



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.721835/2011-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.060 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente SYLVAMO DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. DECORRÊNCIA. MATÉRIA JULGADA EM PROCESSO DECORRENTE. APLICAÇÃO DO ACÓRDÃO JULGADO.

Deve ser replicado no presente processo, o resultado da decisão proferida anteriormente, proveniente do julgamento do auto de infração de PIS/PASEP, constituído no âmbito do PAF nº 10865.721982/2012-01, decorrente da glosa de crédito da análise da PER/DCOMP aqui contida, de modo a se adequar as decisões, uma que versam sobre os mesmos fatos e documentos de provas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Laercio Cruz Uliana Junior, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semiramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida através do Acórdão nº 14-50.682 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, que julgou procedente, em parte, a manifestação de inconformidade pela ora recorrente, em relação às glosas efetuadas sobre os créditos de PIS/PASEP, formulados através de Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), fls. 3/11, cujo crédito provém do saldo credor da contribuição ao PIS, relativo a receitas de exportação, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao 1º trimestre/2009, no valor de R\$ 1.812.449,47.

A DRF/Limeira-SP, por meio do despacho decisório de fls. 678/680, não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações.

De acordo com o Relatório Fiscal, de fls. 73/90, o crédito foi indeferido devido à glosa de vários itens relativos aos créditos apurados pela requerente, abaixo resumidas:

- Bens e serviços que não se enquadram na definição legal de insumo.
- Serviços realizados com a formação de florestas, que, por sua natureza, a fiscalização entendeu que integram o imobilizado da empresa.
- Serviços de capatazia nas operações de exportação, glosados por falta de previsão legal para utilização como crédito da não cumulatividade.
- Serviços de transporte marítimo, glosados pelo fato de a contribuinte não discriminar os gastos referentes a serviços de transporte, capatazia e agenciamento de transporte e capatazia, de modo a se identificar os gastos com fretes na venda arcados pelo vendedor, cujos créditos são permitidos pela legislação, dos demais que não geram créditos.

Também de acordo com os termos de vendas, segundo a fiscalização, ficaria claro que o vendedor (a requerente) não tem a responsabilidade pelo transporte marítimo, o que caracterizaria mais uma vez que não há direito ao crédito relativo ao frete.

- Despesas com energia elétrica referentes a períodos anteriores, bem assim gastos nesse item informados a maior.
- Despesas de aluguéis, glosados por tratar-se de imóvel destinado a escritório administrativo, comercial e recursos humanos da empresa, não tendo, portanto, relação com o processo produtivo da contribuinte.
- Bens do ativo imobilizado, glosados por falta de detalhamento quanto à origem dos valores.

Informa ainda a fiscalização que os valores demonstrados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) a título de desconto no trimestre, que não foram informados no PER/DCOMP, foram tratados como desconto indevido e excluídos do saldo credor apurado no trimestre em questão.

Cientificada do despacho decisório e inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, às fls. 687/702, requerendo, preliminarmente, que o exame do presente seja sobrestado até o julgamento definitivo do processo nº 10865.721982/2012-01, onde foi lavrado auto de infração constituindo a contribuição ao PIS referente aos anos de 2009 e 2010, uma vez que este lançamento teve origem no pedido de ressarcimento ora analisado e o mérito -- existência ou não dos créditos -- é o mesmo em ambos os processos.

Alternativamente, requer que as alegações aduzidas na impugnação ao auto de infração referido sejam analisadas no presente, anexando cópia da peça impugnatória.

Quanto ao mérito, alega que os créditos considerados indevidos pela fiscalização referem-se a períodos anteriores ao trimestre em análise, assim, como não são créditos apurados nesse trimestre, não deveriam ser diminuídos do saldo credor em questão, e que agiu assim amparada pela legislação de regência.

Em relação à multa isolada, argumenta que essa matéria está sendo discutida na Justiça e recentemente o Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região proferiu decisão afastando esse tipo de multa, conforme ementa que transcreve.

Por fim, requer a suspensão da exigibilidade dos débitos objeto da compensação ora analisada.

No tocante à glosa dos créditos, conforme impugnação apresentada contra o lançamento de ofício da contribuição, inicia alegando que o Fisco tenta restringir o conceito de insumo, vinculando-o à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no sentido de que somente estariam contemplados os insumos relacionados diretamente à produção.

Em seguida expõe, de acordo com sua visão, o conceito de insumo no âmbito da não cumulatividade:

Pode-se afirmar que no âmbito da legislação da COFINS não-cumulativa, o conceito de insumo qualifica-se pelo seu caráter funcional, como um dos itens determinantes na obtenção da receita da pessoa jurídica, eis que viabiliza a sua obtenção. E é por essa razão que o brilhante jurista Marco Aurélio Greco assevera que devem ser considerados "utilizados como insumo" todos os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte que sejam relevantes para o processo de produção, fabricação ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou faturamento, pressuposto da incidência da contribuição da COFINS e do PIS/PASEP, (grifo meu)

(...)

Nesse contexto, como assinalado anteriormente, percebe-se que não é o "bem ou serviço" adquirido que precisa qualificar-se de pronto como insumo; relevante é a sua utilização como insumo, pelo que o direito ao crédito pressupõe que o bem ou serviço seja utilizado como insumo na atividade da empresa, que abrange a produção ou fabricação de bens destinados à venda ou que tenha relação com o próprio produto, ou seja, deve haver um liame que identifique que aquele bem ou serviço tem uma utilidade necessária à existência do processo, do produto e da obtenção da receita, e que agregue alguma qualidade que faça com que se adquira determinado padrão desejado. Em suma, que essas utilidades contribuam para o incremento do processo de fabricação e de vendas, assumindo velocidade e determinadas características que viabilizem o negócio empresarial.

(...)

Como visto, o conceito de insumo, para efeitos de aproveitamento dos créditos de COFINS é mais amplo, comportando todos os dispêndios que contribuam de forma direta ou indireta para o exercício da atividade econômica que visa a obtenção da receita (pressuposto material da incidência das contribuições).

Assim, com base nessa definição, considera que os gastos com paletes, estrados, bases e tampas de madeira galvanizados são considerados insumos no processo de venda (transporte e embalagem) do papel e celulose, porquanto são essenciais para que os produtos cheguem intactos ao destinatário.

O mesmo aconteceria com os serviços relativos à movimentação de matéria-prima (toras e cavacos). Nas palavras da contribuinte:

Desse modo, vale ressaltar que a atividade desenvolvida pela Impugnante, de fabricação de papel e celulose, demanda intensa movimentação de matérias-primas e insumos dentro de sua planta industrial, sendo natural que os serviços utilizados na movimentação desses

insumos e matérias-primas também gerem direito a crédito, nos exatos termos do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

Como é sabido, o papel e a celulose são extraídos de árvores como o eucalipto e o pinho e para sua obtenção é necessário que a matéria-prima (árvores) esteja limpa, ou seja, é necessário que os troncos das árvores estejam livres de quaisquer ramas ou galhos. Efetuado esse processo de limpeza, os troncos passam a ser chamados de TORAS, sendo que eventualmente também são denominados CAVACOS, quando seu tamanho se assemelha a lascas de lenha.

Feito isso a matéria-prima (tora e cavacos) precisa ser transportada até a planta industrial, local em que sofre novos processos de limpeza e descascamento, até serem levadas ao trituramento e conclusão do processo de industrialização para a fabricação do papel e da celulose.

E é exatamente nesse momento que há necessidade de movimentação interna das matérias-primas (toras e cavacos). Essa movimentação é realizada no pátio de madeira, ocasião em que empresas contratadas pela Impugnante para realizar "serviços de movimentação" operam máquinas que descarregam os caminhões que vem das florestas com toras de madeiras e colocam-nas no picador. O filme anexo ilustra bem como é realizada essa movimentação (DOC_).

Depois que saem do triturador é preciso movimentar os cavacos (madeira picada) nas pilhas gigantes que se formam para só então seguir para o processo de cozimento. Veja na foto anexa (DOC_) o tamanho da pilha de cavacos que se forma após as toras serem inseridas nos trituradores. Como a pilha de cavacos cresce a cada dia, ela precisa ser movimentada constantemente, além do que ele não pode ficar por tempo indeterminado no tempo, pois a Impugnante tem um controle de qualidade destes cavacos acerca da umidade que, se não controlada, pode diminuir a produção de celulose da fábrica. Basta olhar a foto ora anexada para constatar que sem os serviços de movimentação interna o processo produtivo da Impugnante restaria inviabilizado!

Desta forma, de acordo com entendimento da contribuinte essa atividade é essencial e intrinsecamente ligada ao processo produtivo e deve gerar crédito, conforme entendimento da própria RFB, de acordo com solução de consulta que cita. Destaca também a impugnante que o trabalho fiscal é questionável, pois no relatório das exclusões que fundamenta as glosas essa movimentação ora é tratada como ausência de relação com o processo produtivo e ora como período de apuração indevido.

Também os serviços de conservação fabril e limpeza, de pesagem ou balança, monitoramento, de pavimentação asfáltica e o serviço especial embalagem bobina, bem assim a "pedra rachão – marroada", que é utilizada na construção de pontes para que caminhões e tratores possam transitar nos hortos florestais da empresa, e outros bens e serviços glosados, tratam-se de insumos do processo produtivo e geram créditos da não-cumulatividade.

Quanto aos serviços florestais, argumenta o seguinte:

Na diretriz acima traçada, infere-se que todos os dispêndios incorridos com o florestamento e reflorestamento, bem como a aquisição de bens como sementes, fertilizantes, inseticidas, adubos, mudas, dentre outros, utilizados nos tratamentos culturais da floresta que se constitui na principal matéria prima para a produção de celulose e papel que serão destinados à venda pela Impugnante, à evidência, representam custos incorridos, necessários ao pleno exercício de sua atividade fim.

Não é preciso muito esforço para compreender que sem as despesas e os custos incorridos na implantação, manutenção e exploração de florestas não há madeira; sem a madeira, não há produção de celulose e papel a serem vendidos no mercado interno e externo. Sem a produção, não há vendas nem comercialização dos produtos e, logo, impossível a "fabricação de bens ou produtos destinados à venda", nos termos exigidos pela legislação.

(...)

Esta vinculação é notoriamente observada no caso da Empresa Autuada, eis que os dispêndios com florestamento e reflorestamento, além da aquisição de outros insumos e contratação de serviços necessários à manutenção das florestas são estritamente necessários à comercialização dos produtos por ela fabricados, devendo ser considerados "insumos" e, portanto, legítimo o aproveitamento dos créditos da COFINS.

Alega que seria ilógico que só a aquisição de madeira de terceiros para produção de papel e celulose gerasse créditos da não-cumulatividade, mas os custos e despesas com o cultivo da floresta e obtenção da madeira não gerem o mesmo direito.

E conclui quanto a esse item:

Desse modo, os dispêndios com floresta e florestamento (roçada, preparação de terra, compra de calcário, pneus florestais, fertilizantes, fungicidas, fretes das aquisições de adubo e fertilizantes, mudas e etc.) estão enquadrados no conceito de "insumo", uma vez que são necessários ao processo produtivo. Ora, sem tais dispêndios não há cultivo, manutenção de florestas; sem a floresta não há madeira, e sem a madeira a Impugnante estará obstada de produzir o produto destinado à venda: celulose e papel.

Sobre as glosas dos serviços de capatazia, inicia definindo tais serviços como "a prestação de serviços de movimentação de cargas dentro da área portuária", concluindo que tal gasto faz parte do frete na venda, conforme definição contida no art. 5º a Lei nº 10.893, de 2004, e conforme a própria RFB reconheceu em solução de consulta que anexa.

Anexa, a título de amostragem, planilha de documentos com discriminação dos serviços de capatazia acompanhada dos respectivos documentos fiscais e requer diligência para apresentação dos demais elementos de prova dada a quantidade de documentos.

Com relação aos fretes sobre vendas, alega que apresentou à fiscalização documentos discriminando os serviços de frete contratados e suportados pela contribuinte e anexa de modo exemplificativo planilha de documentos fiscais relacionados ao mês de junho/2010, requerendo diligência para verificação dos demais períodos glosados, uma vez que a quantidade de informações e documentos impossibilita que sejam acostados aos autos.

Em relação aos termos de vendas, alega que a lista apresentada indica os termos existentes e não os utilizados em suas operações, e que a contribuinte somente se apropriou de créditos calculados sobre fretes por ela suportados, conforme cópia dos documentos acostados.

Quanto às glosas dos créditos relativos à energia elétrica, argúi que não há vedação legal para se utilizar créditos de períodos anteriores, pelo contrário, o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, expressamente o permite.

No que tange aos aluguéis de imóveis, máquinas e equipamentos, alega que o único requisito legal para que se utilize créditos dessa despesa é que os bens sejam utilizados nas atividades da empresa, a teor do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003. Tal entendimento também está expresso em soluções de consulta expedidas pela Receita Federal, que cita. Argumenta que, além das glosas dos créditos referentes a aluguéis de prédios, na planilha "Relatório das Exclusões dos valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS" foram apontadas glosas em locações de empilhadeiras e máquinas, que, pelo mesmo motivo acima, vão contra o sentido da lei.

No tocante às glosas com bens do imobilizado, argumenta que o fundamento da glosa é descabido e despropositado, pois não foi feita investigação e averiguação dos documentos apresentados pela requerente, posto que foram entregues após a lavratura do auto de infração.

Alega que anexou planilha detalhada com a indicação de documentos fiscais e datas de aquisição, relativos ao mês de junho/2010 e requer a juntada posterior para apresentação das planilhas relativas aos demais períodos.

Em relação às glosas fundamentadas como “período de apuração indevido”, repete que a Lei nº 10.833, de 2003, permite o aproveitamento de créditos de período anterior.

Como, de acordo com o relatório de fls. 73/90, a autoridade a quo, excluiu do saldo do crédito a ressarcir créditos descontados da contribuição devida em cada mês do trimestre, informados no Dacon, mas não no PER/DCOMP, e a impugnante alega que tais créditos referem-se a períodos anteriores e não devem influenciar na apuração do saldo do crédito no período em análise, e considerando ainda que o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, permite que o crédito não aproveitado em determinado mês o seja nos meses seguintes, o presente foi baixado em diligência à DRF/Limeira para manifestação do auditor-fiscal responsável e, se fosse o caso, revisão dos valores deferidos no presente, nos seus apensos e nos processos conexos.

Em atendimento à diligência foi prolatado o Relatório Fiscal, de fls. 848/853, onde o auditor-fiscal responsável pela análise admite que excluiu indevidamente do saldo a ressarcir créditos descontados no trimestre em análise mas referentes a períodos anteriores e fez a apuração do saldo do crédito do trimestre, conforme planilhas de fls. 854/857, apurando um saldo a ressarcir no trimestre de R\$ 167.862,18.

Cientificada da diligência, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 864/867, onde, primeiramente, alega cerceamento do direito de defesa porquanto não teve ciência do despacho de diligência proferido por esta DRJ e, conseqüentemente dos fundamentos, extensão e limites da diligência requisitada, tendo recebido apenas cópia do seu resultado.

Quanto ao mérito, alega que a mudança no critério jurídico do lançamento não pode acarretar ônus à impugnante, a teor do art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Em julgamento, a DRJ proferiu decisão em que reconhece o direito creditório da recorrente no valor de R\$ 169.610,99. Veja-se ementa da referida decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO-COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

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

CRÉDITOS. PERÍODOS ANTERIORES. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.

Os créditos da não-cumulatividade referentes a períodos anteriores somente podem ser aproveitados se devidamente apurados pelo contribuinte e informados no Dacon ou este tenha sido retificado dentro do prazo prescricional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

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

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. POSSIBILIDADE.

A juntada posterior de provas somente é possível em casos específicos previstos no PAF.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento na parte que manteve a glosa dos créditos, e expõe, em breve relato, o seguinte:

1. O presente processo é dependente e vinculado ao Processo Administrativo nº 10865.721982/2012-01, relativo à cobrança de PIS/PASEP, por isso, deve haver sobrestamento do julgamento deste até decisão final sobre o auto de infração ou que este seja anexado àquele;
2. A DRJ/RPO entrou no mérito da impugnação apresentada no processo de cobrança do PIS/PASEP e há possibilidade de decisões conflitantes, dessa forma, é necessário nulificar o acórdão recorrido;
3. A DRJ/RPO, em sede de diligência, determinou a retificação de valores dos créditos glosados pela autoridade autuante, o que representa mudança no critério jurídico e afronta ao que determina o art. 146 do CTN;
4. A recorrente possui decisão judicial favorável, afastando a aplicação da multa de 50% sobre o crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, como previsto nos §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430/96, fato que não foi observado pelo Acórdão recorrido;
5. O conceito de insumo adotado no Acórdão recorrido apresenta posição equivocada e defende a geração de créditos de despesas com “paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados”, “serviços de movimentação interna e logística”, “serviços de conservação fabril e limpeza, serviços de paisagem ou ‘balança’ e monitoramento”, “serviços florestais”, “serviços de capatazia”, “frete nas operações de venda”, “bens do ativo imobilizado”, “energia elétrica – créditos de períodos anteriores” e “aluguéis de prédios e máquinas e equipamentos”.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3301-012.060 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.721835/2011-41

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

1. Preliminar

Inicialmente, imperativo informar que a INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA. alterou sua razão social, em função de uma operação de *spin-off*, para SYLVAMO DO BRASIL LTDA.

Como já relatado, o contribuinte protocolizou PER/DCOMPs, para reconhecimento de créditos proveniente do saldo credor das contribuições ao PIS e da COFINS, relativos a receitas de exportação, apurados no regime de incidência não-cumulativa, referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010.

A delegacia de origem não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações da recorrente. De acordo com o Relatório Fiscal, o crédito foi indeferido devido à glosa de vários itens relativos aos dispêndios apurados pela requerente, por não estarem previstos como passíveis de creditamento, no entendimento da autoridade fiscal, em uma das situações constantes no art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Em decorrência dessa análise, foram lavrados autos de infração em face do saldo credor apurado em decorrência das glosas de crédito de PIS e de COFINS. Nesse sentido, existem concomitantemente dois processos de auto de infração, um para cada contribuição, e doze processos de PER/DCOMP, relativos ao 1º e 4º trimestres de 2009 e ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2010, sendo também um processo para cada contribuição.

Indevidamente, a partir do julgamento de primeira instância, os processos contendo o resultado das análises dos PER/DCOMP e os processos dos autos de infração decorrentes das glosas dos créditos das contribuições passaram a tramitar em separado, sendo submetidos a análises de diferentes turmas e câmaras.

É meu entendimento que os processos principais são aqueles em que os créditos das contribuições apresentados em PER/DCOMPs são discutidos. Por sua vez, entendo que os processos de lançamento dos tributos decorrentes da glosa dos créditos são acessórios, meramente reflexos daqueles. Por certo, pelo fato dos autos de infração derivarem da glosa realizada no âmbito da análise dos PER/DCOMPs deveriam ser julgados conjuntamente com aqueles, ou pelo menos, anteriormente.

De toda sorte, em relação ao tributo ora analisado, a decisão no processo de lançamento (auto de infração) de PIS, ocorreu em momento anterior ao julgamento dos PER/DCOMPs.

Portanto, quanto à questão preliminar alegada pela recorrente, em relação ao item 3 do Recurso Voluntário, que versa sobre a necessidade de se aguardar o julgamento do processo do auto de infração, cumpre notar que o Processo Administrativo nº

10865.721982/2012-01, que trata do lançamento de PIS, encontra-se julgado pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção, em decisão formalizada através do Acórdão nº 3401-005.082, de 24 de maio de 2018, e, após Recursos Especiais da Fazenda e do Contribuinte, pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão nº 9303-012.428, em sessão de 17 de novembro de 2021.

Efetivamente, a questão controvertida no auto de infração versa sobre os mesmos fatos, possui a mesma fundamentação da travada nos presentes autos, ressalvando-se que o auto de infração corresponde à apuração entre 2009 e 2010, enquanto o presente refere-se somente ao 1º trimestre de 2009, ou seja, este está contido naquele.

Tratar-se-ia, portanto, de situação de decorrência de processos para julgamento em conjunto, nos moldes do artigo 6º, §1º, inciso I do Regimento Interno do CARF, *in verbis*:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e **julgados** observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos. (grifei)

A ilustre Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no Acórdão nº 3402-005.540, traz à luz a bastante elucidativa análise a respeito do citado dispositivo:

Tal norma tem por escopo evitar decisões conflitantes a respeito dos mesmos fatos ou pedidos, tratados em processos administrativos fiscais distintos. Por essa razão, é de suma importância a sua observância, sob pena de ferir um dos maiores objetivos deste Tribunal, uma vez que o Novo Código de Processo Civil (NCPC), cuja aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal agora é expressa (artigo 15), determina em seu artigo 926 que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

Pois bem. Tendo em vista que o processo do auto de infração decorrente a este teve seu mérito analisado, não havendo nenhum elemento novo que seja apto a alterar a coisa julgada administrativa, por questão de coerência, resta a reprodução da decisão já proferida pela CSRF, aplicando-a sobre a matéria coincidente no processo ora sob apreço.

2. Mérito

Forçoso observar que o rol de despesas, objeto de análise no presente caso, apresenta-se apenas como uma fração dos diversos temas que compõem a lista de rubricas pleiteadas pela recorrente nas PER/DCOMP dos anos-calendário de 2009 e 2010.

Explica-se. Os créditos extemporâneos de energia elétrica, item 7.6 do Recurso Voluntário, não devem ser aqui examinados, pois o desconto pretendido pertence à apuração de

março de 2010, portanto, fora do alcance do julgamento *in casu*, que se refere somente ao primeiro trimestre de 2009.

No que tange à alegação da recorrente sobre a aplicação da multa isolada de 50% sobre o valor do crédito indeferido ou indevido, conforme item 6 do Recurso Voluntário, parece ter havido uma confusão na unidade de origem, pois, de fato, o Despacho Decisório do Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia de Limeira/SP, na seção que trata da fundamentação, dispõe que será aplicada a referida multa, contudo, a formalização desta não se deu no presente processo, não cabendo, portanto, sua apreciação.

Nessa seara, os dispêndios sujeitos a exame, constantes no presente, são:

- (7.2) créditos enquadrados sob o conceito de insumo:
 - (a) paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados não registrados no ativo não circulante;
 - (b) serviços de movimentação interna de matérias-primas e insumos e logística;
 - (c) serviços de limpeza do pátio/forno, prestação de serviço de limpeza, limpeza de madeira/caustificação e serviços de conservação fabril; serviços de limpeza/caustificação; pavimentação asfáltica; manutenção em balança, serviços sazonal de balanças, serviços de balança e expedição; serviços de monitoramento; serviço especial embalagem bobina; e pedra rachão - marroada;
 - (d) serviços florestais;
- (7.3) serviços de capatazia na operação de exportação;
- (7.4) serviços de transporte marítimo – “frete na operação de venda”;
- (7.5) sobre bens do ativo imobilizado;
- (7.7) créditos calculados sobre as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

A despeito do meu entendimento quanto à aplicação da interpretação dada pelo STJ no âmbito do Resp nº 1.221.170, em relação ao conceito de insumo, contido nos arts. 3º, II, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, impõe-se a adoção do Acórdão nº 9303-012.428, exarado pela 3ª Turma da CSRF, no que tange os créditos dos itens 7.2 e 7.3, e o Acórdão nº 3401-005.082, da 1ª TO da 4ª Câmara, nos itens 7.4, 7.5 e 7.7.

Itens 7.2 e 7.3 - Acórdão nº 9303-012.428

“2.2 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

2.2.1 Insumos

No mérito, a Fazenda Nacional busca ver reformada a decisão no que tange ao reconhecimento do direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos quanto aos gastos decorrentes de: (a) pallets, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados não registrados no ativo não circulante; (b) Serviços de Movimentação Interna e Logística; (c) “Limpeza do Pátio/Forno”, “Prestação Serviço Limpeza”, “Limpeza Pátio de Madeira/Caustificação”, “Serviços de Conservação Fabril”, “Serviços de Limpeza/Caustificação”, “Manutenção em Balança”, “Serviços

Sazonal de Balanças”, “Serviços de Balança e Expedição”, e “Serviços de Monitoramento” e (d) tratamento, desgalhamento, corte de madeira, aplicação aérea de inseticida, e manutenção de carreadouros.

A pretensão da Fazenda Nacional não merece prosperar, tendo em vista tratarem-se de itens essenciais e pertinentes ao processo produtivo do Contribuinte, conforme detalhado abaixo:

- a) **pallets, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados não registrados no ativo não circulante** - utilizados como insumos no processo de venda (transporte e embalagem) do papel e celulose fabricados pela Recorrida. Sendo os principais produtos fabricados pelo Contribuinte papel e celulose, os PALETES, ESTRADOS, BASES E TAMPAS DE MADEIRA são essenciais para que os produtos cheguem intactos ao destinatário, bem como para evitar que parte da carga se torne imprestável.
- b) **Serviços de Movimentação Interna e Logística - transporte interno de matérias-primas e insumos utilizados no processo produtivo de fabricação de papel e celulose.** A contratação dos serviços de “Movimentação de Toras/Cavaco”, “Movimentação de Madeira”, “Movimentação de Logística” e “Movimentação Interna” são essenciais e intrinsecamente ligados ao processo produtivo da Recorrida, na medida em que sem eles etapas do processo produtivo restariam frustradas e a fabricação do papel e da celulose não seria possível, razão pela qual se caracterizam como “serviços utilizados como insumo” no processo produtivo da Contribuinte.
- c) **“Limpeza do Pátio/Forno”, “Prestação Serviço Limpeza”, “Limpeza Pátio de Madeira/Caustificação”, “Serviços de Conservação Fabril”, “Serviços de Limpeza/Caustificação”, “Manutenção em Balança”, “Serviços Sazonal de Balanças”, “Serviços de Balança e Expedição”, e “Serviços de Monitoramento”** - relacionados à área florestal/ambiental e de máquinas industriais efetuada de forma remota, tendo a Recorrente esclarecido sua utilidade e função durante o processo de produção e preparo do produto final para entrega aos clientes, considero-os como custos indiretos de produção, e como, tal, devem ser reconhecidos créditos sobre tais rubricas. Os serviços listados possuem sim relação direta com o processo produtivo na medida em que são essenciais e necessários para que o papel e a celulose possam ser fabricados.
- d) **tratamento, desgalhamento, corte de madeira, aplicação aérea de inseticida, e manutenção de carreadouros:** serviços contratados para tratamento, desgalhamento e corte de madeira, manutenção de carreadouro de floresta, colheita de sementes de eucalipto, além de produtos como adubos, fertilizantes, inseticidas, isca formicida micro granulada, mudas de clone de eucalipto, todos utilizados como insumo na formação das florestas.

Nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nesses itens.

(...)

2.3 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

No mérito do seu recurso especial, o Contribuinte pretende ver reformado o acórdão recorrido para que seja reconhecido o direito ao crédito com relação aos seguintes itens: (1) serviços de formação de florestas; e (2) despesas com capatazia, na venda dos produtos.

2.3.1 - Direito de crédito, no regime não-cumulativo de Pis e Cofins, sobre serviços de formação de florestas”

Nesse ponto, o próprio Parecer Normativo RFB nº 05/2018, reconhece que deve ser considerado o “insumo do insumo” como passíveis de creditamento, como é o caso dos serviços de formação de florestas:

3. INSUMO DO INSUMO

(...)

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “x” enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

[...]

Portanto, correta a afirmação do Contribuinte de que a subtração de todos os bens e serviços que estejam ligados ao florestamento, reflorestamento e semeadura acarretará na impossibilidade ou inutilidade da sua produção, não havendo dúvidas de que devem ser reconhecidos os créditos apurados sobre tais itens.

2.3.2 - Direito de crédito, no regime não-cumulativo de Pis e Cofins, sobre despesas com capatazia, na venda” –

Com relação à capatazia, sustenta o Contribuinte ter demonstrado que os créditos apurados sobre o serviço de capatazia não poderiam ser objeto de glosa, haja vista se tratar de serviço de movimentação de carga dentro da área portuária, perfeitamente enquadrada na modalidade de frete em operação de venda destinada ao exterior. A definição dada pelo art. 40, §1º, inciso I, da Lei nº 12.815/13 (redação anteriormente dada pelo art. 53, §3º, I, da Lei nº 8.630/93), assim dispõe:

I - capatazia: atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;

Entende-se que a pretensão da Recorrente encontra respaldo na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, podendo-se admitir a tomada de créditos das despesas aduaneiras com capatazia, tendo em vista enquadrarem-se no conceito de insumos, previsto no inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03. Além disso, também o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03 prevê que as despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, desde que suportadas pelo vendedor, são passíveis de dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS.

As despesas de capatazia mostram-se como parte imprescindível no processo de exportação, já que referidas atividades de movimentação de carga e descarga, capatazia

e monitoramento e taxa de risco tratam-se de etapas imprescindíveis para que os produtos produzidos pela Recorrente cheguem até o seu destino.

Pode-se, inclusive, equiparar referidos créditos com o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com frete no transporte de insumos, dos produtos em elaboração e dos produtos acabados entre estabelecimentos dos contribuintes, por se constituírem em etapa essencial ao processo produtivo, o que vem sendo reconhecido por este Colegiado, a exemplo do Acórdão nº 9303004.673.

Nesse sentido, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte.”

Itens 7.4, 7.5 e 7.7 - Acórdão nº 3401-005.082

O julgamento do crédito sobre os serviços de transporte marítimo (7.4), entendidos pela recorrente como “frete na operação de venda”, se deu em conjunto com os serviços de capatazia, cuja glosa fora revertida pela CSRF, conforme acima exposto.

Contudo, a CSRF não se debruçou sobre o tema, do que se infere que permanece válido o voto vencedor do acórdão da 1ª TO da 4ª Câmara, do Conselheiro Redator Robson José Bayerl, o qual abaixo se transcreve:

Respeitante às despesas com transporte marítimo, mesmo que, em tese, exsurja o direito de crédito, no caso dos autos, a sua glosa decorreu da insuficiência probatória, o que foi inclusive asseverado pelo voto vencido, que, mesmo reconhecendo a carência, admitiu o crédito por uma questão lógico-jurídica: ao reconhecer os créditos sobre os serviços de capatazia, não haveria necessidade de segregação e comprovação das despesas, como exigia a fiscalização.

No entanto, vencida a tese e mantida a glosa dos serviços de capatazia, remanesceria a necessidade de apartação das despesas, não tendo logrado o recorrente promover os indispensáveis destaques, valendo, nesse ponto, a transcrição da decisão recorrida que assim detalhou a situação ocorrida:

“Em relação às glosas dos créditos relativos ao imobilizado argumenta que não foram realizadas investigação e averiguação dos documentos entregues após a lavratura do auto de infração e apresenta a ‘título exemplificativo’ planilha com valores referentes a junho/2010.

No entanto, de acordo com a fiscalização, a impugnante foi intimada a apresentar de forma individualizada os valores referentes aos serviços de transporte, capatazia e agenciamento de transporte e capatazia para aproveitamento dos créditos relativos aos gastos com transporte (frete), mas não os apresentou.

O mesmo ocorreu com os valores do imobilizado que geraram créditos da não-cumulatividade. Nesse caso, a contribuinte afirma que entregou os documentos solicitados em 27/07/2012, mas que a fiscalização os ignorou.

Entretanto, segundo Informação Fiscal de fl. 644, a contribuinte foi seguidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos, mas o fez de forma insuficiente mesmo após decorrido um prazo de 67 dias. Somente em 27/07/2012, após a conclusão dos trabalhos e da feitura do Relatório Fiscal e do auto de infração, é que apresentou, em tese, a totalidade dos documentos/esclarecimentos solicitados.

Tampouco o fez com a impugnação, pois sequer as planilhas do período em análise (anos de 2009 e 2010) relativas ao imobilizado e aos fretes foram entregues, limitando-se a apresentar ‘a título exemplificativo’ planilhas referentes a junho/2010, relativas a apenas parte do período que está sob análise no presente.”

Consoante art. 373, II do Código de Processo Civil (2015), utilizado subsidiariamente no processo administrativo contencioso, a prova dos fatos impeditivos, modificativos e

extintivos em que se funda o direito, nos casos de exigência de crédito tributário, é do sujeito passivo.

Outrossim, a forma de demonstração e comprovação do direito de crédito é aquela definida pela autoridade administrativa, a quem compete o seu exame, e não aquela que entende cabível o contribuinte.

Com estas considerações, voto por manter as glosas de “serviços de capatazia” e “transporte marítimo”.

Da mesma forma do item anterior, a CSRF não procedeu a análise quanto aos créditos sobre bens do ativo imobilizado (7.5), impondo-se, portanto, a aplicação do Acórdão da 1ª TO da 4ª Câmara em face dessas rubricas:

(H) Indevida Glosa de todos os créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado – ausência de investigação mais apurada por parte do Fisco

Com relação a esse item, acompanho integralmente os apontamentos da decisão recorrida que, em síntese, entendeu pela falta de documentação suporte ao crédito informados nas DACON's, mesmo após insistentes pedidos durante a fiscalização e a diligência:

Entretanto, segundo Informação Fiscal de fl. 644, a contribuinte foi seguidamente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos, mas o fez de forma insuficiente mesmo após decorrido um prazo de 67 dias. Somente em 27/07/2012, após a conclusão dos trabalhos e da feitura do Relatório Fiscal e do auto de infração, é que apresentou, em tese, a totalidade dos documentos/esclarecimentos solicitados.

Tampouco o fez com a impugnação, pois sequer as planilhas do período em análise (anos de 2009 e 2010) relativas ao imobilizado e aos fretes foram entregues, limitando-se a apresentar “a título exemplificativo” planilhas referentes a junho/2010, relativas a apenas parte do período que está sob análise no presente.

Diga-se em adendo que, como a origem da fiscalização foi a apresentação de pedidos de ressarcimento de créditos da não-cumulatividade, ressarcimento este que se constitui em benefício fiscal, de interesse exclusivo de quem o postula, o ônus da comprovação do crédito era da contribuinte.

Portanto, quando da protocolização dos pedidos a requerente já deveria ter à disposição todos os elementos necessários à análise do pleito e contribuir, sempre que solicitada, apresentando documentos e esclarecimentos.

Por fim, concernente aos créditos sobre as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (7.7), a recorrente pugna pelo reconhecimento por previsão legal expressa.

Contudo, do leitura do acórdão recorrido, proveniente da decisão da DRJ no julgamento do auto de infração, houve, sim, o reconhecimento do direito aos créditos, nos seguintes termos:

No que tange aos créditos relativos a aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, a fiscalização glosou tal crédito por tratar-se de locação de imóvel destinado a “escritório administrativo, comercial e recursos humanos da empresa”, ou seja, pelo fato de não ter relação com o processo produtivo da empresa.

O art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, assim dispõe:

(...)

Portanto, de acordo com o texto legal, para que a contribuinte possa descontar créditos com aluguéis de imóveis e equipamentos basta que estes sejam utilizados nas atividades da empresa, não há necessidade de que estejam ligados ao processo produtivo.

Como os escritórios administrativo, comercial e de recursos humanos logicamente são utilizados nas atividades da empresa, assiste razão à impugnante e esses créditos devem ser deferidos.

(...)

Apesar de não constar no Relatório Fiscal, ao se observar a planilha “Relatório das Exclusões dos valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS”, às fls. 133/672, percebe-se que esta contém glosas relativas à locação de empilhadeiras, máquinas, equipamentos e veículos.

Pelo mesmo motivo acima apontado, tais glosas devem ser desconsideradas, pois tais máquinas e equipamentos são utilizados nas atividades da empresa.

Conclusão

Portanto, deve ser revertida a glosa e permitindo o desconto de crédito sobre as despesas:

(7.2) créditos enquadrados sob o conceito de insumo:

- (a) paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados não registrados no ativo não circulante.
- (b) serviços de movimentação interna de matérias-primas e insumos e logística;
- (c) serviços de limpeza do pátio/forno, prestação de serviço de limpeza, limpeza de madeira/caustificação e serviços de conservação fabril; serviços de limpeza/caustificação; manutenção em balança, serviço sazonal de balanças, serviços de balança e expedição; serviços de monitoramento; serviço especial embalagem bobina, serviço de pavimentação asfáltica e a utilização de pedra rachão - marroada;
- (d) serviços florestais;

(7.3) serviços de capatazia na operação de exportação.

Por fim, serão mantidas as glosas sobre os:

(7.4) serviços de transporte marítimo – “frete na operação de venda”;

(7.5) sobre bens do ativo imobilizado.

Perante o acima exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

