



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10865.721893/2012-56  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-005.080 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2018  
**Matéria** COFINS  
**Recorrentes** INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

COFINS NÃO-CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de "insumos" para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.

"Insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. POSSIBILIDADE. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa secciona o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção.

Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda, sendo revertidas as glosas no caso concreto: (i-1) paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados não registrados no ativo não circulante; (i-2) Serviços de Movimentação Interna e Logística; (i-3) "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 ambiental/florestal, e de produção;

(i-4) traçamento, desgalhamento, corte de madeira, aplicação aérea de inseticida, e manutenção de carreadouros.

**COFINS CRÉDITOS AGROINDÚSTRIA. ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.**

O artigo 3º, VI da Lei 10.833/2003 permite a tomada de créditos de COFINS, referente a bens do ativo immobilizado, como são os casos de pavimentação asfáltica e pedra-rachão dos autos.

**COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. DESPESAS DE CAPATAZIA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**

As despesas de capatazia, ainda que relevantes à atividade comercial do contribuinte, não podem ser qualificadas como “frete na operação de venda”, dada a distinção jurídica entre ambos, tampouco admissível como insumo, nos moldes do art. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, porque são custos incorridos após a fase de produção/fabricação, de modo que a apropriação de créditos nessa hipótese carece de respaldo legal.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

Nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, após a formalização da multa de ofício através de instrumento de lançamento, auto de infração ou notificação de lançamento, o valor correspondente, isoladamente ou conjuntamente com o tributo devido, constitui-se em crédito tributário e nessa condição está sujeito à incidência dos juros moratórios.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

**DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. FATOS MODIFICATIVOS, EXTINTIVOS E IMPEDITIVOS. LANÇAMENTO. SUJEITO PASSIVO.**

Consoante art. 373, II do Código de Processo Civil (2015), utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, a incumbência da prova quanto aos fatos impeditivos, modificativos e extintivos em que se funda o direito, em se tratando de exigência de crédito tributário, é do sujeito passivo da obrigação tributária.

RO Negado e RV provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, deu-se parcial provimento; (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas sobre; (i-1) paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados não registrados no ativo não circulante; (i-2) Serviços de Movimentação Interna e Logística; (i-3) "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 ambiental/florestal, e de produção; (i-4) traçamento, desganhamento, corte de madeira, aplicação aérea de inseticida, e manutenção de carreadouros; e (i-5) Créditos de Períodos Anteriores, inclusive energia elétrica; e (ii) por maioria de votos, para reconhecer o cabimento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os conselheiros André Henrique Lemos, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. O relator propunha ainda a reversão da glosa em relação a "Serviços de Capatazia" e "Transporte Marítimo", mas, nesses itens foi vencido, ao lado do conselheiro André Henrique Lemos, e, pelas conclusões (no que se refere a Serviços de Capatazia), dos conselheiros Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (mantida a autuação, nesse item, por voto de qualidade). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Robson José Bayerl.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan– Presidente

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos - Relator

(assinado digitalmente)

Robson José Bayerl - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Lazaro Antonio Souza Soares, Tiago Guerra Machado, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

## Relatório

Versam os autos sobre autuação fiscal da COFINS não-cumulativa, de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, acrescidos da multa de ofícios de 75% e dos juros de mora (efls. 631 e seguintes), referente a insuficiência de recolhimento da referida contribuição, ocasionado pela análise de vários PER/DCOMP protocolizados pela Recorrente, nos quais pleiteou o ressarcimento e compensação dos saldos credores dos créditos da Contribuição, relativos a receitas de exportação.

Houve a homologação parcial dos PER/DECOMP pela DRF/Limeira, e por conseguinte, os créditos indeferidos foram entendidos como parcelas não recolhidas, os quais são:

- 1) Bens e serviços que não se enquadram na definição de **insumo**.
- 2) Serviços realizados com a **formação de florestas**, que, por sua natureza, a fiscalização entendeu que integram o imobilizado da empresa.

3) **Serviços de capatazia** nas operações de exportação, glosados por falta de previsão legal para utilização como crédito da não-cumulatividade.

4) **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 Recorrente) não tem a responsabilidade pelo transporte marítimo, o que caracterizaria mais uma vez que não há direito ao crédito relativo ao frete.

5) Despesas com **energia elétrica** referentes a períodos anteriores, bem assim gastos nesse item informados a maior.

6) **Despesas de aluguéis**, glosados por se tratar de imóvel destinado a escritório administrativo, comercial e recursos humanos da empresa, não tendo, portanto, relação com o processo produtivo da contribuinte.

7) **Bens do ativo imobilizado**, glosados por falta de detalhamento quanto à origem dos valores.

Irresignada, apresentou impugnação, defendendo em síntese que: (I) o conceito de insumos para fins de tomada de créditos da COFINS não deve ser restringido ao conceito vinculado à legislação do IPI e (II) a glosa dos crédito foi indevida, uma vez que todos os materiais e serviços dos quais a Recorrente se creditou são imprescindíveis para a sua atividade.

Houve a conversão do julgamento em diligência para que o auditor-fiscal se manifestasse acerca dos valores lançados, sobrevindo sua admissão de que havia excluído indevidamente do saldo a ressarcir créditos descontados em vários trimestres, refazendo a apuração dos saldos.

A Recorrente reclama que do resultado da diligência não fora científica.

Sobreveio decisão unânime da DRJ/Ribeirão Preto, julgando a impugnação procedente em parte, cuja ementa possui o seguinte teor:

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

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010*

*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 31/12/2010*

*DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.  
INOCORRÊNCIA.*

*Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.*

*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.*

Foi cientificada da decisão da DRJ de piso e apresentou recurso voluntário (efls. 6.114 e seguintes), o qual, em suma, reitera dos argumentos expendidos em sua impugnação, pedindo o cancelamento integral do auto de infração.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro André Henrique Lemos

## **I. Do conhecimento e admissibilidade dos recursos voluntário e de ofício**

O recurso voluntário é tempestivo, vez que a Recorrente fora cientificada da decisão da DRJ em 07/04/2015 (efl. 6.111), interpondo seu recurso voluntário em 06/05/2015 (efls. 6.113).

Assim, preenchido os requisitos formais de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Já o recurso de ofício foi interposto em 27/03/2014 (efl. 6.105), sendo que a partir da Portaria MF 63, de 9/02/2017, fora aumentado o limite de alçada para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso dos autos, o Demonstrativo de Débito "A" e "B" (efls. 6.108/6.109), o qual, comprova que a soma das diferenças entre os créditos lançados e os mantidos ultrapassa a quantia de R\$ 2.500.000,00, aliás, analisando-se os lançamentos de março/2009, novembro/2009 e agosto/2010, a quantia já seria ultrapassada com folga, de modo que em assim sendo, preenchido os requisitos formais da admissibilidade e dele tomo conhecimento.

No mais, a partir de agora será analisado primeiramente as questões trazidas pelo recurso voluntário, para depois, o recurso de ofício.

## **II. Do mérito**

### **II. 1. Da delimitação do caso concreto**

Versam os autos sobre recurso de ofício e voluntário, referente a auto de da COFINS, em razão de o sujeito passivo ter descontado, na apuração da referida contribuição, créditos da não-cumulatividade, via PER/DCOMP, não permitidos pela legislação, basicamente de *insumos*, como se viu do relatório acima.

Esta é a delimitação do caso concreto, repita-se: tomada de créditos pelo sujeito passivo, no âmbito da COFINS no regime não-cumulativo na atividade unicamente de industrial, vez que a Recorrente dedica-se ao processo produtivo de formação de florestas e fabricação de papel e celulose para venda no mercado interno e externo.

### **II. 2. Do PIS e a da COFINS não-cumulativos e o conceito de *insumos***

Antes de se adentrar na conceituação de *insumos*, e mais especificamente, nos *insumos* no segmento da indústria, importante contextualizar o assunto, principiando por breves considerações acerca dos 2 (dois) tributos no ordenamento jurídico, objeto dos autos de infrações sob julgamento.

O PIS fora criado pela Lei Complementar - LC 7/70, tendo como base de cálculo, o faturamento, assim entendido como sendo a receita de venda de bens e serviços.

Já a COFINS fora instituída pela LC 70/91, tendo como base de cálculo, receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza.

A Constituição da República, por seu turno, até o dia 15 de dezembro de 1998 estabelecia:

- 01) Hipótese de incidência, o ato de faturar;
- 02) Base de cálculo, o valor faturado;
- 03) Contribuinte, o empregador.

A partir da Emenda Constitucional - EC 20/98, o art. 195 da CF, ficou da seguinte forma:

- 01) Hipótese de incidência, auferir receita ou faturamento;
- 02) Base de cálculo, receita ou faturamento;
- 03) Contribuinte, o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada.

Já EC 42/2003, introduziu o § 12, no art. 195, da CF:

*A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão **não-cumulativas**. (negrito nosso).*

Por meio deste dispositivo, visou o legislador a desoneração do faturamento dos contribuintes, pelo chamado método de "base contra base" ou "subtrativo indireto", na medida em que o crédito deve ser calculado sobre uma base determinada pela legislação (art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03), descontando-se do tributo calculado sobre uma base de débito, também disposta pela lei (o faturamento).

Neste ponto cabe um parêntese, fazendo um corte diferenciador quanto à não-cumulatividade do IPI e do ICMS.

No que tange ao IPI, diz o artigo 153, § 3º, II, CF:

*“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação **com o montante cobrado nas anteriores**.”*  
(negrito nosso).

O texto constitucional visou a desoneração da industrialização e circulação de produtos, sob o método “imposto contra imposto”, ou seja, o contribuinte que receber insumos lança essa entrada no Livro de Registro de Entradas - LRE, bem como o IPI destacado na nota fiscal de aquisição como um crédito escritural. Em seguida, havendo saída tributável, deverá ser registrada no Livro de Registro de Saídas - LRS, debitando-se o IPI devido na operação. Por meio do Livro de Apuração do IPI, confrontar-se-á créditos (LRE) com os débitos (LRS), e em havendo saldo credor, este será transportado para o mês seguinte; do contrário, existindo débito, deverá o contribuinte efetuar o pagamento do Imposto.

Tocante ao ICMS, dispõe o artigo 155, § 2º, I, CF:

*“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços **com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal**.”* (negrito nosso)

Neste particular, objetivou-se a desoneração da circulação de mercadorias, pelo denominado método “imposto contra imposto”.

Por seu turno, o direito ao crédito para os casos do IPI e do ICMS está relacionado ao bem ou serviço que integre o produto final, objeto da industrialização ou comercialização.

Fechando este parêntese, percebe-se, já de início que há diferença entre os dois impostos em relação às duas contribuições. Como se viu, o crédito do IPI advém do valor do imposto destacado na nota fiscal de aquisição, ao passo que o direito ao crédito das contribuições será calculado pela soma de suas alíquotas (9,25%), não importando o montante do PIS e da COFINS incidente na etapa anterior.

Vê-se que a materialidade do IPI é a industrialização e circulação do produto e que a materialidade do PIS e da COFINS é a universalidade das receitas auferidas.

Volvendo às duas contribuições, os traços principais da não-cumulatividade encontram-se nos artigos 1º ao 4º, da Lei 10.637/02 (para o PIS), e os artigos 1º ao 5º, da Lei 10.833/03 (para a COFINS), da seguinte forma:

- Fato Gerador - FG, como sendo o faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
- Base de Cálculo - BC, o valor do faturamento.
- Alíquota do PIS = 1,65%
- Alíquota da COFINS = 7,6%
- Créditos autorizados: bens de revenda, insumos e despesas relacionados.
- Créditos vedados: mão-de-obra, bens e insumos não submetidos às contribuições, como regra geral.

Já no que se refere à apuração de crédito de *insumos* no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, dispõem os artigos 3º, II e § 3º, III das Leis 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS):

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

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

(...)

*III - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

Regulamentando as aludidas Leis - as quais, diga-se de passagem, não trouxeram o conceito de *insumos* -, sobrevieram as Instruções Normativas 247/02 (art. 66, § 5º, para a apuração do PIS) e 404/04 (art. 8º, § 4º, para a apuração da COFINS), dispondo que somente dará direito ao crédito quando o *insumo* seja utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda; matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas; os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, desde que aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Diante deste cenário, formou-se praticamente 3 (três) correntes sobre o assunto, em longos e acalorados debates, como dito alhures, pedindo vênias para se repetir, a fim de se dar ordem às ideias.

A primeira, tida como mais restritiva na utilização dos créditos, conceituando *insumos* que estivesse ligados diretamente à industrialização dos produtos, aproximando-se, portanto, da conceituação dada pelo IPI, dentre outras, Solução de Divergência 12/07, COSIT; Solução de Divergência 14/07, COSIT; Solução de Consulta 7/2008, 10a Região Fiscal; Solução de Consulta 136/09, 8a Região Fiscal; Solução de Consulta 39/2010, 7a Região Fiscal; Solução de Divergência 10/2011, DOU 10/05/2011; Solução de Divergência 9/2011, DOU 10/05/2011.

A segunda, mais ampliativa, conceituando *insumos*, advindos da legislação do IRPJ (artigos 289 a 291 e 299, todos do Decreto 3.000/99), assim entendido como todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

A terceira, conhecida como intermediária, entende que há de se ter uma relação entre o bem ou serviço, a fim de nascer o direito à tomada de crédito. Noutras palavras, construiu-se um critério próprio, nem advindo do IPI, tampouco do IRPJ, mas sim da "essencialidade"<sup>1</sup>, "necessidade", "pertinência", "inerência" deste bem ou serviço para a atividade-fim do contribuinte, ou seja, que tais bens ou serviços sejam úteis e necessários ao processo produtivo e à prestação de serviços e que participem da universalidade das receitas tributáveis.

Este tem sido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.*

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A*

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário. Edidora Fórum. N. 34.

*indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo. (Acórdão nº 930301.740, m.v., para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional).*

\*\*\*

*CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.*

*A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ. CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL. “*

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

*COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.*

*São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado. No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação. (Acórdão nº 9303-003.069, m.v., para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional).*

Neste norte também navega a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART.535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

1. (...)

2. (...)

3. *São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/ Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

4. *Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.*

5. *São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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.*

6. *Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização*

***quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***

7. *Recurso especial provido.* (REsp. 1.246.317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015). (grifou-se).

Há ainda no E. STJ, Recurso Especial 1.221.170/PR, afetado à sistemática dos "recursos repetitivos", sob o tema 779 (22/04/2104) à competência da 1ª Seção, no qual se discute o conceito de insumo, disposto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Ao que se veiculou na mídia, dia 22/02/2108, houve julgamento do feito, sendo vencedora a tese defendida pelo contribuinte, por 5 votos a 3 (<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI274961,61044-STJ+define+conceito+de+insumo+para+creditamento+de+PIS+e+Cofins> e <https://www.conjur.com.br/2018-fev-22/insumo-credito-piscofins-tudo-for-essencial-stj>), prevalecendo, bom se diga, a corrente chamada "intermediária", cabendo gizar, leva em consideração os critérios de essencialidade, relevância e inerência, porém, tal precedente pende de publicação.

Percebe-se que a interpretação dada às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é de que a "lista" de créditos nelas contidas é apenas exemplificativa.

Este parece ser o conceito mais adequado e que vai ao encontro do disposto nas referidas Leis, e mais, alinha-se à materialidade e a universalidade das receitas destas duas contribuições<sup>2</sup> que, diferentemente da materialidade do IPI - a qual afeta os produtos industrializados, "*algo fisicamente apreensível*"<sup>3</sup> -, aqui, alcança todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica que tenha grau de relevância ("*em que medida um é efetivamente importante para o outro, ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências*"), inerência ("*um tem a ver com o outro*"<sup>4</sup>), pertinência, enfim, relação de vínculo de elementos.

**II. 2. Dos créditos de insumos do PIS e COFINS no caso concreto**

Partindo do entendimento exposto acima, adotando-se a terceira corrente - "intermediária" -, ou seja, da essencialidade, necessidade e relevância dos serviços contratados, passa-se a analisar o caso dos autos.

À época das autuações, a Recorrente tinha por objeto social (efls. 658/659):

<sup>2</sup> "Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a "receita", portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS e COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.

Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de um receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para a sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS e COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI (...)." GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade de PIS/PASEP e da COFINS. São Paulo : IOB Thompson. Porto Alegre : Instituto de Estudos Tributários. 2004, p. 101-122.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação do PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 6, n. 34, jul/ago. 2008. Biblioteca Digital Fórum de Direito Público - cópia da versão digital.

<sup>4</sup> GRECO, Marco Aurélio. Ibidem.

- (a) industrialização e comercialização de celulose e papel e de matérias-primas, produtos e subprodutos conexos;
- (b) comercialização de equipamentos, máquinas, mercadorias e outros bens relacionados com a industrialização de celulose, papel e correlatos;
- (c) comercialização de sacos de papel, caixas de papelão, embalagens e materiais para embalagens;
- (d) exportação e importação em geral;
- (e) atividades de florestamento, reflorestamento, silvicultura, pesquisas florestais, agrícolas e agropecuárias, e produção e comercialização de produtos e subprodutos obtidos pela exploração dessas atividades;
- (f) representação de outras sociedades nacionais ou estrangeiras, por conta própria ou de terceiros; e
- (g) comercialização de mudas e sementes; e
- (h) produção de energia elétrica para uso próprio.

Diz a Recorrente que, para atingir estes desideratos e auferir receitas, tomou créditos da COFINS sobre bens e serviços ligados à produção e fabricação de bens destinados à venda, logo, *insumos*.

Por outro lado, a autoridade fiscal entendeu que o conceito de *insumo* se restringe ao determinado pela legislação do IPI, ou seja, de acordo com o artigo 3o da Lei 10.833/03, assim entendidos como os relacionados diretamente com a industrialização, o que fora também decidido pela DRJ/RPO.

De início, percebe-se que, tanto a autoridade fiscal, quanto o Órgão julgador de 1o piso, adotaram a primeira corrente - a mais restritiva -, àquela afeita ao creditamento advindo do IPI, razão pela qual, de plano, a afasto, ao menos em tese, até que se analise as glosas, caso a caso.

O artigo 3º, II, §§1º ao 3º e §§7º e 8º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, os quais possuem a mesma redação, dispõem:

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

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)*

§ 8º *Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

Dos dispositivos acima elencados percebe-se que a finalidade é de conceder créditos à parcela referente aos custos, despesas e encargos vinculados à obtenção de receitas, não cabendo ao intérprete - mormente pelo que dispõe o § 12, do artigo 195 da CF, ou seja, a não-cumulatividade da COFINS, tendo sua matriz constitucional -, impor limitações inexistentes nas Leis de regência.

Definidas estas linhas, parte-se para a análise, caso a caso, dos bens e serviços utilizados como *insumos* pela Recorrente e mantidos pelo Colegiado de piso.

#### **II. 2. 1. Paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados**

A fiscalização entendeu que tais bens não são insumos, mas acessórios utilizados no transporte de produto, como informa o "Relatório das exclusões dos valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS" (efls. 115 e seguintes), e em especial, os arames galvanizados, não possuem relação direta com o processo produtivo (efl. 276).

Por seu turno, entende a Recorrente que tais bens são essenciais ao seu processo de venda, vez que, sem estes bens não se torna possível sequer transportar os seus produtos. Não são meros acessórios, como entendeu a fiscalização.

No tocante ao arame galvanizado, asseverou que é empregado como parte da embalagem para o fardo da celulose seca seja carregado e transportado até o destino.

Diz que os bens glosados neste item fazem parte da sua embalagem e impedem a ação de fatores temporais, como umidade, pois deixam seus produtos suspensos, e assim, sem contato direto com o solo; sem tais bens, o produto final poderia chegar ao destinatário danificado e sem condições de uso e consumo, além do que facilitam o manuseio e carregamento dos blocos contendo o papel e celulose.

Este E. Tribunal, por meio do acórdão 3301-002.270, em um caso de PER/DECOMP de COFINS, da contribuinte Celulose Nipo Brasileira S/A - CENIBRA, por maioria de votos, assim decidiu:

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

*Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008*

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

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

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

*A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.*

*COFINS/PIS. CRÉDITOS. VINCULAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO.*

*Pode se apropriar de créditos do PIS/Cofins em relação aos insumos diretamente ligados e correlacionados ao processo produtivo, nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Direito Creditário Reconhecido em Parte*

de seu voto: Consignou o redator designado, Andrada Márcio Canuto Natal a certa altura

*Assim, estando em perfeita concordância com o voto acima citado, conchuo que, em relação à sistemática da não cumulatividade na apuração do PIS/Cofins, que para se fazer jus ao creditamento o insumo deve ter uma relação direta com o processo produtivo, não sendo necessário que seja consumido ou tenha desgaste no contato direto com o produto. (sublinhado por este Relator).*

Neste sentido são os acórdãos 3402-002.605; 3403-002.783 e 3403-002.656, estes dois últimos da lavra do e. conselheiro Rosaldo Trevisan, e ainda, Ac. 9303-003.069.

Tem-se que os paletes, estrados, bases, tampas de madeira e arames galvanizados estão inseridos na hipótese de incidência do art. 3º da Lei 10.833/03: *bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*, pois todos estes bens se destinam ao transporte do produto, sendo imprescindíveis ao desenvolvimento da atividade econômica da Recorrente. Demais, disso, como se viu do precedente, não há necessidade de que sejam consumidos ou desgastados no contato direto com o produto para fins de conferir o direito ao crédito.

Deste modo, voto no sentido de cancelar a atuação neste particular.

## **II. 2. 2. Dos serviços de movimentação interna (frete interno) e logística**

Ao sentir da fiscalização, "serviços de movimentação" não possuem relação direta com o processo produtivo (efls. 296 e seguintes), logo, não podendo ser objeto de tomada de créditos.

Disse a Recorrente em seu voluntário que o papel e a celulose são extraídos de árvores como o eucalipto e o pinho e para que assim se tornem é preciso que estejam limpas, que seus troncos estejam livres de quaisquer ramos ou galhos, passando-se a serem chamados de toras ou cavacos, para que, então, sejam transportadas até a planta industrial, local onde receberão novos processos de limpeza e descascamento, para em seguida serem triturados, concluindo-se o processo de industrialização, chegando-se ao papel e a celulose.

Este transporte é contratado com terceiros e feito dentro do estabelecimento da Recorrente, conhecido como "frete interno".

Sobre este assunto, já decidiu este CARF, no acórdão 3402-002.605:

(...)

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

*Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma 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 daí resultantes.*

*As Leis de Regência da não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.*

*Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo da pasta de celulose e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.*

### ***FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA- PRIMA ENTRE A FLORESTA E A FÁBRICA***

*Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de*

*produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.*

Deste modo, legítima a tomada de créditos pela Recorrente, devendo ser cancelado o auto de infração neste aspecto.

### **II. 2. 3. Dos serviços de conservação fabril e limpeza, serviços de paisagem ou balança, monitoramento e outros bens utilizados como insumo**

A fiscalização dividiu as glosas deste item em 7 (sete) subitens da seguinte forma, chamando-os de "serviços", no aludido "Relatório da exclusões dos valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS", da seguinte forma:

1. Limpeza do pátio/forno, prestação de serviço de limpeza, limpeza de madeira/caustificação e serviços de conservação fabril;
2. Serviços de limpeza/caustificação;
3. Pavimentação asfáltica;
4. Manutenção em balança, serviços sazonal de balanças, serviços de balança e expedição;
5. Serviços de monitoramento;
6. Serviço especial embalagem bobina;
7. Pedra rachão - marroada.

Entendeu que tais serviços não possuem relação direta com o processo produtivo.

Por sua vez, a Recorrente defende que **limpeza de pátio/forno, prestação de serviço de limpeza e conservação fabril** possuem relação direta com o processo produtivo, sendo essenciais e necessários para que o papel e a celulose possam ser fabricados. Os pátios precisam estar limpos, livres de sujeiras pesadas que possam interferir no aproveitamento de toras e cavacos de madeiras. O mesmo acontecendo com os fornos para que se mantenha a qualidade do papel e da celulose.

Como se viu alhures, para fins de se tomar créditos de COFINS, no regime não-cumulativo por meio dos chamados *insumos* não se torna necessário que os bens sejam consumidos ou desgastados no contato direto com o processo produtivo, mas que tenham uma relação direta com este (acórdão 3301-002.270).

Tem-se que tais bens têm esta relação direta, de modo que tais glosas devem ser excluídas do lançamento fiscal.

O mesmo entendimento deve ser dado à glosa sobre os **serviços de limpeza/caustificação**, o qual consiste em um processo de recuperação do principal produto químico utilizado no cozimento da madeira, a popularmente conhecida soda cáustica (hidróxido de sódio), sendo este o primeiro método químico de polpação reconhecido com a utilização de uma solução alcalina forte para deslignificação de cavacos de madeira, processo patenteado em 1854, conhecido como processo *kraft* (processo soda), entrando em operação em 1866.

Diz a Recorrente que nesta fase, adiciona Cal Virgem (CaO) ao Licor Verde (mistura de sulfeto de sódio e carbonato de sódio), ocasionando reações químicas para a cocção da madeira.

Resta claro que a limpeza das máquinas e equipamentos é algo diretamente ligado ao processo produtivo, gerando o direito ao crédito, aliás, neste sentido também é o acórdão 3101-002.297:

*CRÉDITOS. INSUMO DE PRODUÇÃO. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA DA COFINS. SIGNIFICADO E ALCANCE.*

*No regime de incidência não cumulativa da Cofins, insumo de produção compreende tanto os bens e os serviços aplicados na atividade de produção quanto aqueles aplicados na manutenção e reparo dos bens aplicados na atividade de produção.*

Assim sendo, deve tal glosa ser excluída da autuação fiscal.

**Pavimentação asfáltica** foi outra glosa feita pela fiscalização, concluindo que tal serviço não possui relação direta com o processo produtivo.

Já a Recorrente entende que se trata de uma conservação do pátio, onde são armazenadas as madeiras, sendo *custos necessários* ao exercício de sua atividade.

Ao que se denota da redação do artigo 179, IV, da Lei 6.404/76 e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 27, pavimentação asfáltica diz com um *ativo imobilizado*. Veja-se respectivamente:

*Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:*

*IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007. (grifo do Relator).*

*CPC 27:*

*Ativo imobilizado é o item tangível que:*

*(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e*

*(b) se espera utilizar por mais de um período.*

*Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens. (sublinhados do Relator).*

Por outro lado, o artigo 3º, VI da Lei 10.833/03, dispõe:

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

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à*

*venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifos do Relator).*

Assim, a tomada de crédito é possível, razão pela qual tal glosa deve ser excluída do lançamento.

Outras glosas dizem respeito à **manutenção em balança, serviços sazonal de balanças, serviços de balança e expedição**, entendendo a fiscalização que tais serviços não possuem relação direta com o processo produtivo, sendo oposto pela Recorrente, a qual disse que sua produção chega a um total de 1 milhão de toneladas de papel por ano, necessitando de equipamentos de pesagem especializados em sua planta fabril, bem como de constantes manutenção destes, a fim de que afirmam bobinas, blocos e lotes, garantindo o controle de estoque e a entrega precisa dos produtos a serem vendidos.

Pelo exposto nos parágrafos antecedentes, somados aos precedentes dos acórdãos 3301-002.270, 3101-002.297 e 9303-003.069, entende-se que tais serviços têm relação direta com o processo produtivo, razão pela qual dão direito à tomada de crédito, logo, neste particular, há de ser excluída tal glosa do lançamento fiscal.

Glosou também a fiscalização **serviços de monitoramento e serviço especial de embalagem de bobina**.

Em ambos os casos, concluiu que tais serviços não possuem relação direta com o processo produtivo.

Quanto aos serviços de monitoramento advogou a Recorrente que os contrata para monitorar e controlar o funcionamento adequado do processo de produção de papel e celulose - ligados à área ambiental e não de vigilância, frise-se -, sendo custos necessários ao perfeito funcionamento de seu processo produtivo.

No tocante ao serviço especial de embalagem de bobinas, disse que estas são materiais delicados, necessitando de serviços especiais quanto ao manuseio, carregamento, transporte, alterações climáticas (como chuva e umidade), sob pena de deterioração destes produtos.

Seguindo a lógica da exclusão da glosas que têm relação direta com o processo produtivo, também não há como se manter estas.

Por fim, quanto à este tópico, a fiscalização glosou **pedra rachão** que, no seu entendimento, não possui relação direta com o processo produtivo.

Defendeu a Recorrente que se tratam de pedras grandes, acima de 10cm, obtidas por britagem ou por meio de marretadas, adquiridas para a construção de uma ponte sobre um riacho, a fim de que os caminhões e tratores pudessem transitar em um de seus hortos, melhorando o funcionamento da etapa primária (extração e movimentação das toras), portanto, sendo fundamental para o seu processo produtivo.

Assim como a glosa de pavimentação asfáltica, pedra rachão para a construção de uma ponte no pátio fabril da Recorrente se caracteriza como um *ativo imobilizado*, e como tal, embora não sendo um *insumo*, a tomada de crédito é facultada como se viu do inciso VI, do artigo 3º da Lei 10.833/2003, citada acima, razão pela qual há de ser excluída tal rubrica da autuação fiscal.

#### **II. 2. 4. Dos serviços florestais - bens e serviços utilizados como insumos**

Neste particular, a fiscalização entendeu que os (i) os produtos - herbicidas, fertilizantes, adubos, iscas formicidas micro granuladas, mudas de clone de eucalipto, bem como (ii) serviços contratados para tratamento, desgalhamento e corte de madeira, manutenção de carreadouro de floresta, aplica de composto, colheita de sementes de eucalipto, florestamento e reflorestamento não são

*insumos* passíveis de aproveitamento de crédito de COFINS, mas formadores de florestas, compondo o ativo imobilizado da Recorrente.

Defendeu a Recorrente que adotou como critério o momento da aquisição dos bens e serviços utilizados na formação da floresta para fins de aproveitamento dos créditos da COFINS e não, amortização ou exaustão; além do que a legislação da COFINS, no que toca ao direito ao crédito de *insumos*, tratando do processo de produção e fabricação, alcançando as atividades primárias, como é o caso do plantio de árvores.

No seu entender todos os dispêndios incorridos com o florestamento (roçada, preparação de terra, compra de calcário, pneus florestais, fretes das aquisições de adubos e fertilizantes, mudas) e reflorestamento, aquisição de sementes, fertilizantes, inseticidas, adubos, mudas, representam custos necessários ao pleno exercício de sua atividade-fim.

A propósito, decidiu este E. Tribunal, por meio do acórdão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (maioria de votos por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria):

*COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.*

*São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado.*

*No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria prima.*

*As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação.*

*EMPRESA DE CELULOSE. CRÉDITOS RECONHECIDOS.*

*Tratando-se de uma empresa produtora de celulose, foram reconhecidos créditos com relação aos seguintes insumos:*

*1 - Serviços Silviculturais;*

*2 - Serviços Florestais Produção;*

*3 - Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:*

*3.1 - Manutenção de Vias Permanentes;*

*3.2 - Terraplanagem e Manutenção de Estradas;*

*3.3 - Serviço de Pesquisa/Desenvolvimento/Planejamento/Controle Florestal.*

*4 - Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria prima na fabricação de pasta de celulose;*

*5 - Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;*

*6 - Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado.*

*Recurso Especial do Procurador Negado*

Nesses casos, tem-se que a glosa deve ser excluída do lançamento.

Já com relação aos gastos relacionados à semeadura, florestamento e reflorestamento, tendo em vista o longo ciclo de produção do eucalipto e congêneres, usados como matéria-prima na produção de celulose, não há como admitir o crédito como insumo. Tratam-se de verdadeiros dispêndios para formação de florestas e os créditos de PIS deveriam obedecer as regras atinentes ao ativo imobilizado.

E, nesse caso, como se está se falando em extração da madeira, deve-se entender que a depleção desse ativo imobilizado é tida como exaustão, que, como é sabido - e bem apontado na decisão ora recorrida – não confere direito a crédito por expressa previsão legal.

#### **II. 2. 5. Dos créditos dos serviços de capatazia**

Como se viu, serviços de capatazia, foram glosados por não terem previsão legal para seu creditamento, nos termos previstos no inc. II do art. 3º, da Lei 10.833/03.

Por outro lado, a Recorrente entende que são serviços essenciais utilizados pelo contribuinte nos seus procedimentos para exportação de seus produtos.

Tem-se que nas operações de exportação de produtos fabricados pela Recorrente, o pagamento de capatazia para a movimentação da carga, na área portuária, entre o modal rodoviário ou o armazém portuário e o modal marítimo, seja até a praça ou até o costado do navio de embarque, é condição essencial para a entrega do produto e perfazimento do negócio, e por conseguinte, possível o creditamento dessa rubrica.

Além disso, o auto de infração não faz menção detalhada sobre as condições de venda, havendo carência probatória neste particular.

Por tais razões, deve ser revertida a glosa.

#### **II. 2. 6. Dos créditos sobre transporte marítimo**

Como se viu, esta glosa se deu por conta de a fiscalização não ter tido acesso à integralidade dos documentos comprobatórios a título de “transporte marítimo”.

Por outro lado, a Recorrente juntou documentos comprobatórios suficientes sobre essa despesa.

Demais disso, aproveitam-se as conclusões dos itens anteriores, entendendo-se que tal item é condição essencial para o desenvolvimento do objeto social da Recorrente, devendo ser revertida a glosa.

#### **II. 2. 7. Das despesas com energia elétrica - aproveitamento de créditos de períodos anteriores**

Este tópico será tratado quando da análise do item "créditos extemporâneos", vez que a glosa se deu ao fato de a Recorrente ter tomado crédito fora do período.

#### **II. 2. 8. Dos créditos sobre bens do ativo imobilizado**

Com relação a esse item, acompanho integralmente os apontamentos da decisão recorrida que, em síntese, entendeu pela falta de documentação que suportem os créditos 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.

#### **II. 2. 9. Dos créditos sobre o chamado "período de apuração indevido"**

A decisão recorrida, na mesma linha que o lançamento, assentindo com as razões da autuação, entende que é possível a apropriação de créditos extemporâneos, porém "desde que o Dacon seja retificado dentro do prazo prescricional".

Na leitura dos auditores-fiscais, pelo artigo 3º, caput e seu parágrafo quarto, das Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003, caberia ao contribuinte apurar novamente o

tributo devido no mês relativo ao crédito omitido com a inclusão deste crédito, aí sim, caso restasse crédito não aproveitado, este poderia ser utilizado em períodos seguintes.

Assim, o entendimento fazendário é de que o crédito extemporâneo é perfeitamente possível desde que o contribuinte retifique as DACon's (e atualmente os arquivos digitais do SPED-Contribuições) para a inclusão dos créditos identificados a destempo e recálculo das contribuições e potencial levantamento de indébito tributário a ser compensado/ressarcido via pedido de ressarcimento/compensação (PER/DCOMP).

Contudo, tem-se outro entendimento.

Primeiramente, veja-se o que diz o citado artigo 3º, em seu caput e no parágrafo quarto:

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

*(...)*

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

Veja-se que, por meio de interpretação literal e sistemática, o parágrafo quarto estabeleceu o direito de o contribuinte apropriar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes.

Caso o legislador fizesse menção ao excesso de créditos, ou mesmo a expressão “saldo credor” – como o faz em diversos outros normativos relativos às contribuições sociais – ele teria o feito. Desse modo, não caberia restrição ao Poder Executivo restringir esse direito quando estabeleceu normas relativas à gestão da fiscalização e arrecadação desses tributos, como faz crer a decisão ora recorrida.

É claro que o direito original aos créditos das contribuições parte do pressuposto de que eles devam ser registrados simultaneamente à escrituração dos documentos que embasam a aquisição de bens e serviços, ou ainda que venha a ser apropriado nos períodos em que determinados custos e despesas forem considerados incorridos. Todavia, o parágrafo quarto acima mencionado possibilitou ao contribuinte vir a registrar extemporaneamente os créditos de PIS e COFINS registrados na sistemática não cumulativa das referidas contribuições, vindo a aproveitá-los para desconto das contribuições sociais em períodos de apuração distintos (futuros) dos quais se originaram.

Esse entendimento vem sendo unânime nessa turma, que, em recente julgado, aduziu dessa mesma forma, no Acórdão 3401-004.022, proferido em outubro/2017, de relatoria do Conselheiro Robson Bayerl. Veja-se:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010, 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/08/2011, 01/11/2011 a 30/11/2011*

*PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.*

*O alcance do termo “insumo”, insculpido no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.*

#### **CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

*Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não havendo norma que imponha a retificação das DACONs para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.*

#### **ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.**

*O direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público-privadas.*

#### **BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

*Afastada a hipótese de caracterização do crédito presumido concedido pelo Estado do Bahia, através do Decreto nº 6.734/97, como subvenção para investimento, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, então vigente, enquadrando-se o benefício fiscal em comento no conceito amplo de receita veiculado no art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, submetendo-se à incidência das contribuições de que tratam.*

*Recurso voluntário provido em parte.*

Em seu voto, o Ilustre Conselheiro destaca:

*Esta interpretação atribuída aos dispositivos é plausível, porém, não é a única aceitável, pois, tanto as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, como as INs RFB 247/02 e 404/04 que as normatizam, não distinguem o crédito, como espécie, do saldo credor, preferindo a adoção do termo “crédito” indistintamente para uma e outra finalidade, razão porque a interpretação do contribuinte é também acertada, mormente pela sua dicção literal, consoante a qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes”.*

*Ora, os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, enquanto não decaído o direito ao seu exercício, não havendo norma clara que imponha a retificação das DACONs para inclusão de créditos nos períodos de apuração a que se refiram, de maneira que não haveria obstáculo ao aproveitamento a destempo sem observância estrita do regime de competência,*

*como exigiram a DRF/DRJ, eis que se trataria de situação esporádica, valendo a analogia com o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, onde os créditos alegados extemporaneamente não impõem a reescrituração do livro, bastando sua indicação em campo próprio.*

*Assim, o aproveitamento de créditos fora dos períodos de apuração a que se referem é possível, como defendido pelo contribuinte, cumprindo à fiscalização a verificação se, de fato, este crédito não foi aproveitado anteriormente e observada a delimitação do conceito de insumo formulada no presente acórdão.*

*Entendo não ser possível criar uma vedação, por meio de interpretação, onde a lei, ou mesmo os atos administrativos correlatos, não expressamente o fizeram.*

Desse modo, devem ser revertidas as glosas a este título, possibilitando-se a apropriação extemporânea de créditos das contribuições sociais, independentemente da retificação para inclusão de tais créditos nas respectivas DACON's/SPED-Contribuições dos períodos em que os créditos tenham sua origem.

### **III. Dos juros sobre a multa de ofício**

Sustenta a recorrente a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores referentes a multa, no lançamento de ofício.

Sobre o assunto, já decidiu este Tribunal (3403-002.367) e também diz Súmula nº 4 do CARF:

*“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (grifo nosso)*

Há discussão se a expressão “débitos tributários” abrange as penalidades, ou apenas os tributos. Pela leitura dos acórdãos que fundamentaram a edição da Súmula, não se tem resposta sobre a questão, vez que tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Já o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe:

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)*

As multas são inequivocamente penalidades e restaria ilógica a leitura de que a expressão "créditos" no início do *caput* contemplaria as penalidades. Tal interpretação

equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, determina, em seu art. 61, que:

*“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Aqui, também ilógica interpretação de a expressão “débitos” ao início do *caput* abrangeria as multas de ofício. Se assim o fizesse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

*“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

*§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.*

*§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.*

*§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)*

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”.

Ao que parece o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Diante da carência de base legal, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas no lançamento de ofício.

#### **IV. Do recurso de ofício**

O recurso de ofício se deu pela redução do lançamento em razão de a Delegacia de Julgamento ter acatado a revisão feita pela unidade de origem quando da diligência solicitada pela Recorrente, de modo que o colegiado de primeiro grau apenas homologou o ajuste no lançamento de ofício.

Entende-se que não há reparo na decisão de origem.

A outra parcela do lançamento desonerada deveu-se ao fato de a decisão de piso haver reconhecido o direito ao crédito de aluguéis de máquinas, equipamentos e bem imóveis destinados à operação e administração da Recorrente.

Igualmente não há reforma a ser feita na decisão recorrida.

#### **Dispositivo**

Com estas considerações, conheço do recurso voluntário e lhe dou provimento parcial para reverter as glosas sobre: (1) paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados não registrados no ativo não circulante; (2) Serviços de Movimentação Interna e Logística; (3) "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 ambiental/florestal, e de produção; (4) traçamento, desgalhamento, corte de madeira, aplicação aérea de inseticida, e manutenção de carreadouros; e (5) Créditos de Períodos Anteriores, inclusive energia elétrica; (6) "Serviços de Capatazia" e (7) "Transporte Marítimo"; e ainda, para reconhecer o descabimento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Quanto ao recurso de ofício, o conheço e lhe nego provimento.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10865.721893/2012-56  
Acórdão n.º **3401-005.080**

**S3-C4T1**  
Fl. 6.228

André Henrique Lemos - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

A divergência que ora se apresenta reside na admissão de créditos em relação aos “serviços de capatazia” e “transporte marítimo”, concentrados pelo contribuinte na rubrica fretes sobre vendas, além da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Concernente aos serviços de capatazia, tal como acentuado no voto vencido, não é possível a sua equiparação às despesas de fretes sobre vendas, ante a distinção dos contornos jurídicos de cada qual, esbarrando a apropriação de créditos sobre ditas despesas *in specie* na ausência de previsão legal.

Por outro lado, não há como enquadrar tais custos no conceito de insumo, dentro dos parâmetros da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade, ao passo que a aceção de “insumo”, seja bem ou serviço, está necessariamente atrelada à existência de produção ou fabricação, o que, nesta etapa do processo, já não mais se verifica.

Destarte, as despesas em comento – capatazia –, no caso vertente, incorreram na fase pós-produção/fabricação, com o produto já acabado, de maneira que não é serviço qualificável como insumo, tampouco frete na operação de venda, ressentindo de suporte legal para seu creditamento, mesmo que se reconheça sua importância para a atividade comercial do recorrente.

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, remanesce 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. 643, 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.

Por derradeiro, tocante à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício consubstanciada no auto de infração, também não assiste razão ao recorrente.

Com efeito, a teor do já ventilado art. 61 da Lei nº 9.430/96, os débitos decorrentes de tributos administrados pela RFB serão atualizados pela taxa SELIC, sendo que a utilização da expressão "débitos decorrentes", a meu sentir, açambarca os consectários vinculados aos tributos, no caso específico, a multa de ofício aplicada, cuja constituição ocorre juntamente com a formalização do crédito tributário correspondente ao tributo, mediante lavratura do competente auto de infração ou notificação de lançamento.

Cumpra anotar que enquanto não estiver constituída através de lançamento, por ser a penalidade em questão - multa de ofício - derivada de um procedimento de fiscalização, não cabe sua atualização monetária, tanto que no instrumento de constituição (auto de infração ou notificação de lançamento) a multa incide apenas sobre o valor histórico do tributo conjuntamente lançado, limitando-se os juros moratórios à atualização desta parcela. Todavia, após a formalização do lançamento, tributo e penalidade passam a compor o crédito tributário integral, devendo tal montante submeter-se à fluência da taxa SELIC.

Com estas considerações, voto por manter as glosas de "serviços de capatazia" e "transporte marítimo", bem assim, a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Robson José Bayerl

Processo nº 10865.721893/2012-56  
Acórdão n.º **3401-005.080**

**S3-C4T1**  
Fl. 6.231