ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10865.721982/2012-01

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

Processo nº	10865.721982/2012-01
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**3401-005.082 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de maio de 2018
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO - PIS
Recorrente	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

A não-cumulatividade das contribuições sociais deve se performar não mais de uma perspectiva "Entrada vs. Saída", mas de uma perspectiva "Despesa/Custo vs. Receita", de modo que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

INSUMO. CONCEITO.

Insumo, para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Para tanto, esse itens, sejam serviços, mercadorias, ou intangíveis, devem ser intimamente ligados à atividade-fim da empresa e, principalmente, ser utilizados efetivamente, e de forma identificável na venda de produtos ou serviços, contribuindo de maneira imprescindível para geração de receitas, observadas as demais restrições previstas expressamente em lei, em especial, a de que não sejam tratados como ativo não-circulante, hipótese em que já previsão específica de apropriação.

GASTOS COM FORMAÇÃO DE FLORESTAS. ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO COMO INSUMO POR EXPRESSA PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO SOBRE EXAUSTÃO

Os 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 dispêndios para formação de florestas, devendo-se aplicar as regras atinentes ao ativo imobilizado. Como se trata de extração de madeira, a depleção desse ativo imobilizado é caracterizada como exaustão, cuja despesa não confere direito a crédito por ausência de previsão legal.

GASTOS COM MANUTENÇÃO DO ATIVO FLORESTAL. POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO COMO INSUMO

Gastoso com aplicação aérea de inseticida e a manutenção dos carreadouros são serviços decorrentes do florestamento, e não preparatórios a esse, devendo ser tratados como atividades de manutenção do ativo florestal. Dessa forma, consoante entendimento consolidado da matéria, os gastos com manutenção do ativo operacional devem ser tratados como insumos para fins apropriação de crédito das contribuições sociais não-cumulativas.

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 “fretes 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.

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; (i1) paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados não registrados no ativo não circulante; (i2) Serviços de Movimentação Interna e Logística; (i3) "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; (i4) traçamento, desgalhamento, corte de madeira, aplicação aérea de inseticida, e manutenção de carreadouros; e (i5) 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. Os

conselheiros Robson José Bayerl e Rosaldo Trevisan acompanharam o relator pelas conclusões no que se refere às menções a "custos indiretos".

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

(assinado digitalmente)

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente da turma), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado, Cassio Schappo, Lázaro Antonio Souza Soares.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 6095 e seguintes) contra decisão da 4ª Turma, DRJ/RPO, que considerou procedente, em parte, as razões da Recorrente em sua impugnação referente à insuficiência de créditos da contribuição para o PIS/PASEP, no período de 01.01.2009 a 01.12.2010, para compensação via DCOMP.

Do Lançamento de Ofício

Naquela ocasião, a D. Fiscalização exigiu crédito tributário (fls. 631 e seguintes) de R$6.354.790,92 (seis milhões, trezentos e cinquenta e quatro mil, setecentos e noventa reais e noventa e dois centavos), mais consectários de mora, totalizando a exigência em R$ 12.557.300,15 (doze milhões, quinhentos e cinquenta e sete mil, trezentos reais e quinze centavos) em razão da insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP, no período de 01.01.2009 a 01.12.2010.

Os créditos glosados foram referentes a:

- 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 Recorrente) 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.

Da Impugnação

A Contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório, em 27.07.2012 (fl.641), e apresentou defesa (fls. 1281e seguintes), alegando, em síntese, que o conceito de insumo para créditos de PIS e Cofins não deve ser restringido ao conceito vinculado à legislação do IPI, que a glosa dos créditos foi indevida uma vez que todos os materiais e serviços dos quais a contribuinte se creditou são insumos utilizados integralmente no processo produtivo, conforme demonstrado em tópicos detalhados da impugnação, bem como com apresentação de imagens e planilhas.

Em 30/04/2013, a Recorrente apresentou Aditivo à Impugnação (nos autos do processo 10865.721982/2012-01, fls 2302 e seguintes) para comprovar a entrega de documentos e reiterar o pedido para que seja realizada diligência. Deste aditivo destacamos os seguintes excertos:

> Como já salientado na impugnação, ao contrário do registro feito pelo d. auditor fiscal de que não foi apresentado o detalhamento solicitado, foi apresentada resposta da Impugnante, postada em 24/07/2012 e recebida em 25/07/2012, comprovando o envio do CD com as informações detalhadas na forma solicitada. O que se verifica no caso em análise é que não houve por parte da autoridade autuante a investigação e averiguação nos documentos entregues pela Impugnante durante o procedimento fiscal.
>
> Por fim, se alguma dúvida restar sobre os documentos e elementos de prova ora acostados, a Impugnante reitera o pedido já feito em sua impugnação para que seja realizada diligência no estabelecimento da Empresa a fim de que sejam analisados todos os documentos fiscais que essa E. Turma Julgadora entender necessários para formar seu juízo de convencimento acerca da legitimidade dos créditos de COFINS aproveitados pela Impugnante nos anos de 2009 e 2010.

Em 28.05.2013, foi emitido despacho nº 7, da 4ª Turma da DRJ/POR nos seguintes termos:

> Trata-se da lavratura de auto de infração contra a empresa qualificada em epígrafe que constituiu o crédito tributário da contribuição ao PIS, apurada no regime de incidência não-cumulativa, referente a vários períodos entre janeiro de 2009 e dezembro de 2010.
>
> O lançamento decorreu de glosas havidas em pedidos de ressarcimento das contribuições não-cumulativas, relativos a esse período, protocolizados em diversos processos.
>
> O processo nº 10865.721964/2011-30, que juntamente com seus apensos é um desses processos, foi baixado em diligência para esclarecimento de um questionamento levantado pela impugnante referente a desconto de crédito das contribuições devidas.
>
> Desta forma, o resultado da diligência naqueles processos também pode resultar em modificações o presente, pois, na medida em que pode alterar os valores dos créditos descontados das contribuições, e, conseqüentemente, o valor devido de PIS e Cofins em cada mês, também levaria a alterações nos valores lançados das contribuições.
>
> Sendo assim, proponho o envio do presente à DRF/Limeira para que seja apensado ao processo nº 10865.721964/2011-30 e, se for o caso, revisão dos valores lançados no presente relativamente aos períodos analisados nesse processo e nos nele apensados, bem assim dos demais períodos que foram objeto de pedidos de ressarcimento em outros processos que não o acima citado e seus apensos.

Em 11.03.2015, despacho da Receita Federal: Nessa data, este processo foi desapensado do processo nº 10865.721964/2011-30.

Foi efetuada diligência, solicitada quando da apresentação de impugnação e dos apensos com planilhas e novos documentos, de modo que a própria unidade de origem veio a reduzir o lançamento de valor R$ 6.354.790,92 para R$ 4.055.820,64.

Naquela oportunidade, foi prolatado o Relatório Fiscal, às fls. 881/886 do citado processo em apenso, onde o auditor-fiscal responsável pela análise admite que excluiu indevidamente do saldo a ressarcir créditos descontados em vários trimestres, e refez a apuração dos saldos dos créditos dos trimestres e alterou os valores lançados.

Da Decisão de 1ª Instância

Sobreveio Acórdão 14-49.504, exarado pela 4ª Turma, da DRO/RPO, em 27.03.2014, com ciência em 07.04.2015 (fl 6099), através do qual foi mantido, em parte, o crédito tributário lançado nos seguintes termos:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009
>
> 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 31/12/2010
>
> 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.
>
> Impugnação Procedente em Parte
>
> Crédito Tributário Mantido em Parte

(...)

Dessa decisão, importante destacar os seguintes excertos:

Em relação às glosas de créditos, a contribuinte, em sua peça impugnatória, postula a dedução de créditos da não-cumulatividade relativamente a vários itens, que, segundo seu entendimento, são considerados insumo, ou seja, são relevantes no processo de produção ou para o produto.

Desse modo, incabível a pretensão de se modificar o conceito de insumo empregado pela legislação do PIS e da COFINS, para incluir todos os materiais e serviços adquiridos, mas que sequer exerceram função direta sobre o produto ou serviço objeto da atividade principal.

Conclui-se, portanto, que a pretensão da autora não encontra fundamento no texto constitucional e, antes, o contraria, pois pretende a utilização de créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos, em hipóteses vedadas por lei e em manifesta ofensa ao sistema de não-cumulatividade moldado pelo legislador, do que resulta, em última análise, a concessão de desoneração tributária inconstitucional.

Assim, de forma geral, os insumos passíveis de viabilizarem créditos são aqueles indicados nas explicações acima.

Portanto, os itens que a impugnante considera geradores de créditos, como palete, bases e tampas de madeira, arames, bem assim os serviços de conservação fabril, limpeza, pesagem, monitoramento, pavimentação asfáltica, não atendem aos critérios acima, pois não estão ligados diretamente ao processo produtivo.

Tampouco se constitui em insumo de produção a pedra rachão, utilizada na construção de ponte para que os caminhões e tratores transitem dentro de um dos hortos florestais da impugnante, pois obviamente a construção da ponte não faz parte diretamente do processo produtivo da impugnante.

Quanto aos serviços de transporte de matéria-prima, estes também não se enquadram no conceito de insumo definido pelas referidas IN, pois, como explica a contribuinte, as matérias-primas, no caso toras de madeira, primeiramente são limpas e transportadas até a planta industrial, onde sofrem novos processos de descascamento e limpeza antes de entrarem no triturador.

Como se percebe os serviços de preparo, limpeza e transporte das toras de madeira se constituem em insumos diretos no processo de produção da própria matéria-prima – que, como se demonstrará adiante, não geram créditos --, mas não do produto destinado à venda, ou seja, papel e celulose.

(...)

Assim, mesmo se tratando da movimentação de produtos em elaboração, o raciocínio pode-se aplicar aos gastos com transporte de insumos, pois se a movimentação dos próprios produtos em elaboração não gera direito ao crédito, tampouco aqueles serviços dessa natureza referentes aos insumos gerariam.

O fato de a fiscalização ora tratar a glosa como ausência de relação com o processo produtivo e ora como período de apuração indevido não altera a conclusão,

pois, como se demonstrará a seguir, ambos os casos não geram créditos da não-cumulatividade.

Em relação à glosa do "serviço especial de embalagem bobina", a contribuinte esclarece que as bobinas são embalagens especiais destinadas a proteger e transportar a celulose e que não se trataria de embalagem exclusivamente de transporte.

De acordo com as IN acima citadas o gasto com embalagem só é considerado insumo se esta sofrer alteração em suas propriedades em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou seja, somente as embalagens de apresentação do produto geram direito ao crédito, posto que esta se incorpora ao produto em fabricação.

Assim, as embalagens destinadas a apenas proteger ou transportar o produto acabado não dão direito a crédito da não-cumulatividade. Também não geram direito a crédito os gastos com florestamento, pois são gastos efetuados para obtenção da matéria-prima, no caso a madeira, e não do produto acabado a ser vendido, papel e celulose.

(...)

Portanto, os gastos com aquisição de insumos para obtenção de matéria prima somente gerariam direito a créditos caso a empresa tivesse como objeto a venda dessa matéria-prima, mas não quando tal matéria-prima vai ser utilizada como insumo de um bem, este sim destinado à venda.

Ademais, os gastos com florestamento são ativados, ou seja, compõem o ativo permanente da empresa, e o crédito nesse caso – se existisse -- seria apurado sobre as cotas de depreciação ou amortização dos bens adquiridos, conforme art. 3º, § 1º, III, das Leis nº 10.637 e 10.833. No entanto, para as cotas de exaustão das florestas não há previsão legal para apuração de créditos da não-cumulatividade.

Em relação aos serviços de capatazia, a impugnante alega que tal gasto compõe o frete, portanto deveria gerar créditos e apresenta planilhas e documentos referentes a junho/2009 e novembro/2009.

No entanto, de acordo com o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), interpreta-se literalmente a lei que disponha sobre exclusão ou suspensão de crédito tributário, e o seu art. 97 dispõe que somente a lei pode reduzir tributos e definir as hipóteses de exclusão e extinção do crédito tributário.

Como, de acordo com art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, somente os gastos com armazenagem e frete na operação de venda geram créditos, não se pode estender o fato gerador de créditos a outras despesas que não as previstas expressamente em lei.

Tampouco se pode confundir os gastos com frete com os de capatazia, porquanto aquele compreende o preço pago pelo transporte da mercadoria, enquanto, conforme a própria autuada, os serviços de capatazia são aqueles utilizados para movimentação de carga dentro da área portuária, portanto não têm a mesma definição.

Assim, não há como aceitar os créditos originários de gastos com capatazia, por absoluta falta de previsão legal.

Quanto aos gastos com fretes, a contribuinte apresenta planilhas e documentos dos fretes referentes a junho/2010, e requer a realização de diligência para apresentação de mais documentos.

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.

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.

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.

(...)

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.

Os valores glosados referentes a créditos de aluguéis de imóveis estão demonstrados no Relatório Fiscal, de fls. 31/48 (subitem 5.4.1.1). 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. 91/630, percebe-se que esta contém glosas relativas à locação de empilhadeiras, máquinas e equipamentos.

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

No tocante às glosas relativas a "período de apuração indevido", aí incluída parte das glosas com despesas de energia elétrica, argumenta que a Lei nº 10.833, de 2003, permite o aproveitamento de créditos de períodos anteriores.

(...)

Assim, desde que os créditos sejam corretamente apurados e informados no Dacon não precisam ser descontados no próprio mês de sua apuração, como ocorreu no caso concreto após a realização da diligência, quando os créditos adrede apurados e que compunham o saldo do mês de sua apuração no Dacon, mas que ainda não tinham sido utilizados, foram descontados em meses subseqüentes.

Entretanto, no caso em análise neste tópico, os créditos glosados são aqueles que, apesar de não terem sido apurados no mês em que os bens e serviços foram adquiridos e as despesas incorridas, foram descontados em períodos posteriores.

Diga-se em adendo que os créditos ainda não apurados também podem ser utilizados posteriormente, mas desde que o Dacon seja retificado dentro do prazo prescricional

Não é o que o ocorreu relativamente às glosas sob a rubrica "período de apuração indevido", caso em que os créditos sequer tinham sido apurados, mas a contribuinte os utilizou em períodos subseqüentes.

Do Recurso Voluntário

Irresignado, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, que veio a repetir os argumentos apresentados na impugnação, quais sejam:

(a) Sobre o conceito de insumo no âmbito da legislação do PIS e da COFINS:

(...) De todo o exposto, depreende-se que a amplitude do conceito de insumo resultará da análise de cada caso concreto, segundo as peculiaridades do tipo de empreendimento desenvolvido pelo contribuinte. Ou seja, se o bem integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume importância de algo necessário à sua existência útil para que possua determinada qualidade, então, o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade econômica que, vista de forma única e global, acarretará num produto final a ser vendido. Isso posto, passemos à análise item a item, dos bens e serviços utilizados como insumo pela Recorrente, porém, glossados pelo d. auditor fiscal e mantidos injustificadamente pela DRJ/POR. (...)

(a.1) Glosa Indevida de paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados

(...) Sendo os principais produtos fabricados pela Recorrente papel e celulose, os paletes, estrados, bases e tampas de madeira são essências para que os produtos cheguem intactos ao destinatário, na medida em que impedem a ação de fatores temporais, como a umidade, pois deixam o produto suspenso sem contato direto com o solo.(...).

Da mesma forma, o arame galvanizado é "utilizado como insumo" no processo de venda da Recorrente, uma vez que é utilizado como parte da embalagem para que o fardo da celulose seja carregado e transportado ao seu destino. (...)

(a.2) Glosa Indevida de Serviços de Movimentação Interna e Logística

(...) 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 recorrente para realizar "serviços de movimentação" opera, máquinas que descarregam os caminhões que vem das florestas com toras de madeiras e colocam-nas no picador. (...)

Como visto, a contratação dos serviços de "Movimentação de Toras/Cavaco", "Movimentação de Madeira", "Movimentação de Logística" e "Movimentação Interna" são essenciais e intrinsicamente ligados ao processo produtivo da Recorrente (...) razão pela qual se caracterizam como "serviços utilizados como insumo" no processo produtivo da Recorrente.

Nesse contexto, vale salientar que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil já externou seu entendimento de que a *movimentação de insumos de produção* gera direito ao creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, *in verbis*:

> **MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**
>
> SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 256 de 24 de Julho de 2007
>
> **ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> **EMENTA:** SERVIÇOS DE INSPEÇÃO E **MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS**. SERVIÇOS DE EMBALAGEM DE PRODUTOS FINAIS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. Os serviços de inspeção física e de **movimentação de insumos de produção** e os serviços relativos à embalagem dos produtos finais em subconjuntos ("kits") **são considerados insumos para a fabricação de bens destinados à venda, para fins de creditamento na sistemática não-cumulativa**. Todavia os serviços de movimentação de produtos finais para o depósito e para o carregamento não são considerados insumos e não podem ser descontados como crédito. (grifos acrescidos)

No mesmo sentido, este Conselho já se manifestou quanto ao chamado "frete interno", em discussão similar ao caso da Recorrente, no seguinte sentido:

TRIBUTÁRIO E EMPRESARIAL

Recurso nº 12.585.720423201166 Voluntário
Acórdão nº 3402002.604 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2015
Matéria PIS NÃO CUMULATIVIDADE PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente FIBRIA CELULOSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL
ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010
(...)
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.
(...)

Processo nº 11080.723095/200953
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402002.357 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2014
Matéria PIS/COFINS
Recorrente FRIGORÍFICO MERCOSUL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL COFINS
Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007
(...)
PIS E COFINS. NÃOCUMULATIVIDADE. GASTOS COM TRANSPORTES. FROTA PRÓPRIA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS SEMIELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS E UMA MESMA PESSOA JURÍDICA. COMPONENTE DO CUSTO DE FABRICAÇÃO. INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS AO ADQUIRENTE SUPORTADO PELO VENDEDOR. DIREITO A CRÉDITO.
Os gastos com transportes havidos para trazer a matéria prima para o setor produtivo e na movimentação de produtos semielaborados entre

(...)

(a.3) Glosa indevida de serviços de conservação fabril e limpeza, serviços de pesagem ou balança, monitoramento e outros Bens e Serviços

Destaca a Recorrente que os itens denominados pelo Auditor Fiscal como "**Limpeza do Pátio/Forno", "Prestação Serviço Limpeza", "Limpeza Pátio de Madeira/Caustificação**" e "**Serviços de Conservação Fabril**" possuem relação direta com o processo produtivo, uma vez que os pátios onde ficam armazenadas as madeiras precisam estar limpos e livres de sujeiras que poderiam interferir no aproveitamento de toras e cavacos de madeiras.

Neste sentido, a Recorrente trata dos "**Serviços de Limpeza/Caustificação**" reafirmando que os mesmos integram o processo produtivo da Recorrente, pois é através do processo de caustificação que se recupera o pricinpal produto químico utilizado no cozimento da madeira, o Hidróxido de Sódio (Soda Cáustica).

No mesmo sentido, são tratados a "**Pavimentação Asfáltica**" como integrante do processo de limpeza.

Os itens relativos à "**Manutenção em Balança**", "**Serviços Sazonal de Balanças**", "**Serviços de Balança e Expedição**", também estão relacionados à atividade da empresa na medida em que, sendo o produto final da Recorrente segmentado em bobinas ou embalados em lotes, como é o caso da celulose, ou em blocos, quando papel, que variam de peso, as balanças são instrumentos absolutamente essenciais e necessários para se quantificar o produto a ser vendido.

Quanto aos "**Serviços de Monitoramento**", a Recorrente ressalta que a função desses serviços é monitorar e controlar se todas as máquinas e equipamentos estão funcionando adequadamente, pois qualquer irregularidade pode comprometer as fases seguintes.

Quanto ao "**Serviço Especial Embalagem Bombina**", tratam se de embalagens que garantem a qualidade e integridade do produto até o destinatário final.

Quanto aos bens denominados "**Pedra Rachão – Marroada**", esclarece a Recorrente que tratam-se de pedras adquiridas para a construção de um barramento (ponte) para o transito dos caminhões em um dos hortos florestais da Recorrente, uma vez que havia um riacho no local, sendo necessário para o funcinamento de etapa, ainda que primária, de extração e movimentação das toras de madeira nas florestas, fundamental para o processo produtivo.

(a.4) Glosa Indevida dos "Serviços Florestais"

Destaca a Rrcorrente que tratam-se de serviços contratados para tratamento, desgalhamento e corte de madeira, manutenção de carreadouro de floresta, aplicação de inseticida, aplicação de composto, colheita de sementes de eucalipto, florestamento e reflorestamento, além de produtos como adubos, fertilizantes, isca formicida, mudas de clome eucalipto, todos utilizados como insumo na formação das florestas.

(a.5) Glosa Indevida dos Serviços de Capatazia – "Frete na Operação de Venda"

Conforme dispõe o art 57, da Lei 8.630/93, sobre Regime Jurídico da Exploração dos Portos Organizados e das Instalações Portuárias:

> I - **Capatazia: a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, 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**; - grifos acrescidos

Conforme dispõe Decreto 3.048/1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social, definindo a atividade portuária:

> (...)
> 7º Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso VI do caput, entende-se por:
> I - **capatazia - a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;**

Por fim, tem-se a Instrução Normativa da Diretoria Colegiada do INSS nº 31/2000, que ao estabelecer procedimentos de arrecadação e fiscalização das contribuições incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores portuários avulsos, também considera, em seu art. 2º, XIII, como *capatazia* a "*atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário*"

Diante das disposições legais acima transcritas, depreende-se que *capatazia* compreende **a prestação de serviços de movimentação de cargas dentro da área portuária,** tratando-se, essencialmente, de serviço de transporte, que pode perfeitamente ser enquadrado na modalidade de frete em operação de venda destinada ao exterior.

Com efeito, o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, prevê a possibilidade de aproveitamento dos créditos de PIS/PASEP e COFINS na sistemática não cumulativa sobre os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil pelo armazenamento de mercadorias e frete nas operações de venda. O referido dispositivo assim prescreve:

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

Vale salientar que as disposições do artigo em destaque, a despeito de constar unicamente na Lei nº 10.833/2003, que instituiu a não cumulatividade da COFINS, são igualmente aplicáveis à contribuição ao PIS/PASEP por força do disposto no art. 15, II, da referida Lei.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 168 de 27 de Junho de 2008
ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep
EMENTA: DESPESAS COM ARMAZENAGEM. NÃO INCLUEM MOVIMENTAÇÃO E TRANSPORTE. **As despesas com movimentações e transporte de mercadorias** não são consideradas despesas com armazenagem, para fins de creditamento na sistemática não-cumulativa. No entanto, **poderão dar**

(a.6) Glosa Indevida dos Créditos sobre "Transporte Marítimo" – "Frete na Operação de Venda"

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também já se manifestou quanto ao creditamento no frete na operação de venda no seguinte sentido:

Processo nº 13154.000308/200566
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803006.524 – 3ª Turma Especial
Sessão de 14 de outubro de 2014
Matéria PIS NÃO CUMULATIVO RESSARCIMENTO
Recorrente AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL
(...)
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003
CRÉDITO. DESPESA. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDAS. EFEITO.
Frete na operação de venda é despesa que compõe norma de creditamento, introduzida pela Lei nº 10.833/2003, cujo efeito, inclusive para o PIS/Pasep, nela estipulado deu-se a partir de 01 de fevereiro de 2004.
(...)

Processo nº 13982.000754/200518
Recurso nº 13.982.000754200518 Voluntário
Acórdão nº 3402002.700 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVIDADE´PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente AGRÍCOLA CANTELLI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Porém, além da glosa dos serviços de capatazia que, por sua natureza, configuram fretes na operação de venda, como analisado no item precedente, foram mantidas as glosas de créditos de PIS/PASEP e COFINS calculados sobre os fretes marítimos suportados pela Recorrente. Sob estes serviços a DRJ/RPO argumenta que a Recorrente *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.*

Equivocada a DRJ/RPO tendo em vista que a Recorrente ainda durante o procedimento de fiscalização, apresentou à fiscalização planilha detalhando e destacando o que era serviço de transporte marítimo dos serviços de capatazia, tanto que no "Termo de Intimação Fiscal nº 002" o próprio auditor fiscal, ao analisar os demonstrativos apresentados pela Recorrente, deixa registrado que as planilhas devem ser "melhor especificadas" individualizando os valores por documento fiscal.

Quando da apresentação da impugnação, a Recorrente apresentou de forma exemplificativa da mesma forma que foi feito com os serviços de capatazia, planilha e documentos fiscais relacionados ao **mês 06/2010,** listando um a um os

documentos fiscais relacionados aos fretes nas operações de venda, de forma que o somatório coincidia exatamente com os valores indicados no DACON e indicados pelo d. auditor fiscal às fls. 14 do seu "Relatório Fiscal", que corresponde exatamente a **R$ 4.250.286,31** pagos a título de "Transporte Marítimo.

Posteriormente, protocolou um **aditivo de impugnação** para juntar aos autos planilhas com a composição dos créditos de PIS e COFINS dos períodos autuados, juntando inclusive todas as notas fiscais relacionadas. Ainda, a DRJ/RPO alega que a Recorrente havia juntado uma planilha de segregação do frete contendo informações de apenas um mês, qual seja, outubro de 2010. Porém, quando da apresentação desta planilha a Recorrente deixou claro que se tratava de um único período para ser analisado por amostragem e requereu diligência para comprovação dos demais períodos. O que foi feito.

(a.7) Glosa Indevida de despesas com Energia Elétrica – Créditos de Períodos Anteriores

Ocorre que, a DRJ/RPO se prende ao fato de que o *os créditos são apurados no mês de aquisição do bem ou serviço ou no mês em que a despesa for incorrida, caso não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração poderá sê-lo nos seguintes desde que os critérios sejam corretamente apurados e informados no Dacon (...) Os créditos ainda não apurados também podem ser utilizados posteriormente, mas desde que o Dacon seja retificado dentro do prazo prescricional dos créditos, de modo a se registrar a sua apuração, e só então ser descontados em períodos posteriores.*

Nítido que a DRJ/RPO pretende restringir o direito de crédito da Recorrente apegando-se a mera formalidade, qual seja, a retificação do Dacon. Contudo, em que pese ter o direito à retificação, faz-se importante salientar que a empresa, **por mero erro administrativo**, não efetuou a retificação.

De todo modo, apesar do mero erro administrativo, de não ter retificado o Dacon a fim de escriturar os créditos de PIS/PASEP e COFINS, tem-se que **a Recorrente não pode ser penalizada em seu direito creditório**, já que possui prova da legitimidade e autenticidade de tais créditos, conforme demonstram os inúmeros documentos acostados aos autos.

Ademais, este Conselho Administrativo já firmou entendimento no sentido de que o que importa para o aproveitamento de créditos extemporâneos é a comprovação de sua não utilização em períodos anteriores, sendo a retificação do Dacon uma das formas de comprovar esta não utilização, mas não a única:

> **Processo nº** 12585.720423/201166
> **Recurso nº** 12.585.720423201166 Voluntário
> **Acórdão nº 3402002.604 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
> **Sessão de** 28 de janeiro de 2015
> **Matéria** PIS NÃO CUMULATIVIDADE PEDIDO DE RESSARCIMENTO
> **Recorrente** FIBRIA CELULOSE S/A
> **Recorrida** FAZENDA NACIONAL
> **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**
> Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010
> (...)
> **CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.**
> Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, **ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização**.
> (...)

(a.8) Indevida Glosa de todos os créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado – ausência de investigação mais apurada por parte do Fisco

> O primeiro ponto que a Recorrente quer ressaltar corresponde à alegação de que não foi apresentado nenhum detalhamento quanto à origem dos valores relativos aos encargos de depreciação, apesar de solicitação específica para esse fim. De fato houve solicitação específica.
>
> Conforme já explicado em tópico acima a Recorrente, para comprovar a aquisição dos bens que integram o ativo da Recorrente e o critério adotado no aproveitamento dos créditos de PIS/PASEP e COFINS, de forma a não restar qualquer dúvida sobre seu direito creditório anexou inicialmente, a título exemplificativo, planilha detalhada em formato excel, inclusive com a indicação dos documentos fiscais e datas de aquisição referente ao mês de junho de 2010. Posteriormente protocolou aditivo de impugnação e manifestação em diligência, em que foram disponibilizados inúmeros documentos além daqueles já apresentados e que comprovam o direito de crédito da Recorrente.
>
> Isto posto, imperioso que sejam restabelecidas as glosas indevidamente mantidas pela DRJ/RPO sobre os créditos calculados sobre os bens do ativo imobilizado, com o consequente cancelamento do Auto de Infração.

(b) Glosa Indevida de Créditos sob o Fundamento "Período de Apuração Indevido"

> Além das inúmeras glosas de créditos analisadas nos itens precedentes, todas justificadas no "Relatório Fiscal", constatou-se que o d. auditor fiscal procedeu a inúmeras glosas de créditos aproveitados sobre bens e serviços, sem, no entanto, mencioná-los em seu "Relatório Fiscal".
>
> A Recorrente só identificou as referidas glosas compulsando o "*Relatório das exclusões de valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS*". Nesse extenso relatório, de 541 páginas, há centenas de itens glosados pela mera justificativa "**PERÍODO DE APURAÇÃO INDEVIDO",** como se constata nas páginas 18-20; 84; 132-186; 262-271; 298-308; 309-310; 393-394; 422-424; 477-478; 502-504 e 538, do citado relatório.
>
> Portanto, nos exatos termos do § 4º, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, os créditos aproveitados pela Recorrente são legítimos, devendo ser restabelecidas todas as glosas levadas a efeito pelo d. auditor fiscal, fundamentadas no "*Relatório das exclusões de valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS*" como "PERÍODO DE APURAÇÃO INDEVIDO", e mantidas no acórdão proferido pela DRJ/RPO sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade que rege todo o processo administrativo tributário.

Requereu, por fim, a não incidência SELIC sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro TIAGO GUERRA MACHADO

Da Admissibilidade

O Recurso é tempestivo, uma vez que a ciência do Acordão ocorreu em 07.04.2015 e o Recurso Voluntário foi protocolado em 06.05.2015, e reúne os demais requisitos de admissibilidade constantes na legislação; de modo que lhe tomo conhecimento.

O Recurso de Oficio igualmente merece ser conhecido, haja vista o montante desonerado em primeira instancia superar o limite de alçada atual.

Do Mérito

(I) Do Recurso de Oficio

O Recurso de Oficio ocasionou da 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. Por isso mesmo, não merece qualquer reforma.

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 bens imóveis destinados à operação e administração da Recorrente, nos termos explícitos da Lei Federal 10.637/2002, que, em seu texto, não restringiu o crédito aos bens de natureza industrial.

Igualmente não há reparo a ser feito na decisão recorrida.

Passo ao Recurso Voluntário.

(II) Do Recurso Voluntário

A maior parte dos créditos glosados pela Fiscalização devem-se ao fato de que essa autoridade descaracterizou como insumos as aquisições de mercadorias que ensejaram o respectivo crédito de PIS não-cumulativO.

Nessa linha, foram glosados créditos referentes a:

- Glosa Indevida de paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados

- Glosa Indevida de Serviços de Movimentação Interna e Logística
- Glosa indevida de serviços de conservação fabril e limpeza, serviços de pesagem ou balança, monitoramento e outros Bens e Serviços
- Glosa Indevida dos "Serviços Florestais"
- Glosa Indevida dos Serviços de Capatazia – "Frete na Operação de Venda"
- Glosa Indevida dos Créditos sobre "Transporte Marítimo" – "Frete na Operação de Venda"
- Glosa Indevida de despesas com Energia Elétrica – Créditos de Períodos Anteriores
- Indevida Glosa de todos os créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado – ausência de investigação mais apurada por parte do Fisco
- Glosa Indevida de Créditos sob o Fundamento "Período de Apuração Indevido"

Diante disso, convém discorrer brevemente sobre a não-cumulatividade da Contribuição Social ao PIS e da COFINS

(i) Da Não-cumulatividade das Contribuições Sociais e do conceito de insumos

A modalidade não-cumulativa das contribuições sociais surgiu em decorrência da edição das Medidas Provisórias 66/2002 e 135/2003, posteriormente convertidas nas Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003.

Anteriormente, a não-cumulatividade tributária no Brasil foi inaugurada com o ICMS e o IPI, sob influência da sistemática de tributação sobre o valor agregado, em voga em muitos países europeus a partir da segunda metade do século XIX, e pouco se desenvolveu de doutrina – e jurisprudência – a respeito da definição dos itens que poderiam ser admitidos como crédito; primeiro, porque houve uma taxatividade mais explícita dos itens creditáveis; segundo, até o advento da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os debates jurídicos eram monopolizados pelos conflitos de ordem eminentemente formal, especialmente nos casos em que o contribuinte leis ordinárias est de forma conflituosa com os dispositivos constitucionais sobre tais tributos nos últimos cinquenta.

Contudo, diferentemente de outros tributos não-cumulativos, como o ICMS e o IPI, a regulamentação constitucional limitou-se a delegar à lei ordinária para que essa estabelecesse quais setores de atividade econômica o regime não-cumulativo seria aplicável, conforme se denota da inclusão do parágrafo doze ao artigo 195, da Constituição Federal:

> § 12. 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.

Vejam que, em relação ao ICMS e ao IPI, a Constituição Federal foi um pouco menos econômica, buscando definir limites mínimos para a aplicação do conceito da não cumulatividade tributária:

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
>
> IV - produtos industrializados;
>
> II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
>
> (...)
>
> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
>
> (...)
>
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
>
> I - 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;

De tal forma, ainda que o princípio da não-cumulatividade guarde um significado próprio – qual seja a de viabilizar a tributação sobre o valor agregado –, é certo que a modalidade não-cumulativa das contribuições sociais deve ser encarada mormente pelos mandamentos previstos nas respectivas leis de sua criação, não cabendo a esse Tribunal ultrapassar os limites objetivos previstos por essa legislação infraconstitucional.

Esse é o comentário de Ricardo Mariz de Oliveira, na obra coletiva "Não Cumulatividade Tributária:

> Todavia, pelo que consta desse artigo, já se pode constatar que se trata de um regime de não-cumulatividade parcial, pois ele não assegura plena dedução de créditos, mas apenas dos valores listados "*numerus clausulus*" e segundo regras de cálculo prescritas expressamente. (Editora Dialética, 2009. Página 427)

Assim, deve-se ter em vista que a não-cumulatividade não comporta um conceito absoluto e independente da legislação que regra os tributos com essa particularidade. Isso não será diferente com as contribuições sociais.

Na miríade de atos normativos que regem a contribuições sociais não-cumulativas, é muito claro que nos detemos no artigo 3º, das Leis Federais de regência, muito embora as modalidades de direito ao crédito estejam espalhadas na legislação ordinária que regulam as contribuições sociais para setores específicos e operações específicas, as quais algumas serão objeto de análise mais adiante.

Nesse primeiro momento, vejamos o citado artigo 3º:

> Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> ~~I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o;~~
>
> I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> ~~a) nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~
>
> ~~a) no inciso III do § 3o do art. 1o; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 413, de 2008) Produção de efeitos~~
>
> a) no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)
>
> ~~b) no § 1o do art. 2o desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~
>
> b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)
>
> ~~II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;~~
>
> ~~II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~
>
> 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)
>
> III - (VETADO)
>
> IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

~~V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);~~

~~V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

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)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

~~IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

E fica bem claro que o item de maior questionamento desde o início da vigência do regime não-cumulativo é aquele que se refere a "bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda."

Vejam que a expressão "insumo", na legislação de referência, não foi adicionada de uma definição própria para aplicação, de modo que, nos termos do artigo 11, da Lei Complementar 95/1998, que trata da elaboração e redação das leis, as palavras devem ser

utilizadas no texto legal em seu sentido comum, de modo que a interpretação da legislação deve seguir tal comando como premissa.

Diante disso, cabe mencionar que, segundo o Dicionário Aurélio[1], **insumo** pode ser definido como o "*elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços; máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção*".

No que se refere ao conceito de insumo em âmbito jurídico, o eminente tributarista Aliomar Baleeiro[2], há muito já definira:

> *(...) é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...)*

De fato, do ponto de vista puramente econômico, o conceito acima nos parece apropriado. Para a ciência econômica, tal definição inclui todos os elementos necessários à produção de um bem, mercadoria ou serviço, tais como matérias-primas, bens intermediários, equipamentos, capital, horas de trabalho, etc.

Todavia, para fins fiscais, o termo insumo é utilizado de maneira mais restrita, haja vista a pouca disposição existente até hoje para se desenvolver esse conceito no Direito Brasileiro.

Nas raras remissões legislativas encontradas, usualmente trata-se do ICMS e do IPI, tributos onde há uma forte vinculação física entre o produto final e o bem que irá gerar crédito fiscal, mesmo porque constituem impostos sobre a "produção e circulação de bens e serviços", tal como disposto em nosso Código Tributário Nacional (Capítulo IV da Lei nº 5.172/1966 - CTN).

No caso do ICMS, o que se observa é uma evolução gradual do conceito de insumo, que acaba ampliando o conceito básico e evidente da tríade matéria-prima/produto intermediário/material de embalagem, principalmente no que se refere ao que se chama produto intermediário.

Nas raras oportunidades em que a legislação estadual enfrentou o tema, podemos citar um ato normativo que pode ser considerado como pioneiro na definição de insumo: a Decisão Normativa CAT 01/2001, do Estado de São Paulo, que, ao exemplificar mercadorias que poderiam ser consideradas insumos, deu especial destaque àqueles produtos que são utilizados no processo ainda que não componham o produto final:

> Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc.:

[1] *Novo Aurélio Século XXI – O Dicionário da Língua Portuguesa*, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

[2] *In Direito Tributário Brasileiro*, 9ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, pág. 214.

> lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos.

Porém, como podemos verificar, o conceito amplificado de insumo para o ICMS (e também do IPI) é derivado da conclusão de que são os elementos que participam efetivamente do processo produtivo, haja vista que, conforme dito anteriormente, o ICMS demanda uma intrínseca relação entre a entrada da mercadoria utilizada no processo econômico que ensejará a saída do produto final.

Ademais, verifica-se que enquanto o ICMS e o IPI possuem profunda relação com a movimentação física de bens e mercadorias, o que se reflete na maneira como a não-cumulatividade se manifesta – como regra, apropria-se créditos na entrada de bens e mercadorias que venham a serem movimentados posteriormente com débito do imposto -, o PIS e a COFINS possuem relação com um aspecto absolutamente econômico, representado e controlado graficamente pela contabilidade, a geração de receitas tributáveis.

Nessa linha, a não-cumulatividade das contribuições sociais deve se performar não mais de uma perspectiva "Entrada *vs.* Saída", mas de uma perspectiva "Despesa/Custo *vs.* Receita", expressivamente mais complexa e mais alheia aos operadores do Direito e aos legisladores, que durante cinquenta anos acostumaram com a "não-cumulatividade física" em detrimento de uma "não-cumulatividade econômica"

De certo, é possível entender essa falha conceitual ao se analisar com cuidado o artigo 3º acima mencionado, quando se observa que os incisos e parágrafos insistem na ideia de permitir o crédito, por exemplo, desde a entrada dos bens para estoque (quando menciona "aquisição") enquanto o conceito intrínseco da não-cumulatividade econômica está sobre a noção de custo e despesa, que não são registrados no momento da aquisição do estoque, mas sim quando da sua realização pela venda, e consequente registro contábil da receita.

Desse modo, acredito que o conceito de insumo para a legislação do PIS/PASEP e da COFINS parece ser mais abrangente que o utilizado para créditos do IPI e do ICMS – como faz crer das conclusões da decisão ora recorrida –, de maneira que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

Nesse caso, entendo que a legislação possibilitou o desconto de créditos das contribuições além dos elementos que compõem os custos diretos e indiretos de produção através alocação por atividade (i.e. "Sistema de Custeio ABC"), e incluiu componentes que, em uma análise puramente contábil, seriam classificados como despesas variáveis, estritamente atreladas com a geração de receitas.

Porém, como premissa básica para a apuração de créditos de PIS/PASEP e COFINS, **temos que os custos diretos e indiretos constituem base de cálculo de forma inquestionável**; já as despesas deverão ser analisadas caso a caso, na medida em que cada uma contribua de forma cabal para a venda do produto ou serviço.

Por outro lado, a Instrução Normativa SRF nº 247/2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358/2003, ao regulamentar a cobrança do PIS/PASEP e da COFINS, definiu insumo de uma maneira mais restrita, contrariando, em última análise, o espírito das Leis Federais nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que visavam mitigar o efeito cascata das contribuições e "estimular a eficiência econômica"[3]:

> Art. 66. (...)
>
> § 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:
>
> I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
>
> a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
>
> b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
>
> II - utilizados na prestação de serviços:
>
> a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
>
> b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.(...)

Partindo esse entendimento, a Receita Federal amenizou algumas restrições, criando um entendimento, que vigora até hoje em diversas Soluções de Consulta, de que deve haver um vínculo de imprescindibilidade e à essencialidade do respectivo bem ou serviço para que seja possível a apropriação de créditos. Assim, destacou a Solução de Consulta que inaugurou esse raciocínio:

> "Solução de Consulta nº 400/2008 (8ª Região Fiscal)
>
> PIS/PASEP. CRÉDITO. INSUMOS.
>
> Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de

[3] Exposição de Motivos da Lei Federal n° 10.833/2003.

pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei no 10.637, de 2002, art. 3o, inciso II; IN SRF no 247, de 2002, art.66, § 5o.

COFINS. CRÉDITO. INSUMOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

Não dão direito a crédito os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País, a título de despesas administrativas, contábeis, de venda, de propaganda, de advocacia, assim como, a aquisição de bens e serviços destinados a essas atividades, efetuados por empresa que se dedica à indústria e comércio de alimentos, por não configurarem pagamento de bens e serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Dispositivos legais: Lei no 10.833, de 2003, art. 3o, inciso II; IN SRF no 404, de 2004, art.8o, § 4o.(DOU de 08/12/2008)"

Já a Instrução Normativa SRF nº 404/2004 manteve a definição anterior, em seu artigo 8º, §4º, que assim dispôs:

Artigo 8º. (...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - Utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - Utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (...)

Consideradas, pois, as manifestações acima, podemos afirmar que o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS deve ser tido de forma mais abrangente, desde que tais itens estejam intimamente ligados à atividade-fim da empresa e que principalmente venham a ser utilizados efetivamente e de forma identificável na venda de produtos ou serviços, contribuindo para geração de receitas, devendo ser inquestionável o crédito decorrente dos elementos que compõem o custo de produção, seja direto ou indireto.

Passo a analisar item a item que foram glosados pela fiscalização e mantidos pela decisão de primeiro grau.

(ii) Das Glosas

(A) Glosa Indevida de paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados

Entendo que a decisão de primeiro grau deve ser reformada.

Por todo o desenho elaborado do conceito de insumo, ainda que tais materiais não integrem o produto final a ser vendido, é imprescindível RECONHECER que as insumos sejam unitizadas em caixas, paletes e seus acessórios para unitização da carga, desde que os mesmos não sejam registrados como ativo imobilizado – o que não parece ser o caso em lide, uma vez que não houve qualquer apontamento nesse sentido.

Vejam que tais itens não se prestam tão-somente a proteger o produto até o cliente/parque industrial, de forma que, caso não existisse, é provável que parte da carga se tornasse imprestável para o comércio, o que já justificaria o seu creditamento por si só; mas também têm a serventia para viabilizar a carga, descarga e o transporte. Tratam-se, portanto, de elementos s*ine qua non*, para a efetiva entrega do produto produzido ao cliente final.

Vale dizer que, sem a entrega do produto, não há como reconhecer a receita de sua venda, que é o próprio fato gerador das contribuições. Daí porque a glosa deve ser revertida.

(B) Glosa Indevida de Serviços de Movimentação Interna e Logística

Não há como negar o crédito na aquisição de serviços dessa natureza, uma vez que se tratam de custos indiretos de produção, decorrentes da necessidade de se mover as toras e estacas de madeiras entre a floresta e o local de beneficiamento da celulose.

De fato, esses encargos se mostram essenciais e intrinsecamente ligados ao processo produtivo e devem gerar crédito de PIS em sua aquisição e contratação.

(C) Glosa indevida de serviços de conservação fabril e limpeza, serviços de pesagem ou balança, monitoramento e outros Bens e Serviços

Quanto aos itens "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.

Por outro lado, gastos com pavimentação asfáltica e compras de "pedra-rachão" nitidamente referem-se, quando muito, à sua integração ao ativo imobilizado da Recorrente e, como tal, deveria ser apropriado via depreciação. Desse modo, devem ser mantidas as glosas desses itens.

(D) Glosa Indevida dos "Serviços Florestais"

Os serviços florestais denominados pela autoridade fazendária, referem-se aos serviços de traçamento de madeira, desgalhamento e corte de madeira, florestamento e reflorestamento, manutenção de carreadouro de floresta, aplicação aérea de inseticida e colheita de sementes de eucalipto.

O lançamento, mantido pela DRJ, considerou que a integralidade desses serviços deveria ser tratada como ativo imobilizado, simplesmente sem analisar efetivamente se todos aqueles itens, de fato, vieram a integrar a cultura permanente formada da Recorrente.

Por outro lado, há serviços que claramente não se referem à formação de floresta propriamente dita, como o de traçamento, desgalhamento, corte de madeira, aplicação aérea de inseticida. Tratam-se de serviços decorrentes do florestamento, mas não preparatórios a esse. Quando muito, no caso da aplicação de inseticida, pode-se dizer que se trata de

atividade de manutenção do ativo florestal, tal qual a manutenção dos seus carreadouros. Nesses casos, entendo como indevida a glosa pela fiscalização, para esses itens.

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 ausência de previsão legal.

(E) Glosa Indevida dos Serviços de Capatazia – "Frete na Operação de Venda"

A Recorrente sustenta que o direito ao crédito sobre as operações de capatazia decorre de sua equiparação ao frete sobre a venda.

Não poderia ser mais equivocado.

O fato de a taxa de capatazia ser relacionada à movimentação de carga no porto não confere per si sua equiparação ao serviço de transporte, transação jurídica que possui seus próprios meandros, como a necessidade de emissão de conhecimento de carga. Na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, por exemplo, enquanto o serviço municipal de transporte enquadra-se no item 16, a capatazia encontra-se vinculada ao item 20.

Não há, tampouco, relação de gênero (frete) e espécie (capatazia).

Por outro lado, é possível inferir 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.

Desse modo, entendo como possível o creditamento dessa rubrica, uma vez que a fiscalização careceu de diferenciar as condições de venda (INCOTERMS) que não estaria obrigado contratualmente junto aos clientes.

(F) Glosa Indevida dos Créditos sobre "Transporte Marítimo" – "Frete na Operação de Venda"

A glosa referente a esse item deveu-se exclusivamente ao fato de a fiscalização, à época, não ter tido acesso à integralidade dos documentos comprobatórios a título de "transporte marítimo". Entretanto, entende que a Recorrente, ao longo do processo, seja na impugnação e mesmo antes da diligência juntou documentos comprobatórios suficientes sobre essa despesa.

Além disso, ainda que não fosse suficiente, é bom que se diga que o ponto nodal para manutenção da glosa era que a documentação carecia de melhor diferenciação entre as despesas de capatazia e frete marítimo; contudo, em decorrência da minha conclusão quanto ao ponto anterior, vejo que essa diferenciação resta prejudicada, eis que, em meu entender, ambos geram direito ao crédito de PIS.

(G) Glosa Indevida de despesas com Energia Elétrica – Créditos de Períodos Anteriores

Essa glosa foi calcada unicamente no fato de que a Recorrente os teria apropriado fora do período em que foi adquirida a energia elétrica, pelo que será objeto de análise conjunta mais adiante, quando se tratar dos créditos extemporâneos.

(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.

(I) Glosa Indevida de Créditos sob o Fundamento "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, não comungo do mesmo entendimento.

Primeiramente, vejamos 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 subseqüentes.

Vejam que, em 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 recentíssimo julgado, aduziu dessa mesma forma, no Acórdão 3401-004.022, proferido em outubro/2017, de relatoria do Conselheiro Robson Bayerl. Vejamos:

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, deve ser acolhida a pretensão do contribuinte.

Diante do exposto, reformo a decisão recorrida para considerar possível 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.

Sobre aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Não merece igual reparo a decisão sobre a incidência de juros sobre multa de ofício,

Nos termos do art. 113 e do art. 139, CTN, o crédito tributário compreende os valores do imposto e da multa de ofício proporcional:

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifou-se)
>
> § 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifou-se)
>
> (...)
>
> Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Em seguida, Lei Federal 9.430/1996, veio a definir a aplicação dos juros em matéria de débitos federais:

> 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.
>
> (...)
>
> § 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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Desse modo, resta clara a previsão legal para a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, visto que se trata de débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço dos Recursos e com relação ao mérito do julgamento.

Em relação ao recurso voluntário, deu-se parcial provimento; (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas sobre; (i1) paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados não registrados no ativo não circulante; (i2) Serviços de Movimentação Interna e Logística; (i3) "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; (i4) traçamento, desgalhamento, corte de madeira, aplicação aérea de inseticida, e manutenção de carreadouros; e (i5) 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)

TIAGO GUERRA MACHADO - 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.

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 acepção de "insumo", seja bem ou serviço, está necessariamente atrelada à existência de produção ou fabricação, o que, nesta etapa, já não mais se verifica.

Com efeito, as despesas em comento – capatazia –, no caso vertente, incorrem na fase pós-produção/fabricação, com o produto já acabado, de maneira que não é serviço qualificável como insumo, tampouco como 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, 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".

Robson José Bayerl