenção de máquinas e equipamentos e limpeza e conservação da fábrica, e, em caso positivo, discriminá-las e fundamentá-las;

d) apure os valores lançados remanescentes após as eventuais reversões de glosas; e

e) apresente relatório justificando e fundamentando as glosas mantidas e revertidas relativas aos itens anteriores e junte ao processo as memórias de cálculos nos formatos ".pdf" e ".xlsx".

DOCUMENTO VALIDADO

A diligência foi atendida por meio do Relatório de Diligência Fiscal, de fls. 9345/9349, onde se informa o seguinte:

- foram anexadas planilhas com o detalhamento das glosas referentes aos bens de uso e consumo de códigos CFOPs nºs 1556 e 2566;

- revertidas as glosas relativas a créditos de aluguéis de imóveis;

- esclarecido que as linhas 05 (Despesas de Aluguéis de prédios locados de Pessoa Jurídica) e 06 (Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equip Locados de PJ) das planilhas "MAD DACON SUZANO" estão zeradas porquanto a contribuinte incluiu, por meio do Sped Contribuições, esses valores como Serviços Utilizados como Insumos, informados na linha 03 das referidas planilhas;

- foram glosados apenas os créditos de energia elétrica/térmica não comprovados após a contribuinte ser intimada e reintimada;

- em relação aos créditos relativos a encargos de depreciação e amortização, foram revertidas a quase totalidade das glosas, remanescendo a glosa referente à diferença de base de cálculo dos créditos não localizada pela contribuinte;

- revertidas todas as glosas relativas a "Ajustes Positivos de Créditos" e "Industrialização por Terceiros";

- quanto aos itens gastos com mão de obra de terceiros, despesas portuárias, manutenção de máquinas e equipamentos, limpeza e conservação da fábrica, informa que não houve glosas desses itens e que a própria impugnante solicita que seja desconsiderada essa alegação; e

- constatou-se que, após a realização da diligência, não remanesceu crédito tributário a ser lançado.

Cientificada do relatório de diligência acima mencionado, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, às fls. 5186/5257, onde, preliminarmente, alega que houve cerceamento do direito de defesa, pois a fiscalização *"não acostou aos presentes autos os motivos e/ou documentos que embasassem o seu entendimento. Isto é, a MANIFESTANTE não teve condições de refutar, de forma efetiva e plena, tais glosas efetuadas pela D. Fiscalização, dada a sua imperícia".*

A seguir, alega, em resumo, que a Constituição Federal (CF), arts. 5º e 150, o Código Tributário Nacional (CTN), arts. 97 e 142, e jurisprudência que menciona, lhe garantem que, para exercício do direito de defesa, os atos da Administração sejam devidamente motivados, bem assim fundamentados e lastreados com provas previamente disponibilizadas, sob pena de nulidade do ato, de acordo com art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

E complementa (com grifos originais):

> *20. Em realidade, cumpre enfatizar que não se trata de cerceamento de defesa tão somente pela ausência de argumentos que embasam o entendimento exarado pela D. Fiscalização, mas também pela ausência de dados necessários para que a ora MANIFESTANTE pudesse verificar o que de fato havia sido glosado. Isto é, a D.*

DOCUMENTO VALIDADO

Fiscalização sequer apresentou elementos essenciais que permitissem à MANIFESTANTE de analisar o seu direito

(...)

*22. Contudo, mesmo após a expressa determinação para a baixa do feito, tem-se que a D. Fiscalização continuou sem fornecer as informações necessárias para adequada contestação das glosas efetuadas, em especial àquelas atinentes ao aproveitamento de créditos a título de **(i) bens utilizados como insumos, (ii) serviços utilizados como insumos, (iii) despesas de armazenagem e fretes e (iv) ativo imobilizado (com base no valor de aquisição e de constituição).***

(...)

*25. Desta feita, pode-se concluir que a D. Fiscalização glosou créditos atinentes ao aproveitamento de créditos sobre **(i) bens utilizados como insumos, (ii) serviços utilizados como insumos, (iii) despesas de armazenagem e fretes e (iv) ativo imobilizado (com base no valor de aquisição e de constituição)**, sem maiores detalhamentos, incorrendo em cerceamento do direito de defesa e do contraditório da MANIFESTANTE, já que a mera indicação dos valores glosados não é suficiente para viabilizar a adequada contestação das autuações imputadas à contribuinte, havendo, portanto, violação ao quanto assegurado pela própria CRFB/88, através de artigo 5º, LIV e LV, da CRFB/88 e reforçado pelo CARF via Acórdãos nºs 3401-009.268 e 3302-005.7743, que reconhece a nulidade de atos administrativos com preterição de direito de defesa.*

Sendo assim, requer a reanálise das glosas relativas a: (i) bens utilizados como insumos, (ii) serviços utilizados como insumos, (iii) despesas de armazenagem e fretes e (iv) ativo imobilizado (com base no valor de aquisição e de constituição).

Alternativamente, solicita a conversão do presente em nova diligência para que a fiscalização encaminhe a relação de todos os créditos glosados relativos aos itens citados acima.

Posteriormente, trata de possível cerceamento do direito de defesa em cada um daqueles itens, a seguir resumidos.

Bens Utilizados como Insumos

28. Pois bem. Não obstante o quanto fundamentado no tópico anterior, cumpre a MANIFESTANTE demonstrar a invalidade das glosas referente aos bens utilizados como insumos (incluindo, mas não se limitando à aquisição de materiais de uso e consumo (CFOP 1556 e 2556), equipamentos de proteção individual ("EPI"), uniformes, partes e peças para manutenção de máquinas e equipamentos, materiais de limpeza, dentre outros mais).

A seguir rememora o conceito de insumo definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR e aduz entendimentos do CARF sobre o assunto para concluir que para aferição da validade e legitimidade dos créditos deve ser feita análise de cada um dos itens glosados conjuntamente com o objeto social da empresa.

E prossegue (grifos originais):

DOCUMENTO VALIDADO

*35. Isso porque, conforme se verifica do próprio Relatório de Diligência Fiscal apresentado, tem-se que a D. Fiscalização, para justificar a manutenção das glosas em comento, se valeu de uma **alegação meramente genérica e abstrata** de não atendimento aos critérios de relevância e essencialidade, **sem qualquer investigação, pormenorizada, da utilização dos itens glosados na atividade e no processo produtivo da MANIFESTANTE, ou justificativa específica para cada item de sua glosa.***

36. Ou seja, sob o pretexto de serem tais itens "materiais de uso e consumo", glosou-se indevidamente itens que de fato são insumos da atividade exercida pela MANIFESTANTE, o que poderia ser comprovado mediante sua contraposição a atividade fim e processo produtivo da contribuinte.

Em seguida passa a descrever o seu processo produtivo, concluindo que é bastante complexo e consequentemente diversos bens e serviços são nele empregados direta ou indiretamente e são essenciais para obtenção do resultado, conforme laudo acostado à impugnação.

Desta forma, não haveria que se falar em não relevância ou essencialidade dos itens glosados, ao contrário são insumos da produção e sua subtração implicaria na impossibilidade de sua atividade.

Portanto, a fiscalização não poderia, sem qualquer embasamento, glosar os bens referentes aos CFOPs 1556 e 2566, uma vez que sequer analisou o processo produtivo da contribuinte.

Serviços Utilizados com Insumos

57. Ocorre que, conforme já exposto, dada à própria complexidade da atividade exercida pela MANIFESTANTE, diversos são os serviços contratados pela contribuinte, incluindo-se, mas não limitando-se a serviços de industrialização efetuadas por terceiros, despesas portuárias, aluguéis de máquinas, equipamentos e veículos, aluguéis de imóveis, conservação, limpeza, vigilância e segurança, destinação de resíduos, manutenção de máquinas, equipamentos e outros, manutenção de veículos, consultoria técnica, mão de obra de terceiros, dentre outros mais.

58. Tais serviços, por sua vez, se enquadram na condição de insumos utilizados na sua atividade desenvolvida pela contribuinte, na medida que de fato são relevantes e essenciais à consecução do objeto social da MANIFESTANTE, conforme se verifica, inclusive, do Laudo acostado pela contribuinte ao presente feito, tendo a MANIFESTANTE efetuado o respectivo creditamento em conformidade, portanto, com o entendimento definido pelo E. STJ por meio do Recurso Especial nº 1.221.170/PR e aplicado pelo CARF, na forma do Acórdão nº 3301-010.904.

(...)

59. Desta feita, é imperiosa, pois, a reversão das glosas efetuadas a este título, eis que o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS procedido pela MANIFESTANTE encontra-se em conformidade com o quanto autorizado pela legislação e pelos Tribunais pátrios.

Despesas de Armazenagem e Fretes

DOCUMENTO VALIDADO

Argumenta que a fiscalização novamente se utilizou de uma indicação genérica ainda mais abstrata no relatório apresentado, uma vez que sequer constam informações sobre esse item.

E complementa (grifos originais):

> *70. Assim, tem-se por certo a precariedade do trabalho fiscal e, por consequência, o cerceamento do direito de defesa da MANIFESTANTE, dada a manifesta da ausência de fundamentação e detalhamento das glosas efetuadas a título de fretes e de despesas de armazenagem.*
>
> *71. Portanto, é de se ver que a **D. Fiscalização glosou os bens relacionados aos fretes e despesas sem qualquer embasamento, haja vista que sequer analisou os bens/serviços e/ou a relação destes bens/serviços com o processo produtivo/atividade desenvolvida pela MANIFESTANTE**, tendo apenas acostado aos autos planilha com a informação destas glosas, sendo claro o cerceamento do direito de defesa da contribuinte.*

Ativo Imobilizado (Com Base No Valor De Aquisição E De Constituição)

> *76. Tais glosas, no entanto, não merecem perdurar, eis que os valores glosados a este título foram lavrados em manifesto cerceamento do direito de defesa da MANIFESTANTE, na medida que a manutenção desta autuação fiscal tão somente se respaldou em mera indicação, em planilha acostada aos autos, das bases de cálculo dos créditos glosados.*
>
> *77. Assim sendo, é evidente a impossibilidade de contraposição dessa glosa com base na indicação do valor glosado a título ativo imobilizado (com base no valor de aquisição e de constituição), o que justifica, portanto, a devida abertura desta glosa, sob pena de cerceamento de direito de defesa da MANIFESTANTE.*
>
> *78. Além disso, D. Julgadores, oportuno também registrar com relação a esta glosa em particular, **sequer houve prévia intimação da MANIFESTANTE para prestação de esclarecimentos ou apresentação de documentos**, havendo, portanto, descumprimento, por parte da D. Fiscalização, do dever legal de investigação fiscal, bem como do Princípio da Verdade Material, o que vai de desencontro à própria natureza e regime jurídico da atuação fazendária, a qual, por ser vinculada, exige a verificação a ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação o sujeito passivo e, quando for o caso, aplicação a penalidade cabível, na forma prevista no artigo 150, inciso I da CRFB/88 e nos artigos 3º, 97 e 142, ambos do CTN. (grifos originais)*

Para todos os itens acima, a impugnante requer a reanálise das glosas ou a conversão em diligência do presente para que a fiscalização encaminhe relação dos créditos glosados.

A seguir passa a tratar do mérito de cada item glosado.

Bens Utilizados Como Insumos – Equipamento De Proteção Individual E Materiais De Limpeza

> *87. Tais bens, diferentemente do quanto consignado pela D. Fiscalização, são de fato relevantes e essências à atividade da MANIFESTANTE, o que justifica, portanto, a reversão integral destas glosas, dada a sua manifesta ilegalidade.*

DOCUMENTO VALIDADO

88. Oportuno rememorar, D. Julgadores, que em razão das atividades exercidas pela MANIFESTANTE, a qual detém aspectos perigosos, é necessária uma proteção adequada dos colaboradores da contribuinte, dado o constante o manuseio de fertilizantes, fungicidas, produtos químicos, produtos para corte de madeira etc., necessários à fabricação da celulose, e inclusive são exigidos pelos órgãos públicos competentes, sob pena de aplicação de sanções em casos de descumprimento.

(...)

92. Além disso, não se pode olvidar, também, a necessidade de se manter o ambiente sempre limpo para segurança dos colaboradores, o que é alcançado mediante a aquisição de bens a título de materiais de limpeza, os quais, assim como os EPIS, são relevantes e essenciais à atividade da MANIFESTANTE, sendo legítimo, portanto, o seu creditamento, conforme inclusive reconhecido pelo CARF, nos termos do posicionamento externado via Acórdão nº 9303-011.764

Aduz também julgados do CARF nesse sentido.

Bens Utilizados Como Insumos – Partes, Peças E Materiais Adquiridos Para O Desenvolver Da Atividade Da Contribuinte

94. Nesse seguir, tem-se também a manutenção de glosas sobre bens a título de partes, peças e materiais adquiridos pela MANIFESTANTE para o desenvolver de sua atividade, tais como anéis defletores, bobina medidor, buchas, cabeçotes, depuradores, eixos, lâminas, placas, dentre outras mais.

(...)

97. Sobre tal item, é importante destacar que o Cartão CNPJ da r. empresa consta, de plano, a "Fabricação de máquinas e equipamentos para as indústrias de celulose, papel e papelão e artefatos, peças e acessórios", sendo certo que esta atua justamente no segmento da MANIFESTANTE. Vejamos o website daquela empresa:

(...)

Assim, considerando a relevância e essencialidade necessários para enquadramento no conceito de insumo, à luz do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018 ("Parecer Normativo COSIT nº 05/18") e da jurisprudência do C. CARF, imperioso reconhecer que as manutenções em máquinas e equipamentos são atividades da mais alta relevância, podendo, inclusive, caso não ocorrer, parar toda a produção industrial e florestal, encadeando uma série de consequências como, principalmente, a não geração da receita de venda.

Colaciona ainda julgados do CARF e Soluções de Consulta da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) contendo seu entendimento.

Bens Utilizados Como Insumos – Gastos Com Alimentação, Transporte E Fardamento/Uniforme

Alega que a glosa dos créditos correspondentes a tais gastos devem ser revertidas, pois a contribuinte exerce suas atividades tanto em unidades florestais como em industriais, fazendo com que sejam indispensáveis os dispêndios com alimentação e fardamentos/uniformes. E prossegue:

DOCUMENTO VALIDADO

110. Nesse contexto, faz-se mister rememorar que, em virtude da complexa e diversidade de localidades que a MANIFESTANTE exerce suas atividades, tanto o transporte de funcionários quanto a alimentação representam dispêndios passíveis de creditamento de PIS e de COFINS.

111. Isso porque a realidade das empresas de base florestal, tal como a MANIFESTANTE, não pode ser comparada com outros contribuintes, na medida em que as terras da MANIFESTANTE, estão, na grande maioria das vezes, situadas em locais de difícil acesso, sendo imprescindível o transporte de seus colaboradores até os respectivos locais.

(...)

113. Além disso, tem-se por certo que o transporte dos funcionários o cultivo das florestas seria paralisado, o que, por decorrência lógica, inviabilizaria todo o processo produtivo da MANIFESTANTE.

(...)

117. Logo, o transporte de colaboradores é fundamental para o funcionamento de todas as atividades da empresa já que levam, com segurança, funcionários e colaboradores que realizarão atividades de plantio (na sua forma mais genérica), colheita, manutenção mecânica e elétrica de equipamentos, o que justifica a reversão das glosas a este título, uma vez que de fato representam insumos da atividade, assim como são os dispêndios incorridos com alimentação dos colaboradores.

118. Nessa mesma linha, tem-se também os dispêndios com fardamento/uniforme de seus funcionários, os quais não decorrem de mero preciosismo da MANIFESTANTE, mas sim em decorrência de imposição legal, ou que, no mínimo, vise a segurança de seus empregados, sendo, portanto, uma medida salutar e necessária à manutenção das atividades da contribuinte.

Bens Utilizados Como Insumos – Lubrificantes

124. Nesse contexto, reforça a MANIFESTANTE que faz jus ao aproveitamento de créditos sobre aquisições de lubrificantes, dada a sua condição de insumos essenciais e relevantes à própria atividade da contribuinte, que são consumidos em diversas etapas do processo produtivo, sendo indispensáveis em toda etapa de produção florestal e industrial.

125. Tanto é assim que tais lubrificantes utilizados nos processos industriais são, principalmente, para queima nas caldeiras para geração de vapor e nos fornos de caustificação, etapas do processo produtivo de papel e celulose. Utiliza-se, também, para o aquecimento do ar que é consumido nos secadores de papel, mais uma importante etapa de produção.

(...)

127. Já na atividade florestal, todos os equipamentos de grande porte são movidos a óleo diesel/biodiesel, os quais, por seu turno, são utilizados em importantes etapas da produção de madeira, principal matéria-prima da empresa, como corte, descascamento, baldeio, entre outros

Aduz ainda entendimentos do CARF nesse sentido.

DOCUMENTO VALIDADO

Serviços Utilizados Como Insumos – Aluguéis De Máquinas E Equipamentos, Bem Como De Veículos

137. O objetivo da locação dessas máquinas e equipamentos é a realização de montagem e/ou manutenção de equipamentos e instalações industriais. Assim, entende-se que os bens em comento são utilizados nas atividades da empresa e são essenciais para sua continuidade e pleno funcionamento, sendo que, sem eles, a produção estaria comprometida, já que estão diretamente ligados à manutenção de máquinas de produção.

138. Logo, sendo um insumo para fins de creditamento, tem-se a própria lei autorizou o respectivo creditamento ao consignar a possibilidade de apropriação de crédito sobre essas despesas com aluguel de máquinas e equipamentos decorre do inciso IV do artigo 3° das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Serviços Utilizados Como Insumos – Arrendamento De Terras

143. Importante destacar que, o arrendamento de terras rurais se afigura como um contrato firmado entre as partes, por meio do qual se utiliza de um determinado bem rural para exploração da atividade desenvolvida pelo contribuinte, que, neste caso, trata-se da fabricação de celulose.

144. Assim, considerando que o referido tem por finalidade precípua o próprio desenvolver da atividade da MANIFESTANTE, é certo que as despesas incorridas com o referido arrendamento são capazes de gerar direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, sob a sistemática da não cumulatividade.

Serviços Utilizados Como Insumos – Consultoria Técnica Industrial/Florestal

148. Isso porque a MANIFESTANTE utiliza dos serviços de consultoria em diversas etapas do seu processo produtivo, sem os quais não seria possível a adequada formação de suas florestas, até a fabricação efetiva da celulose e papel.

149. Ou seja, os serviços de consultoria são indispensáveis ao processo produtivo da MANIFESTANTE, seja porque possibilitar o exercício regular das etapas do processo, seja para não incorrer em qualquer perda de qualidade deste processo.

150. Tais serviços, como visto, estão relacionados a área produtiva (industrial e florestal) como, por exemplo, serviços de consultoria área papel, excelência operacional nas máquinas, padronização operacional área papel, dentre outros.

Serviços Utilizados Como Insumos – Despesas Portuárias, Despesas Com Despachante Aduaneiro E Serviços Portuários Para Exportação

155. Oportuno registrar que tais despesas são relativas a gastos com despachantes para desembaraço aduaneiro, despesas com operador portuário, despesas decorrentes da utilização da infraestrutura portuária, despesas alfandegárias, coordenação de estiva, coordenação e supervisão das operações de embarque de cargas, despesas com emissão, autenticação e trâmite dos documentos de exportação, tarifa portuária, entre outras.

156. Logo, considerando que grande parte da receita obtida pela MANIFESTANTE decorre de suas exportações, como é possível a contribuinte desenvolver suas atividades e finalizar as suas vendas sem esta etapa de seu processo? É evidente a relevância e imprescindibilidade desta etapa.

DOCUMENTO VALIDADO

157. Desta feita, em total desacordo com a jurisprudência consolidada pelo C. STJ, é evidente que as despesas de exportação indispensáveis incorridas pela MANIFESTANTE para obtenção de receita devem produzir efeitos tributários a fim de gerar créditos de PIS e COFINS.

Serviços Utilizados Como Insumos – Destinação De Resíduos

161. Isso porque a indústria como de celulose e papel utiliza grande quantidade de água, que são recicladas. Além disso, há equipamentos como calcinadores que geram particulados. Portanto, há geração de efluentes que precisam ser tratados adequadamente antes de serem recicladas. Se por acaso forem descartados, obrigatoriamente precisam estar de acordo com o que estabelece a legislação do meio ambiente esta é uma atividade fundamental ao funcionamento da empresa que gera uma quantidade muito grande de resíduos, alguns perigosos, e devem ser manuseados, transportados e dispostos de maneira profissional sem afetar o meio ambiente.

162. Esclareça-se que o tratamento de resíduos e de efluentes líquidos é indispensável, em termos de proteção ambiental, e inclusive mandatório pelos órgãos ambientas competentes, já que a proteção ambiental, importante que se diga, constitui um dos pilares, um dos princípios da ordem econômica, conforme prevê o artigo 170, inciso VI, da CRFB/88

(...)

166. Portanto, referido serviço de tratamento de resíduos se mostra absolutamente relevante ao processo produtivo da MANIFESTANTE e, assim, dá direito ao desconto de créditos de PIS e COFINS, nos termos da legislação aplicável e do conceito de insumo adotado pelos Tribunais, razão pela qual é de rigor a reversão integral das glosas procedidas a este título.

Serviços Utilizados Como Insumos – Fretes

174. Desta feita, uma vez sendo reconhecido como legítimo o direito ao aproveitamento de créditos sobre qualquer modalidade de fretes, nos moldes acima exposto, há de se também reconhecer o direito da MANIFESTANTE ao desconto de créditos sobre dispêndios incorridos com o transporte marítimo de cabotagem na exportação de produto acabado e com agenciamento marítimo para exportação de produtos acabados, eis que o referido trata-se uma espécie de frete, cujo creditamento deve ser assegurado.

*175. Registra-se, ainda, D. Julgadores, que uma vez permitido o direito ao aproveitamento de créditos de fretes (em todas as suas modalidades) e transporte marítimo de cabotagem na exportação de produto acabado e com agenciamento marítimo para exportação de produtos acabados, em linha com a jurisprudência pátria, há de se também reconhecer, como consequência, **o direito da MANIFESTANTE em apropriar-se de créditos sobre os vales-pedágios, dada a sua própria acessoriedade aos fretes/transportes e na forma definida via Solução de Divergência nº 15, de 21 de novembro de 2007**, (grifos originais)*

Serviços Utilizados Como Insumos – Limpeza E Conservação Das Unidades, Bem Como De Vigilância E Segurança

DOCUMENTO VALIDADO

178. Ocorre que, em tais serviços estão compreendidos, por sua vez, serviços de segurança, vigilância e monitoramento dos estabelecimentos da MANIFESTANTE, bem como os serviços de limpeza das fábricas, que são importantes para o desenvolvimento das atividades da empresa já que envolvem vigilância das fábricas e demais imóveis utilizados nas atividades da empresa, bem como sua limpeza.

Serviços Utilizados Como Insumos – Manutenção

183. Isso porque, o processo industrial torna-se inviável e insustentável se, além de outros aspectos, não houver manutenção industrial contínua de equipamentos (incluindo máquinas e equipamentos de plantio e colheita, descascadores de árvores, picadores de madeira, classificadores de cavaco de madeira, tanques, digestores, calcinadores, bombas, desagregadores de polpa de celulose, linhas de produção contínua de papel, cortadores contínuos de papel, empacotadeiras, ar condicionado para refrigeração das máquinas de produção e controle e outros inúmeros equipamentos industriais de apoio), de veículos que são utilizados no desenvolver da atividade, das estradas, que viabilizam a recepção dos insumos necessários à execução do objeto social da contribuinte.

184. Logo, os gastos registrados nessa rubrica geram crédito na sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a COFINS porque constituem verdadeiros insumos da produção, essenciais e relevantes, sem os quais o processo produtivo pode ser totalmente comprometido.

Serviços Utilizados Como Insumos – Silvicultura

Nesse tópico repete as alegações já expostas nas impugnações anteriores sobre a essencialidade dos gastos com silvicultura dentro do seu processo produtivo. E conclui:

196. Desta feita, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, silvicultura, corte, colheita, logística e transporte das toras de madeira possuem a natureza jurídica de insumo, visto que são indispensáveis à elaboração do produto final da MANIFESTANTE destinado à venda, razão pela qual a glosa dos créditos em comento é contrária ao entendimento dos Tribunais Superiores, o que justifica a a sua integral reversão, para fins que seja reconhecido o direito creditório da contribuinte sobre estes dispêndios a título de serviços de silvicultura.

Serviços Utilizados Como Insumos – Demais Serviços

197. Além disso, tem-se, ainda, a manutenção de glosas sobre serviços de assistência médica, hospedagem de colaboradores em viagens, mão-de-obra de terceiros/terceirizada nos serviços de almoxarifado e recepção e portaria nas unidades da empresa.

(...)

199. Ante ao exposto, é de rigor a reversão integral das glosas a este título com o consequente reconhecimento do direito creditório da MANIFESTANTE sobre os serviços contratados de assistência médica, hospedagem de colaboradores em viagens, mão-de-obra de terceiros/terceirizada nos serviços de almoxarifado e recepção e portaria nas unidades da empresa.

Gastos Com Energia Elétrica E Térmica

DOCUMENTO VALIDADO

Neste item repete a alegação relativa à essencialidade do gasto com energia elétrica/térmica já exposta nas impugnações anteriores.

Argumenta que acostou aos autos, por amostragem, a documentação que atestaria a compra de energia, o que comprovaria o seu direito ao respectivo crédito. E conclui:

> *208. Oportuno, nesse momento, registrar que em atenção ao princípio da verdade material, que preconiza a busca pela verdade dos fatos, há de se reconhecer a referida documentação acostada a este feito é mais que suficiente para atestar a compra de energia, havendo, portanto, a devida comprovação dos gastos incorridos pela contribuinte com estes dispêndios, tal como exigido pela legislação de regência, sendo de rigor o integral reconhecimento do direito creditório da MANIFESTANTE a este título.*
>
> *209. Assim, resta evidente que a glosa efetuada a este título de gastos com energia elétrica e térmica, inclusive a vapor é insubsistente e vai na contramão dos preceitos legais vigentes e do entendimento do CARF, razão pela qual é de rigor a integral reversão destas glosas.*

Glosas Sobre Bens Do Ativo Imobilizado (Com Base Nos Encargos De Depreciação)

> *212. Isso porque o direito ao crédito decorrente dos gastos com ativo imobilizado com base nos encargos de depreciação é garantido pela legislação vigente, nos termos do artigo 3°, inciso XI e § 1°, inciso III da Lei nº 10.637/02, bem como o artigo 3°, inciso VI e § 1°, inciso III da Lei nº 10.833/03.*
>
> *(...)*
>
> *213. Desta feita, não há razão para que esta D. Fiscalização mantenha as glosas efetuadas a este título, dado que a legislação prevê, de maneira expressa, o direito de o contribuinte valer-se de tal direito creditório.*
>
> *214. Portanto, ao negar-se integralmente tal aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, tem-se que a D. Fiscalização agiu contrariamente ao quanto disciplinado na própria legislação de regência, razão pela qual é imperiosa a imediata reversão das glosas efetuadas sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação).*

Glosas Sobre Ativo Imobilizado (Com Base No Valor De Aquisição E De Constituição)

> *218. Dessa forma, em razão do expresso permissivo legal, é certo que carece de razões a glosa pela D. Fiscalização, o que justifica a imediata reversão das glosas efetuadas sobre ativo imobilizado (com base no valor de aquisição e de constituição)*

Glosas Sobre Encargos De Amortização E Depreciação

> *220. Ocorre que, com a devida vênia, a referida glosa merece imediata reversão, uma vez que a possibilidade de apropriação de crédito sobre as quotas de depreciação incorridas sobre edificações e benfeitorias decorre de previsão*

DOCUMENTO VALIDADO

expressa legal, contida no artigo 3°, inciso VII, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, conjuntamente com o inciso III do parágrafo 1° do mesmo dispositivo.

(...)

221. Desta feita, resta evidente a permissão aos contribuintes a se apropriarem de créditos de PIS e COFINS sobre dispêndios efetuados com a realização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados na atividade da empresa, sendo que tais créditos determinados com base nos valores dos encargos de depreciação e amortização dos bens incorridos no mês.

Após discorrer sobre o conceito de insumo, conclui, em síntese, que este abrange todo bem e serviço que represente custo de produção, aquisição ou despesa de venda que, sem a sua presença, interfira na atividade na atividade empresarial ou implique em perda substancial de qualidade. E requer (grifos originais):

a reanálise das glosas efetuadas, com a consequente reversão integral das glosas procedidas *a título de (i) bens utilizados como insumos (incluindo, mas não se limitando à aquisição de materiais de uso e consumo (CFOP 1556 e 2556), equipamentos de proteção individual ("EPI"), uniformes, partes e peças para manutenção de máquinas e equipamentos, materiais de limpeza, dentre outros mais), (ii) serviços utilizados como insumos (incluindo, mas não se limitando à serviços de aluguéis de máquinas e equipamentos, consultoria técnica, serviços de despachante, dentre outros mais), (iii)despesas com energia elétrica e térmica, inclusive a valor, (iv) despesas de armazenagem e fretes, (v) sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição e de constituição e com base nos encargos de depreciação) e sobre encargos de amortização de edificações e benfeitorias, eis que todos os itens acima indicados são relevantes e essenciais à atividade desenvolvida pela MANIFESTANTE, o que legitima, portanto, o respectivo creditamento efetuado pela contribuinte, nos termos acima expostos.*

229. Contudo, caso assim não se entenda, requer a MANIFESTANTE que ***o presente feito seja convertido em nova diligência fiscal para que a D. Fiscalização encaminhe a relação de todos os créditos glosados a tíulo de (i) bens utilizados como insumos, (ii) serviços utilizados como insumos, (iii) despesas de armazenagem e fretes e (iv) ativo imobilizado (com base no valor de aquisição e de constituição)****, eis que, com as informações e planilhas acostadas ao Relatório de Diligência Fiscal apresentado, a contribuinte não possui condições de refutar, de forma efetiva e adequada, as referidas glosas realizadas, havendo claro cerceamento do cerceamento de seu direito de defesa e contraditório.*

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em data de 12/12/2022, apresentando Recurso Voluntário em data de 10/01/2023, pelo qual pediu para que seja o presente processo convertido em diligência a fim de se apurar a verdadeira aplicação dos bens e serviços em discussão no processo produtivo ou, sucessivamente, que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para reformar parcialmente o v. Acórdão recorrido, para que seja reconhecido integralmente o seu direito creditório de COFINS, consequentemente, sejam integralmente homologadas as compensações vinculadas a este crédito, objeto deste Processo Administrativo.

DOCUMENTO VALIDADO

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Pedidos Preliminares

Com relação ao pedido para que seja corrigido erro material no v. Acórdão recorrido que deu provimento parcial à manifestação de inconformidade e, ao mesmo tempo, em sua parte dispositiva não reconhecer o direito ao crédito, observo que de fato constata-se o equívoco mencionado pela defesa.

Todavia, considerando as razões de decidir deste voto, passo à análise do mérito sem a necessidade da correção requerida.

Igualmente resta prejudicado o pedido de suspensão do presente feitou até o julgamento definitivo do processo administrativo nº 10580.727156/2018-49, que tem por objeto a constituição de crédito tributário apurado a partir das glosas fiscais em discussão neste litígio, uma vez que o presente processo está apensado àquele mencionado pela defesa.

Com relação ao argumento de cerceamento do direito de defesa em razão de a Fiscalização não ter acostado aos presentes autos os motivos e/ou documentos que embasassem o seu entendimento, passo á análise em conjunto com o mérito, uma vez que tal alegação igualmente será abordada na motivação deste voto.

Com relação ao pedido de conversão do julgamento em diligência, entendo desnecessário o deferimento, considerando as análises e diligências já determinadas em primeira instância.

Neste caso, aplica-se a Súmula CARF nº 163, que assim prevê:

> **Súmula CARF nº 163**
>
> Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021
>
> O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador

DOCUMENTO VALIDADO

> indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202 004.120, 2401-007.444, 1401 002.007, 2401 006.103, 1301 003.768, 2401-007.154 e 2202 005.304.

Portanto, não está configurado cerceamento de defesa invocado pela Recorrente.

3. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento (PER) e Declarações de Compensação (Dcomp), cujo crédito provém do saldo credor da Cofins, relativo ao mercado externo, apurado no regime de incidência não-cumulativa.

O Despacho Decisório indeferiu o pedido pleiteado através do Pedido de Ressarcimento ("PER") nº 22356.87579.260317.1.5.189506 e não homologou as compensações objeto das Declarações de Compensação ("DCOMPs") nº 34495.13836.270317.1.7.183543, 22123.00485.270317.1.7.180290, 16987.31818.270317.1.7.189098, 30253.27144.190517.1.7.181635, 31197.37333.270317.1.7.185762 e 42576.74049.290317.1.3.188645, relativo a saldo credor de PIS relativo ao mercado externo, no valor originário total de R$ 12.240.160,92 (doze milhões, duzentos e quarenta mil, cento e sessenta reais e noventa centavos), referente ao 4º trimestre de 2015.

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

Como observado pela defesa, remanesce em discussão por terem sido mantidas as glosas relativas a determinados (i) bens e serviços tidos como auxiliares; (ii) bens de uso e consumo; (iii) serviços tidos como não enquadrados no conceito de insumos; (iv) gastos com comissão de agentes; (v) despesas com consultoria e planejamento; (vi) fretes de produtos acabados e transporte de pessoal e malotes entre as unidades da empresa; (vii) alimentação, transporte e fardamento; (viii) locação e arrendamento de bens; (ix) bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições; (x) conservação, limpeza, vigilância, segurança e destinação de resíduos; (xi) consultoria técnica; (xii) bens do ativo imobilizado; (xiii) partes, peças e materiais adquiridos para o desenvolver da atividade da contribuinte; e (xiv) consultoria técnica industrial/florestal.

Com relação aos argumentos de mérito, **observo que deve ser aplicado o resultado do julgamento realizado sobre o Processo Administrativo Fiscal nº 10580.727156/2018-49**, através do qual a DRJ de origem exonerou o crédito tributário lançado de ofício em razão de ausência de saldo devedor, porém analisou as glosas individualmente.

Passo à análise realizada sobre as glosas realizadas naquele processo.

3.1. Dos bens e serviços tidos como auxiliares

DOCUMENTO VALIDADO

Foram realizadas glosas de diversos tipos de créditos, relativos a bens e serviços utilizados como insumos pela contribuinte.

A decisão recorrida foi proferida em 11 de novembro de 2022 e, portanto, já considerando o conceito de insumos na forma decidida pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, declarando a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, as quais restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao proceder à análise individual dos itens glosados, a DRJ de origem abordou sobre os critérios de relevância e essencialidade das respectivas despesas, aplicando o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

Com relação aos bens e serviços tidos como auxiliares, considerou o i. Julgador de primeira instância que os créditos relativos às despesas com hospedagem e viagem, cursos e treinamentos de funcionários não se enquadram no conceito de insumo, mesmo que ampliado, uma vez que não estão vinculadas ao processo produtivo, tampouco têm previsão específica em lei e, por isso, não geram créditos da não-cumulatividade.

Está correta a decisão recorrida, uma vez que tais custos, enquanto atividade meio, além de não justificadas pela Contribuinte com relação à essencialidade e relevância, resta evidente que não atraem o teste de subtração delimitado pelo Eg. STJ.

Com relação aos serviços de almoxarifado, observou o ilustre julgador de primeira instância que no relatório fiscal não consta como item glosado, tampouco a contribuinte demonstrou o contrário.

Portanto, mantenho a decisão recorrida neste ponto.

3.2. Dos bens de uso e consumo

Considerou a Fiscalização que tais bens adquiridos para uso e consumo não são considerados insumos, uma vez que não são essenciais ou relevantes ao processo produtivo, assim concluindo em Relatório de Diligência Fiscal de fls. 7278/7281 realizada no PAF nº 10580.727156/2018-49, abaixo reproduzido:

> C) Explicitem e fundamentem, bem assim informem os valores mensais das glosas referentes aos materiais de uso e consumo (CFOPs 1556 e 2566) e as relativas às CNAE não relacionadas com o processo produtivo;

DOCUMENTO VALIDADO

C.1) Nas glosas efetuadas sobre os materiais de uso e consumos, referentes aos CFOP`s 1556 e 2566, a fiscalização avaliou as características de relevância e essencialidade de cada produto, de acordo com sua descrição, no processo produtivo.

Mesmo tendo como regra determinante para a classificação das entradas nesses códigos as operações a seguir:

- Bens adquiridos para o ativo imobilizado ou;

- Bens para uso e consumo no estabelecimento

E estas serem, normalmente, operações sem direito a crédito, ainda assim, foram admitidos alguns créditos de itens destes CFOP`s, e apenas foram glosados os créditos sobre produtos que não cumpriram as condições de relevância ou essencialidade.

A Contribuinte alegou que as glosas mantidas e revertidas não foram detalhadas e que, desta forma, não há como refutar as glosas mantidas pela Fiscalização.

Como consta na decisão recorrida, o processo novamente foi convertido em diligência e assim foram anexadas planilhas demonstrando os itens glosados e os mantidos após a realização da primeira diligência referentes aos CFOP's 1556 e 2566.

Em Manifestação de Inconformidade a Contribuinte manteve o argumento de ausência de detalhamento dessas glosas.

Todavia, analisando as planilhas, as glosas mantidas foram destacadas e justificadas, a exemplo dos itens abaixo citados:

Mês	Rubrica Dacon	Estabelecimento	CPF/CNPJ do Participante	Número da Nota	Dia da Emissão	Dia Entrada	CFOP	NCM	Descrição		CST PIS/COFINS	Base de cálculo/Glosa crédito	VALOR GLOSA	GLOSA
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	16.404.327/0013-99	00.096.936/0001-71	0	27/01/2014	27/01/2014	2.556	00000000	CORREIA PLAN 1855H 100MM HABAST CO WILL		50	73,22		
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	16.404.327/0013-99	00.096.936/0001-71	0	27/01/2014	27/01/2014	2.556	00000000	CORREIA PLANA CORTAD HABAST FNME		50	278,62		
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	16.404.327/0013-99	00.096.936/0001-71	0	27/01/2014	27/01/2014	2.556	00000000	CORREIA PLANA CORTAD HABAST FNME		50	277,97		
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	16.404.327/0013-99	00.096.936/0001-71	0	30/01/2014	30/01/2014	2.556	73181500	CORREIA PLANA ABERTA CORTAD WILL HAMSP20		50	2.353,82		
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	16.404.327/0013-99	00.096.936/0001-71	0	30/01/2014	30/01/2014	2.556	84289021	CORREIA ACIONAMENTO GEA 0001154W86006		50	1.387,49		
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	16.404.327/0191-74	00.143.806/0001-40	0	30/01/2014	30/01/2014	1.556	27101932	GRAXA LUBRAX GOLDEP LTDA NLGI 2 20KG		50	24.000,00		
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	16.404.327/0191-74	00.143.806/0001-40	0	30/01/2014	30/01/2014	1.556	00000000	GRAXA LUBF IND PETROBRAS GOLDEP 17DKG		50	21.505,00		
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	16.404.327/0198-41	00.180.894/0001-80	0	27/01/2014	27/01/2014	1.556	00000000	RODO ESCOVA DOSE IPC SVTEC/O COD 06564		50	466,72		
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	16.404.327/0013-99	00.177.770/0000-32	0	27/01/2014	27/01/2014	1.556	73120010	BIODLETA CARGA PDX UF ARG 20X32	Descrição do bem/serviço é incompatível com operação com direito a crédito	50	1.980,00	1.980,00	SIM

DOCUMENTO VALIDADO

[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]	[illegible]
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	00.537.149/0001-80	01/01/2014	02/01/2014	2.556	32141100	ACETONA PA ORGAN 1000ML MERCK	Crédito apurado sobre operação de aquisição de produto (NCM) sujeito à suspensão da contribuição	SB	285,42	285,42	SIM	
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0022-05	00.331.799/0006-39	01/01/2014	02/01/2014	1.556	28011200	GAS ACETILENO CILINDRO 9KG LABURAT		SB	160,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	00.572.557/0001-91	01/01/2014	01/01/2014	2.556	48025910	USO CONSUMO ICMS ISENTO		SB	2.160,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	00.572.557/0001-91	01/01/2014	01/01/2014	2.556	48025910	USO CONSUMO ICMS ISENTO		SB	2.004,88			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	00.388.045/0001-77	01/01/2014	02/01/2014	1.556	00000000	MOTOR P/ VENTILADOR COD GW2S090016 MEB		SB	245,53			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0183-38	00.504.634/0001-48	01/01/2014	07/01/2014	1.556	40151000	PROTETOR CAMARA AR 10.00X20		SB	280,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0183-38	00.504.634/0001-48	01/01/2014	07/01/2014	1.556	00000000	PNEU RADIAL 10.00R20	Descrição do bem/serviço é incompatível com operação com direito a crédito.	SB	9.442,98	9.442,98	SIM	
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	00.535.074/0001-41	01/01/2014	10/01/2014	1.556	84213990	FILTRO FINAL 24X24X115 PURAFIL PH 97		SB	36.912,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	00.538.320/0001-39	01/01/2014	21/01/2014	2.556	90262010	VACUOMETRO INDUST 100MM 12 NPT		SB	332,49			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	00.538.320/0001-39	01/01/2014	21/01/2014	2.556	90262010	VACUOMETRO PROC 12 NPT 100MM		SB	4.430,18			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	00.566.915/0001-39	01/01/2014	01/01/2014	1.556	00000000	MASSA ACESINA SOLDA A FRIO PLASTEEL		SB	1.148,82			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	00.567.592/0001-07	01/01/2014	21/01/2014	1.556	35070039	SOLUCAO TAMPAO PH 10 250ML MRC		SB	1.399,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	00.567.592/0001-07	01/01/2014	21/01/2014	1.556	35070039	SOLUCAO TAMPAO PH 4 250ML MRC		SB	1.399,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	00.567.592/0001-07	01/01/2014	21/01/2014	1.556	35070039	SOLUCAO TAMPAO PH 7 250ML MRC		SB	1.399,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	00.567.592/0001-07	01/01/2014	21/01/2014	1.556	00000000	SOLUCAO CONDUTIVIDADE 1412 MRC		SB	1.399,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	00.645.470/0001-10	01/01/2014	22/01/2014	1.556	00000000	FOTO-REGEPTOR VEROX 410/411/3.01/SF00810		SB	1.900,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	00.666.284/0001-01	01/01/2014	22/01/2014	2.556	00000000	ELEMENTO ELASTICO COD 5A6220 P ACOP F		SB	160,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	00.694.427/0001-58	01/01/2014	23/01/2014	2.556	84842000	JUNTA DES 1 SDB 16 DE 248 01 PREF 170		SB	720,98			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	00.694.427/0001-58	01/01/2014	23/01/2014	2.556	84842000	JUNTA DES 1 SDB 16 DE 248 01 PREF 171		SB	720,98			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	00.692.516/0001-44	01/01/2014	24/01/2014	1.556	00000000	ROTOR ACO INOX FUNDIDO AISI 316 DES B		SB	15.088,72			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	00.711.707/0001-98	01/01/2014	28/01/2014	2.556	90262010	ROTAMETRO DE 50L/H 1000PS500 APPLITE		SB	3.000,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	00.741.491/0001-21	01/01/2014	22/01/2014	2.556	73130000	ARAME 400MM BBWG AISI 304		SB	2.017,01			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0088-44	00.806.732/0001-59	01/01/2014	21/01/2014	1.556	28256800	USO CONSUMO GERAL BASE 100		SB	160,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	00.822.283/0001-98	01/01/2014	23/01/2014	1.556	48025910	USO CONSUMO ICMS ISENTO		SB	3.714,87			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	00.858.106/0001-45	01/01/2014	23/01/2014	2.556	85366200	BIRUTA ARMACAO ALUMINIO SUPORTE INSTAL		SB	3.400,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0044-95	00.871.485/0001-19	01/01/2014	27/01/2014	1.556	40116100	PNEU 900X20	Descrição do bem/serviço é incompatível com operação com direito a crédito.	SB	90,00	90,00	SIM	
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	00.879.416/0001-67	01/01/2014	30/01/2014	1.556	84132000	REPARO VALV KEYSTONE FTA1000 F10 AR1		SB	84,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	00.879.416/0001-67	01/01/2014	31/01/2014	1.556	90262990	KIT REPARO VISOR NIVEL COLO PORT 122332/1		SB	1.116,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0072-49	00.915.126/0001-30	01/01/2014	22/01/2014	1.556	28256800	USO CONSUMO GERAL BASE 100		SB	80,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0077-53	00.915.126/0001-30	01/01/2014	22/01/2014	1.556	28256800	USO CONSUMO GERAL BASE 100		SB	236,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	00.951.095/0002-01	01/01/2014	09/01/2014	2.556	00000000	SUPORTE TRANSPORT AP IDE 107R000002		SB	130,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	00.966.317/0001-38	01/10/2014	21/01/2014	1.556	00000000	OCULOS PROTEGAO LENTE GRADUADA TRANSPA		SB	2.321,00			

01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	01.058.145/0001-13	01/01/2014	30/01/2014	1.556	27101932	OLEO LUBRF FN LUBE TF NTEP/CLON 500ML	combustíveis e lubrificantes não utilizados ou consumidos no processo de produção	SB	5.345,42			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0183-38	01.685.370/0001-80	1.207	10/10/2013	1.030/2014	1.556		REFEIÇÕES E LANCHES 44220AREFEIÇÕES E LANCHES 44220AC	Relacionado à área administrativa.	SB	400,00	400,00	SIM
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	01.870.707/0001-58	01/01/2014	22/01/2014	1.556	00000000	ESTATOR ACRILO NITRILICO P BOMBA WE3		SB	324,00			

01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0029-58	02.140.191/0001-12	01/01/2014	22/01/2014	1.556	00000000	MANIFOLD AUT ANALIZ GAS 1344 EOS MC01		SB	820,94			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	02.185.210/0001-95	01/01/2014	01/01/2014	1.556	84399990	LAMINA PASP OLOUT A5 PLUS 5370X75X1MM	Crédito apurado sobre operação de aquisição de produto (NCM) sujeito à suspensão da contribuição	SB	1.316,83	1.316,83	SIM	
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0088-44	02.196.467/0002-61	01/01/2014	30/01/2014	1.556	87089100	RADIADOR CAMINHAO 352121		SB	2.490,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0077-53	02.196.467/0002-61	01/01/2014	14/01/2014	1.556	85369100	FUSIVEL DE VIDRO 15 AMPERES COD 80149910		SB	20,39			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0077-53	02.196.467/0002-61	01/01/2014	14/01/2014	1.556	85365090	CHAVE DE LUZ COD 179751		SB	11,20			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0077-53	02.196.467/0002-61	01/01/2014	14/01/2014	1.556	85392990	LAMPADA AUTOMOTIVA 12V BAHVSD 21/5W		SB	65,70			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0077-53	02.196.467/0002-61	01/01/2014	14/01/2014	1.556	85392990	LAMPADA AUTOMOTIVA 12V BAHVSD 42/40W		SB	36,54			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0077-53	02.196.467/0002-61	01/01/2014	14/01/2014	1.556	00000000	BANCO PNEUMATICO MAGEI 275/80/R22X12NEH		SB	2.800,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0077-53	02.196.467/0002-61	01/01/2014	14/01/2014	1.556	00000000	LAMPADA AUTOMOT HALOGENA 12V H4 55W		SB	36,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0077-53	02.196.467/0002-61	01/01/2014	14/01/2014	1.556	00000000	LAMPADA CAMINHAO FORD MOTOR 7000TS		SB	72,12			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	02.200.950/0001-98	01/01/2014	27/01/2014	2.556	39171100	MANGUEIRA 1 250PSI PVC		SB	1.320,14			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	02.200.950/0001-98	01/01/2014	27/01/2014	2.556	40092100	LENCOL BORRACHA NEOPRENE 2500X2500X3MM	Descrição do bem/serviço é incompatível com operação com direito a crédito.	SB	1.853,98	1.853,98	SIM	
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	02.200.950/0001-98	01/01/2014	27/01/2014	2.556	40093100	MANGUEIRA 14 300PSI SINTETICA		SB	74,66			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	02.265.430/0001-21	01/01/2014	17/01/2014	1.556	00000000	SENSOR PROXIMIDADE INDUTIVO IFM ELETRO		SB	737,91			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	02.265.430/0001-21	01/01/2014	22/01/2014	2.556	90437099	SENSOR BOMBA FLOWTRUE FTALARMO55		SB	158,28			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	02.265.430/0001-21	01/01/2014	22/01/2014	1.556	85414029	SENSOR OTICO IFM ELETRONIC OGP500		SB	1.249,45			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	02.265.430/0001-21	01/01/2014	22/01/2014	1.556	85432000	SENSOR PROXIMIDADE INDUTIVO IFM ELETR		SB	1.024,65			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0195-25	02.290.277/0023-37	01/01/2014	30/01/2014	1.556	34011000	SPRAY SOAP 400ML KIMBERLY 30187007		SB	660,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0195-25	02.290.277/0023-37	01/01/2014	30/01/2014	1.556	48181000	PAPEL TOALHA SOFT ROLO KIMBERLY 30100004	Descrição do bem/serviço é incompatível com operação com direito a crédito.	SB	1.759,66	1.759,66	SIM	
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0195-25	02.290.277/0023-37	01/01/2014	30/01/2014	1.556	42191990	PROTETOR ASSENTO KIMBERLY 30200545		SB	240,00			

01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	03.615.168/0001-85	01/01/2014	01/01/2014	1.556	00000000	LIMITADOR TORQUE COMINTEC 2110 DSR		SB	2.997,56			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0044-95	03.638.473/0001-11	01/01/2014	15/01/2014	1.556	84399990	SUPORTE CORTAD VIDTR SFGSACO 1220X1A	Crédito apurado sobre operação de aquisição de produto (NCM) sujeito à suspensão da contribuição	SB	2.020,00	2.020,00	SIM	
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0013-99	03.852.452/0001-80	01/01/2014	31/01/2014	2.556	48025910	USO CONSUMO ICMS ISENTO		SB	38.419,66			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	03.852.452/0001-80	01/01/2014	01/01/2014	1.556	84842000	SELO MECANICO 1 STS CRANE 400307		SB	591,64			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	03.887.884/0001-85	01/01/2014	31/01/2014	1.556	34023039	JATO PLUS REFRIGERACAO D1013 METASL		SB	998,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	03.978.198/0001-80	01/01/2014	27/01/2014	1.556	84079200	MATERIAIS APLICADOS EM SERVICOS MANUTE		SB	780,31			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	04.011.170/0004-75	01/01/2014	15/01/2014	1.556	62031000	BLUSAO 34 PISCO N LARANJA TAM G		SB	11.557,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	04.011.170/0004-75	01/01/2014	15/01/2014	1.556	62034000	CALCA ELASTICO TOTAL LARANJA TAM G	Descrição do bem/serviço é incompatível com operação com direito a crédito.	SB	8.128,88	8.128,88	SIM	
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	04.011.170/0004-75	01/01/2014	15/01/2014	1.556	61099000	CAPUZ CARRASCO RIV LARANJA TAM UNICO		SB	959,61			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	04.011.170/0004-75	01/01/2014	21/01/2014	1.556	62034000	CALCA MEIO ELASTICO AZUL MAR TAM XG	Descrição do bem/serviço é incompatível com operação com direito a crédito.	SB	1.016,00	1.016,00	SIM	
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	04.011.170/0004-75	01/01/2014	21/01/2014	1.556	62053000	CAMISA M LONGA AZUL ELETRIOSTA TAM M		SB	660,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	04.011.170/0004-75	01/01/2014	21/01/2014	1.556	62053000	CAMISA M LONGA AZUL ELETRIOSTA TAM P		SB	3.520,00			
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	04.011.170/0004-75	01/01/2014	22/01/2014	1.556	00000000	CALCA TECASAFE AZUL MARINHO TAM XG M	Descrição do bem/serviço é incompatível com operação com direito a crédito.	SB	1.450,00	1.450,00	SIM	
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0199-91	04.011.170/0004-75	01/01/2014	22/01/2014	1.556	00000000	CAMISA TECASAFE AZUL CLARO TAM G MAN	Descrição do bem/serviço é incompatível com operação com direito a crédito.	SB	1.760,00	1.760,00	SIM	
01/2014	Bens utilizados como insumos (material para uso/consumo)	18.494.287/0047-38	04.073.310/0001-39	01/01/2014	13/01/2014	1.556	72082500	CHAPA 127X 1000X 2000MM SAE 1020		SB	158,50			

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, está correta a decisão recorrida ao manter as glosas indicadas nas planilhas em referência, não afastadas pela defesa.

3.3. Dos serviços tidos como não enquadrados no conceito de insumos

Com relação às glosas de créditos originados de peças de reposição de automóveis, lavagens de automóveis, serviços de construção civil, manutenção de elevadores, ar condicionado, serviços de despachante e serviços de vigilância, a Contribuinte não afastou a conclusão da Fiscalização, de que tais itens não estão ligados ao processo produtivo da empresa e não possuem previsão legal específica passível de gerar créditos.

Versando este litígio sobre pedido de crédito, aplica-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Por sua vez, com relação aos serviços de tratamento de resíduos, entendo que estão atrelados à existência de produção de papel e celulose.

O tratamento de resíduos foi demonstrado no Laudo Pericial acostado aos autos pela defesa da seguinte forma:

4.4.8 Tratamento de resíduos sólidos - compostagem

Suzano aproveita os resíduos sólidos para compostagem. A Figura 71 mostra a central de compostagem da unidade de Limeira.

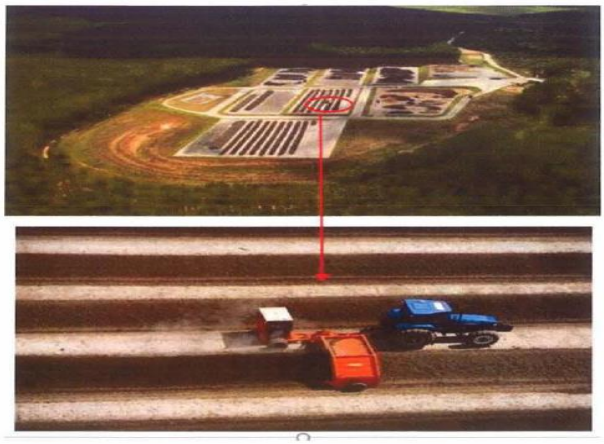

Figura 71: Central de compostagem da unidade de Limeira (terceirizada).

Suzano possui as seguintes certificações:

- ISO 9.001/2008 (Sistema de Gestão de Qualidade);
- ISO 14.001/2004 (Sistema de Gestão Ambiental – plantas e barragem);
- OHSAS 18.001/2007 (Sistema de Gestão da Segurança e Saúde Ocupacional); e
- CERFLOR/FSC (Manejo Florestal Sustentável).

DOCUMENTO VALIDADO

Resta demonstrado o atendimento aos requisitos necessários para creditamento das Contribuições, motivo pelo qual deve ser revertida a glosa sobre o tratamento de resíduos, o que refletirá no PER/DCOMP decorrente deste litígio.

Portanto, está correta a decisão *a quo* ao acatar o resultado da diligência, revertendo as glosas relativas à manutenção dos condicionadores de ar utilizados nas áreas industriais ou ligadas ao setor produtivo, devendo ser revertidas, ainda, as glosas dos créditos originados dos serviços de tratamento de resíduos.

3.4. Dos gastos com comissão de agentes, consultoria e planejamento

Argumentou a Recorrente que as despesas incorridas com comissão de agentes na venda de produtos são indispensáveis para a consecução de suas atividades, mais especialmente a obtenção de receita, haja vista que não apenas fábrica os produtos, mas também é responsável pela comercialização destes ao mercado interno e externo.

Assim como a propaganda e a publicidade, considerando que a Contribuinte não demonstrou que os gastos com comissão de agentes na venda de produtos, bem como consultoria e planejamento, inclusive consultoria técnica, são essenciais ou relevantes para a produção/fabricação na agroindústria, deve ser mantida a glosa sobre tais itens.

3.5. Dos fretes de produtos acabados e transporte de pessoal e malotes entre as unidades da empresa

Como consta na decisão recorrida, após a diligência realizada em primeira instância, foram revertidas a maioria das glosas dos fretes, mantidas apenas aquelas referentes a transporte de malotes, transporte de pessoal, transporte coletivo, transferência de produto acabado e mudança de colaborador.

Em resposta à diligência realizada em primeira instância, argumentou a defesa que *"....com relação as glosas de despesas de armazenagem e fretes, utilizou-se novamente uma indicação genéria, que, dessa vez, é ainda mais abstrata, na medida que, com relação aos fretes e despesas com armazenagem, sequer, há menção expressa e específica no Relatório de Diligência Fiscal apresentado, o que, por sua vez, impede não somente a exata compreensão das razões fazendárias para não reconhecimento integral destes créditos, como também da identificação de quais as modalidades de frete e quais despesas de armazenagem estariam de fato sob questionamento."*

Em Relatório de Diligência Fiscal, considerou a Unidade Preparadora que foram glosados apenas as despesas que não havia previsão legal para cálculo do crédito da não cumulatividade como: transporte de malotes, transporte de coletivo, transporte de pessoal, transferência de produto acabado e mudança de colaborador.

Por sua vez, assim decidiu a DRJ de origem:

> Quanto aos créditos relativos a fretes, o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe o seguinte:

DOCUMENTO VALIDADO

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

(...)

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

Assim, a priori, somente dariam direito a créditos da não-cumulatividade o frete na operação de venda suportado pelo vendedor, como entendeu a fiscalização.

No entanto, o mencionado PN Cosit nº 5, de 2018, prevê que os itens integrantes do custo do insumo, entre eles o frete na aquisição, geram créditos desde que o bem adquirido também gere esse direito, *in verbis*:

160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

*a) **se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito**, salvo se houver alguma vedação à inclusão;*

*b) ao revés, **se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos**, sequer indiretamente.*

161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à "aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição" é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

*162. Daí, **para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possam ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições**, ou seja não incida a vedação destacada no parágrafo anterior. (grifou-se)*

Também a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1911, de 2019, em seu art. 167, dispõe nesse sentido:

*Art. 167. **Para efeitos de cálculo dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, bens para revenda ou bens destinados ao ativo imobilizado, integram o valor de aquisição** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 45, e inciso VII; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos I, com redação dada pela Lei nº 11.787, art. 5º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43, e inciso VII):*

DOCUMENTO VALIDADO

*I - o seguro e o **frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador**; e (ressaltei)*

Portanto, o frete pago na aquisição de insumos, bens para revenda e ainda destinados ao imobilizado também gera crédito desde que suportado pelo comprador e o item adquirido gere o mesmo direito.

Além do frete pago na aquisição de insumos, com o conceito ampliado, a movimentação de insumos ou de produtos em elaboração no processo produtivo também passou a gerar direito a crédito por ser esse serviço essencial, pois trata-se de uma etapa fundamental ao processo de produção, sem a qual não se pode concluir a elaboração do bem ou serviço.

Contrariamente, o frete relativo à movimentação de produtos acabados não gera direito a crédito, pois se trata de etapa posterior ao processo produtivo, que, como acima demonstrado, não se enquadra no conceito amplo de insumo.

Do mesmo modo conclui o PN nº 5, de 2018, *in verbis*:

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

Também o art. 172 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1911, de 2019, in verbis:

> *Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º **Não são considerados insumos**, entre outros:*
>
> *(...)*
>
> *V - **serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos** da pessoa jurídica; (grifou-se)*

Portanto, somente geram créditos da não-cumulatividade, além dos fretes na venda, os fretes relativos às aquisições de insumos e ao transporte destes e de produtos em elaboração entre os estabelecimentos da empresa. Não dá direito a créditos, o frete referente a transferência de produto acabado, por falta de previsão legal.

Tampouco dá direito a crédito, o transporte de pessoal entre as unidades da empresa, transporte de malote e mudança de colaborador, por falta de previsão legal.

DOCUMENTO VALIDADO

> Desta forma, correto o procedimento da fiscalização quando da diligência.
>
> Na manifestação de inconformidade após a segunda diligência, a contribuinte argui que a glosa foi realizada sem qualquer embasamento, de forma genérica, pois não constam informações sobre esse item no relatório fiscal.
>
> Tal alegação foi superada, pois, como visto acima, a glosa foi explicitada na primeira diligência. Talvez a interessada esteja se referindo a despesas com armazenagem, tratadas na mesma linha na apuração dos créditos na EFD, mas não houve glosas para esse item.
>
> Também não há nos autos notícia de que tenha havido glosa de créditos relativos a vale pedágio, como alega a manifestante em sua terceira manifestação de inconformidade.

Assim constou no Termo de Verificação Fiscal de fls. 22-54 referente ao auto de infração objeto do PAF nº 10580.727156/2018-49:

> Para verificarmos quais as modalidades de fretes utilizadas pelo contribuinte para o cálculo do credito de PIS/COFINS, intimamos o mesmo através do Termo de Início de Diligência Fiscal e Termo de Intimação Fiscal, mas até a presente data nada apresentou.
>
> **Desta forma, não tendo como verificar as modalidades dos fretes utilizados pelo contribuinte, efetuamos a glosa integral dos créditos gerados por esta rubrica.**

Considerando que a Contribuinte apresentou com a Impugnação planilhas contendo a discriminação dos gastos com frete para o período e com as respectivas notas fiscais, inicialmente o julgamento em primeira instância foi convertido em diligência, para manifestação da Autoridade Autuante.

Em Relatório de Diligência Fiscal de fls. 7.278 do PAF nº 10580.727156/2018-49, a Autoridade Fiscal concluiu que apenas as despesas que não havia previsão legal para cálculo do crédito da não cumulatividade como: transporte de malotes, transporte de coletivo, transporte de pessoal, transferência de produto acabado e mudança de colaborador.

A DRJ de origem concluiu nos mesmos termos que a diligência fiscal.

Concluiu, ainda, que a glosa foi explicitada na primeira diligência, sendo que não houve glosas referentes a despesas com armazenagem e vale pedágio.

Especificamente com relação aos créditos originados de frete na transferência de produto acabado, oportuno observar que esta Relatora tem entendimento divergente àquele constante do Acórdão recorrido.

Ocorre que os Itens 16 e 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, o qual direciona o conceito de insumos adotado pelo STJ, devendo ser observado o "teste de subtração" a que se refere o voto do Eminente Ministro Mauro Campbell Marques, sendo que a ***"definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo,***

DOCUMENTO VALIDADO

comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo".

Outrossim, ao tratar sobre o conceito de insumo definido pelo Eg. STJ, o **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018** abordou os gastos com frete posteriores ao processo produtivo da seguinte forma:

> 17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.
>
> 18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões").
>
> 19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):
>
> a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":
>
> > a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":
> >
> > b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".
>
> 20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

DOCUMENTO VALIDADO

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços "cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

(...)

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa

DOCUMENTO VALIDADO

jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

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

57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, **a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros** (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Em que pese a conclusão adotada pela DRJ de origem no presente litígio, entendo pela possibilidade de creditamento sobre tais despesas.

3.6. Da alimentação, transporte e fardamento

Considerou a Fiscalização que não são insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde, seguro de vida, bem como a mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, comercial, etc).

DOCUMENTO VALIDADO

Como observado pelo i. Julgador a quo, O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que interpreta a decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, admite o creditamento relativo aos gastos destinados à fabricação do 'insumo do insumo', porém expressamente exclui o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de funcionários, independentemente da atividade a ser desempenhada.

Vejamos:

> 9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA
>
> (...)
>
> 133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).
>
> 134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

Portanto, deve ser mantida a decisão recorrida neste ponto.

3.7. Da locação e arrendamento de bens;

Com relação aos aluguéis de imóveis e veículos, argumentou a defesa que são gastos imprescindíveis e por isso geram créditos da não-cumulatividade, tendo em vista as circunstâncias peculiares do processo produtivo desenvolvido, que abrange diversas localidades distantes umas das outras, sendo imprescindível o aluguel de máquinas, equipamento e veículos para realização das atividades essenciais.

A DRJ de origem observou que após a segunda diligência as glosas referentes à locação de imóveis foram revertidas. Porém, manteve as glosas sobre aluguéis de veículos, invocando a Solução de Consulta Cosit nº 18, de 2020, com a seguinte redação:

> 42.3. as despesas com aluguel de veículos utilizados na prestação de serviços não se enquadram entre as hipóteses geradoras de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão “bens e serviços” do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003; (grifou-se)

O Laudo Pericial apresentado pela defesa assim destacou:

DOCUMENTO VALIDADO

4.1.3 Manutenção Florestal e Segurança Patrimonial

Depois de um ano do plantio até a seu corte, é periodicamente feita a adubação com **fertilizantes** minerais e inclusive com aplicação aérea de adubação foliar, se necessário.

É feito também o **controle de pragas** com aplicações de produtos específicos. Em casos extremos, pode-se fazer aplicações aéreas. O controle e **combate de formiga/insetos e doenças** é também conduzido por equipes técnicas de monitoramento, utilizando-se de **veículos leves**.

(...)

5.2.4. Veículos leves e outras aplicações

Esta subplanilha da planilha 2 (combustíveis e lubrificantes) veio classificada como "combustíveis veículos leves e outras aplicações", que representa 0,79% do total desta planilha 2, contém uma miscelânea de itens que foram agrupados como "outros". (Tabela 12).

Quanto às utilizações de combustíveis, lubrificantes e afins para manutenção, podem-se associar-se aos gastos com veículos leves utilizados principalmente na atividade florestal, principalmente durante a fase manutenção de 1 a 7 anos (após o plantio até a colheita). As grandes áreas de florestas de eucalipto, em inúmeras fazendas, necessitam ser monitoradas continuamente com técnicos-inspetores que utilizam veículos leves. Esse monitoramento envolve: pragas, formigas, crescimento das árvores, condições viárias, e avaliação quanto ao incêndio.

Tabela 12: Veículos leves e outras aplicações

Comb veículos leves e outros			
descrição nova agrupada	soma	%	Justificativa
gasolina/alcool/lubtif/fluidos	20.555.766,96	78,04%	veja texto do laudo
glp (ppal restaurante)	814.770,38	3,09%	veja texto do laudo
outros (usos e consumo, PDC materiais diversos, NI,	4.969.925,99	18,87%	S CTJ Sem Cond Tecnica de Justificativa
total	26.340.463,33	100,00%	

Os agrupados como "outros", são itens que por falta de informações mais precisas não foram possíveis de justifica-los quanto à essencialidade ao processo produtivo.

Destaco a incidência da Súmula CARF nº 190, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024 Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

DOCUMENTO VALIDADO

Portanto, entendo que assiste razão à DRJ de origem ao observar que direito ao crédito não se aplica nos casos de aluguel de veículos, visto que a legislação se limita a dispor sobre despesas de aluguéis de "prédios, máquinas e equipamentos".

3.8. Dos bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições

Consta na decisão recorrida que houve glosas 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.

Sustentou a defesa que, não obstante tenha adquirido insumos à alíquota zero das contribuições, tais produtos foram previamente sujeitos à incidência em cascata dos tributos em etapas anteriores, assim mesmo que as compras tenham sido sem incidência do PIS e Cofins, é fato que tais contribuições estão embutidas no preço.

Ocorre que tem razão a DRJ de origem ao aplicar o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, com a exceção dos produtos isentos, desde que revendidos ou utilizados como insumo em produtos tributados.

Portanto, deve ser mantida a glosa sobre tais itens, considerando a vedação legal à apropriação de créditos de PIS/COFINS referentes a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência, sujeitas à alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dos bens ou serviços adquiridos.

3.9. Da conservação, limpeza, vigilância, segurança e destinação de resíduos

Argumentou a Recorrente que tais serviços são importantes para o desenvolvimento das atividades da empresa já que envolvem vigilância das fábricas, limpeza da fábrica, tratamento de efluentes e esgoto da fábrica, entre outros semelhantes utilizados na etapa fabril, seja ela industrial ou florestal.

Com relação aos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais, entendo que fazem parte do custo de produção de qualquer empresa industrial, sendo necessários, inclusive, para o regular cumprimento das normas ambientais e sanitárias.

Ademais, tal serviço é indicado no **Parecer RFB/COSIT nº 5** como passível de creditamento. Vejamos:

> 53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; **b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação** c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

DOCUMENTO VALIDADO

No Laudo Pericial acostado com o Recurso Voluntário, constou que no tratamento de efluentes e resíduos, vários produtos químicos são necessários para que a Suzana fique de acordo com as normas e legislações do meio ambiente, saúde e segurança do trabalho.

Portanto, uma vez comprovada a essencialidade de tais serviços, deve ser revertia a glosa de créditos originados de despesas com tratamento e destinação de efluentes.

Quanto aos gastos com limpeza e conservação de fábrica, de acordo com informação da fiscalização no relatório de diligência não houve tais glosas, informação corroborada pela impugnante.

Com relação aos demais serviços, não há nos autos informação de que a Contribuinte tenha demonstrado que tais despesas cumprem com os critérios estabelecidos pelo Eg. STJ.

3.10. Dos bens do ativo imobilizado

Argumenta a defesa que a glosa fiscal deve ser revertida porque o direito ao crédito decorrente dos gastos com ativo imobilizado com base nos encargos de depreciação é garantido pela legislação vigente, nos termos do artigo 3°, inciso XI e § 1°, inciso III da Lei nº 10.637/02, bem como o artigo 3°, inciso VI e § 1°, inciso III da Lei nº 10.833/03, que assegura de maneira expressa o direito de o contribuinte valer-se de tal direito creditório.

Todavia, como observado no Acórdão recorrido, após as diligências tais glosas foram quase totalmente revertidas, somente restando a glosa referente à diferença de base de cálculo do crédito não comprovada pela contribuinte, conforme relatório de diligência, de fls. 1413/1417.

Igualmente foi observado pela DRJ de origem que, de acordo com os documentos de fls. 55/57 do processo nº 10580.727156/2018-49, a contribuinte foi intimada a apresentar o detalhamento dos créditos tratados nesse tópico, com ciência em 27/07/2017, conforme documento de f. 59, e reintimada, fls. 61/63, com ciência em 04/09/2017, conforme documento de fl. 65 (todas fls. do processo citado).

Portanto, tendo em vista a ausência de comprovação, deve ser mantida a glosa em referência.

3.11. Das partes, peças e materiais adquiridos para o desenvolver da atividade da contribuinte

Pela mesma razão demonstrada no item anterior, deve ser mantida a glosa dos créditos originados de tais despesas, uma vez que a Contribuinte não cumpriu com o seu ônus probatório, tampouco indicou exatamente a quais peças e materiais se referem.

3.12. Da consultoria técnica industrial/florestal.

DOCUMENTO VALIDADO

De acordo com o relatório fiscal, não houve glosas de insumos vinculados à silvicultura, sendo que apenas foi informado que os encargos de exaustão de florestas não geram créditos por falta de previsão legal.

Assim constou no Termo de Verificação Fiscal de fls. 22-54 referente ao auto de infração:

> Portanto, seguindo a interpretação literal disposta no art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), conclui-se não haver previsão legal para apuração de créditos sobre encargos de exaustão incorridos sobre bens incorporados ao ativo imobilizado do contribuinte tanto para o PIS/Pasep, como para o Cofins.
>
> Mas como decorrência imediata, conclui-se acerca da interseção entre insumos e ativo imobilizado que, em conformidade com regras contábeis ou tributárias, os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (por si mesmos ou por aglutinação ao valor de outro bem) permitem a apuração de créditos das contribuições nas seguintes modalidades, desde que cumpridos os demais requisitos:
>
> > a) exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição ou construção de ativo imobilizado), se tais bens estiverem sujeitos a depreciação;
> >
> > b) com base na modalidade estabelecida pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumo), se tais bens estiverem sujeitos a exaustão.
>
> Desta forma, bens como: 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, geram créditos para a apuração daquelas contribuições na modalidade aquisição de insumos. (sem grifo no texto original)

A Recorrente alega que teria havido glosas desses insumos.

Todavia, como acima reproduzido e bem observado pela DRJ de origem, apesar de argumentar, a Contribuinte não detalhou quais seriam tais glosas e tampouco comprovou a procedência do crédito.

Analisando a planilha "Resumo das Glosas" apresentada pela defesa em resposta à diligência no PAF nº 10580.727156/2018-49, de fato não houve sequer o detalhamento de glosas relacionadas à silvicultura.

Por tais razões, igualmente neste ponto deve ser mantida a decisão recorrida.

4. Dispositivo

DOCUMENTO VALIDADO

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que sejam revertidas as glosas dos créditos originados das seguintes despesas: **(i)** serviços de tratamento de resíduos; **(ii)** tratamento e destinação de efluentes; e **(iii)** fretes de produtos acabados.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Redator Designado

Redijo voto vencedor, exclusivamente a respeito da posição da relatora de reconhecer o direito aos créditos decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados, na qual restou vencida.

O trecho do voto da relatora que motivou o voto vencedor foi o seguinte:

> *Especificamente com relação aos créditos originados de frete na transferência de produto acabado, oportuno observar que esta Relatora tem entendimento divergente àquele constante do Acórdão recorrido.*
> *(...)*
> *Em que pese a conclusão adotada pela DRJ de origem no presente litígio, entendo pela possibilidade de creditamento sobre tais despesas.*

Peço vênia à Ilustre Relatora para discordar de sua posição sobre a possibilidade de reconhecimento dos créditos decorrentes de despesas com fretes de produtos acabados, por entender que o encerramento do processo produtivo afasta a possibilidade de reconhecimento deste tipo de despesa como insumo (inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), e que somente as mercadorias efetivamente vendidas (inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833), conforme passo a descrever a seguir.

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

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

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

DOCUMENTO VALIDADO

Mas a alegação da Recorrente é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

> *"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
> *(...)*
> *IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*
> *(...)"*

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

> *"Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro."*

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

> *"Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)"*

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há porque estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

> *"No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (**água**, **combustíveis**, gastos com veículos, **materiais de exames laboratoriais**, materiais de proteção de EPI, **materiais de limpeza**, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).*
>
> *Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da*

DOCUMENTO VALIDADO

Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, *dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.*

É como voto."(grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou negocial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tribute incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

Ademais, o tema já foi abordado pela Súmula CARF nº 217.

Súmula CARF nº 217
Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024
Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.
Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

De forma que entendo não caber o reconhecimento de créditos do PIS/COFINS decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral

DOCUMENTO VALIDADO