



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.909587/2016-60
ACÓRDÃO	3202-001.851 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUZANOS/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

PALETES. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

CRÉDITO. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE

Os gastos incorridos para a aquisição de insumos tributados à alíquota ZERO não podem compor a base de cálculo para apuração dos créditos não cumulativos dessas contribuições por expressa disposição do artigo 3º, §2º, II da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2003.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produtos, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR

DESCARTE DE RESÍDUOS SÓLIDOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de resíduos sólidos necessários à recuperação do meio ambiente dado que esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda.

DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA

Conforme o estabelecido no inciso III, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, somente gera direito ao crédito a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares e em conhecer em parte do recurso voluntário, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas de (1) despesas com paletes e embalagens de transporte; (2) despesas com locação de andaimes e guindastes para manutenção de máquinas e equipamentos; (3) despesas com energia elétrica, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (4) despesas com peças reposição e serviços manutenção de máquinas e equipamentos de plantio e colheita, descascadores de árvores, picadores de madeira, classificadores de cavaco de madeira, tanques, digestores, calcinadores, bombas, desagregadores de polpa de celulose, linhas de produção contínua de papel, cortadores contínuos de papel e empacotadeiras; e (5) despesas sobre tratamento e descarte de resíduos sólidos. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, para manter as glosas sobre as (1) despesas de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e sobre as despesas com movimentação de insumos e produtos acabados, em razão de ausência de comprovação; e (2) despesas com operador portuário, despesas decorrentes da utilização da infraestrutura portuária, despesas alfandegárias, coordenação de estiva, coordenação e supervisão das operações de embarque de cargas. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima (Relatora), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso em relação às matérias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima, Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Vinicius Guimaraes (suplente convocado(a)), Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) e Declarações de Compensação (Dcomp), cujo crédito provém do saldo credor da contribuição para o PIS/Pasep, relativo ao mercado externo, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao quarto trimestre de 2012.

Na origem, não reconheceu-se o direito creditório e deixou de homologar as Declarações de Compensação (Dcomp) a ele vinculadas, por inexistência do crédito.

Como esses créditos foram utilizados para descontar da contribuição devida em vários meses, o indeferimento de parte dos créditos levou a que a parcela da contribuição que foi liquidada com tais créditos se tornasse não recolhida. Os valores das contribuições não recolhidos em função dos créditos glosados foram lançados de ofício por meio do presente.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização encontrou inconsistências na apuração do rateio proporcional entre as receitas do mercado interno tributada e não tributada e do mercado externo e reapurou os índices de rateio de acordo com seus cálculos.

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

1) Dos Serviços utilizados como Insumos: serviços complementares: serviços de almoxarifado, assim como os custos com programas de formação profissional, conserto de ferramentas elétricas; despesas com agências de viagem, hospedagem de empregados, mensalidade de órgãos de classe, propaganda e publicidade dos produtos e serviços, despesas administrativas.

2) Bens adquiridos para uso e consumo: São classificados pela empresa nos Códigos Fiscais de Operações e Prestação – CFOPs 1556 e 2566 – Compra de Material para Uso ou Consumo.

3) Bens que não se enquadram no conceito de insumo: peças de reposição de automóveis, lavagens de automóveis, serviços de tratamento de resíduos, serviços de construção civil, serviços de informática, manutenção de elevadores, ar condicionados, ou de outros equipamentos, serviços de despachantes e serviços de vigilância.

4) Serviços com descrição não identificável: prestados por empresas(participantes) com CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas), tais como: construção civil, informática, locação/reparo de automóveis, movimentação de cargas.

5) Gastos com comissão de agentes e vendas de produtos

6) Despesas com Embalagens: utilizadas para o transporte de mercadorias utilizadas no transporte de mercadorias;

7) Despesas com consultoria e planejamento

8) Gastos com limpeza, equipamentos de segurança e equipamentos de proteção individuais (EPI's)

9)Insumos empregados na Silvicultura e das Florestas/Reflorestamento: Insumos empregados na silvicultura: calcário, fertilizantes, formicidas, fungicidas, herbicidas, adubos, além dos respectivos custos de fretes destes bens, assim como os serviços silviculturais, como de adubação, controle de formiga, irrigação, limpeza inicial do terreno, plantio, vigia florestal, de terraplanagem e manutenção de estradas, todos relacionados com a formação e manutenção de plantas florestais.

10) Dos Insumos para a fabricação do Dióxido de Cloro: Insumos para fabricação do Dióxido de cloro: Peroxido de Hidrogênio (H2O2), Clorato de Sódio (NaClO3) e o Ácido Sulfúrico (H2SO4), utilizados na fabricação do Dióxido de cloro, não geram créditos de Pis/Cofins.

11) Dos Fretes: Tratam-se de 03 tipos de fretes:

(i) fretes na aquisição de insumos e pagos pelo adquirente na compra de mercadorias destinadas à revenda;

(ii) frete para a venda de mercadorias produzidas; e

(iii) frete de produtos acabados entre os estabelecimentos do mesmo grupo

12) Combustíveis como insumo: GLP utilizado em empilhadeiras, GLP a granel, óleo diesel, álcool, gasolina, óleo lubrificante, óleo biodiesel marítimo e óleo biodiesel.

13) Gastos com alimentação, Transporte e Fardamento

14) Da Locação e arrendamento de bens: Foram glosados créditos correspondentes a gastos com aluguéis de veículos.

15) Dos bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições: Houve glosas também de créditos referentes a bens adquiridos à alíquota zero, não tributáveis e com suspensão das contribuições.

16) Da Glosa dos créditos de Pis/Cofins sobre importação vinculados à receita de exportação.

17) Armazenagem e movimentação de cargas;

- 19) Energia elétrica;**
- 20) Materiais Refratários;**
- 20) Peças de reposição de máquinas e equipamentos;**
- 21) Dos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos;**
- 22) Dos encargos de amortização e benfeitorias;**
- 24) Das aquisições de insumos de produtores rurais com base em contratos particulares;**
- 25) Do tratamento e descarte de resíduos;**
- 26) Arrendamento de terras;**
- 27) Mão-de-obra de terceiros;**
- 28) Transporte de Pessoas;**
- 29) Vigilância e Limpeza; e**
- 30) Do Rateio Proporcional.**

Notificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela 23ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 08 através do acórdão 108-008.842, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo, de acordo com o REsp nº 1.221.170/PR, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços aferidos pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — no processo produtivo da empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. POSSIBILIDADE.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos com frete na operação de venda suportados pelo vendedor, aqueles que compõem o custo de insumo adquirido que também gere crédito e os

relativos à movimentação interna de matéria-prima e produtos em elaboração.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera direito a créditos da não-cumulatividade a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

CRÉDITOS. LOCAÇÃO. HIPÓTESES.

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

CRÉDITOS VINCULADOS À IMPORTAÇÃO.
COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO.
POSSIBILIDADE.

Os créditos referentes a importações também podem ser compensados/ressarcidos quando vinculados a receitas de exportação.

CRÉDITOS. GASTOS COM EPI. POSSIBILIDADE.

Geram créditos da não-cumulatividade os gastos com EPIs desde estes sejam obrigatórios pela legislação de regência da atividade.

CRÉDITOS. GASTOS COM FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. "INSUMO DO INSUMO".
POSSIBILIDADE.

De acordo com o conceito ampliado de insumo, definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, geram créditos da não-cumulatividade os insumos utilizados na produção de insumos utilizados na fabricação de bens ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS. GASTOS PARA VIABILIZAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA.
IMPOSSIBILIDADE.

Não dão direito a créditos da não-cumulatividade os gastos para viabilização da mão-de-obra, como transporte, alimentação e fardamento.

CRÉDITOS. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Somente geram créditos da não-cumulatividade os gastos com embalagem de apresentação do produto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

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

Manifestação de Inconformidade. Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em sede de diligência, o julgamento do presente foi convertido em diligência para que a fiscalização se manifestasse sobre o critério de rateio dos gastos comuns utilizado pela fiscalização e, se fosse o caso, excluísse da receita bruta total as receitas com variações cambiais ativas, com venda de imobilizado e ativo biológico e com equivalência patrimonial; e se manifestasse também quanto à planilha com a composição dos fretes, ao laudo técnico dos combustíveis utilizados no processo produtivo, às inconsistências apontadas na manifestação de inconformidade relativamente às glosas de bens e serviços, aos serviços com descrição não identificável com CNAE não relacionados ao processo produtivo da contribuinte e à glosa de valores referentes a pedágio, conforme resolução, de fls. 4411/4416.

A resolução foi atendida conforme Relatório de Diligência Fiscal, de fls. 4418/4427, onde se informa, em resumo, que foi recalculado o rateio das receitas conforme indicado na resolução e revertidas as glosas referentes ao óleo combustível e, em parte, a glosa dos fretes, onde foram mantidas apenas as referentes a transferência de produto acabado e transporte coletivo.

Quanto ao vale-pedágio, esclarece-se que foram glosados os valores referentes aos fretes, assim os respectivos pedágios também o foram, e os relativos aos transporte de mercadorias vendidas, por falta de previsão legal.

Posteriormente, o presente foi novamente enviado em diligência à unidade preparadora, conforme resolução, de fls. 4469/4479, onde reverteu-se as seguintes glosas:

- relativas aos CFOPs 1556 e 2566 e às referentes aos gastos com limpeza, sendo ambas revertidas, com exceção das glosas relativas à limpeza de escritórios e ambientes externos à unidade fabril.

- EPI utilizados, por imposição legal, para viabilizar a atividade de produção de bens ou serviços por parte da mão-de-obra.

- “insumo do insumo”, aí incluídas as relativas aos insumos para fabricação do dióxido de cloro, bem assim aquelas referentes às atividade de silvicultura, ou seja, formação, desenvolvimento e manutenção das florestas.

- referentes às CNAE não relacionadas com o processo produtivo da contribuinte, sendo mantidas as relativas aos serviços portuários, por falta de previsão legal.

Informa também que as glosas dos fretes já haviam sido anuladas por ocasião da diligência anterior e que agora também o foram as relativas ao vale-pedágio.

Após a diligência foi apurado saldo passível de ressarcimento para o mês de setembro no valor de R\$ 2.667.275,47.

A descrição e valores das glosas revertidas e mantidas após a diligência estão contidos nas planilhas de fls. 4523/6195. Os valores dos créditos apurados pela fiscalização estão demonstrados nas planilhas de fls. 6196/6219.

Irresignada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário a este Conselho, no qual, em sua defesa pugna pela reforma do acórdão recorrido, requerendo a reversão das glosas e, por consequência, o deferimento integral do crédito pleiteado.

Em suma, é o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **JUCILÉIA DE SOUZA LIMA**, Relatora.

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares prejudiciais de mérito do Recurso, passo a apreciá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1.1- Da diligência fiscal

Pugna a Recorrente por nova diligência fiscal. Todavia, indefiro-o.

Pois como se sabe, a autoridade julgadora é livre para formar sua convicção, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.

Ademais, estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, entendo a diligência como prescindível, por isso, indefiro o pedido.

Conheço da preliminar arguida, porém, afasto-a.

1.2- Do sobrestamento

Pugna a Recorrente pelo sobrestamento do feito até o julgamento do Proc. 10580.721681/2017-70, por ser este o processo de cobrança do débito.

Dado que o processo em comento já foi julgado na sessão de março/24, não há o que se falar em sobrestamento.

Conheço da preliminar arguida, porém, afasto-a.

II-DO MÉRITO

2.1- A alegação de nulidade por violação ao RESP 1.221.170/PR e do conceito de insumo

A Recorrente traz como preliminar a arguição de violação ao RESP 1.221.170/PR do STJ para fins de interpretação do conceito de insumo, todavia, entendo que tal alegação confunde-se com o mérito, por isso, aqui será assim tratado.

De certo, para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou

prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do mérito.

2.1- Das glosas

1) Dos bens/serviços utilizados como Insumos

Dos **serviços complementares: serviços de almoxarifado**, assim como os custos com programas de formação profissional, conserto de ferramentas elétricas; despesas com

agências de viagem, hospedagem de empregados, mensalidade de órgãos de classe, propaganda e publicidade dos produtos e serviços, despesas administrativas.

Segundo o entendimento da fiscalização, embora tais bens e serviços sejam relevantes para o processo produtivo, entendeu a fiscalização que não ficou configurado que tais bens e serviços sejam, de fato, empregados diretamente na fabricação de um bem destinado à venda, já que se tratam de serviços auxiliares, complementares ao processo e, por isso, fora do alcance do conceito de insumo.

Aqui entendo estar correto o entendimento da fiscalização, tais glosas não merecem ser revertidas por não se enquadrarem no conceito de insumo para fins de direito à crédito das contribuições.

2) Bens adquiridos para uso e consumo

Neste item, a contribuinte reclama que a glosa foi aplicada sem que a fiscalização explicasse os fundamentos fáticos, apenas que os créditos glosados são relativos a materiais de uso e consumo.

Após as diligências, com relação ao material de uso e consumo, a fiscalização reverteu a maior parte das glosas, com exceção das glosas relativas à limpeza de escritórios e ambientes externos à unidade fabril. Portanto, correto o procedimento da autoridade a quo, pois, mesmo com o conceito ampliado de insumo, acima exposto, tais despesas não se caracterizam como insumos da produção, pois, uma vez que não são incluídos no processo de fabricação, pelas razões do item 1, também mantenho as glosas.

3) Bens que não se enquadram no conceito de insumo

Peças de reposição de automóveis, lavagens de automóveis, serviços de construção civil, serviços de informática, manutenção de elevadores, ar condicionados, ou de outros equipamentos não são ligados à produção, serviços de despachante, serviços de vigilância, e outros serviços com descrição não identificável não se enquadram no conceito de insumo.

Aqui entendo estar correto o entendimento da fiscalização, tais glosas não merecem ser revertidas por não se enquadrarem no conceito de insumo para fins de direito à crédito das contribuições.

4) Serviços com descrição não identificável

Após as diligências, as glosas de serviços utilizados como insumo, relativos às CNAE não relacionadas com o processo produtivo da empresa, foram, na maior parte, revertidas, sendo mantidas as relativas aos serviços portuários, por falta de previsão legal.

Embora tenham sido revertidas as glosas em sua maioria, pugna a Recorrente pela reversão das glosas referente aos serviços portuários, o qual será tratado oportunamente.

5) Gastos com comissão de agentes

Tratam-se de dispêndios em momento posterior à produção e, por isso, estariam fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito dos insumos. Mantenho as glosas.

6) Despesas com Embalagens (embalagens de apresentação, de transporte e paletes não retornáveis)

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

Aqui entendo que não assiste razão a fiscalização. Pois as embalagens são utilizadas no transporte das mercadorias, sendo que essas têm por fito a preservação e acondicionamento de alimentos, como é o presente caso, entendo que tais embalagens revestem-se da condição da essencialidade, um dos pressupostos do creditamento.

Salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços, geralmente, se encerra com a finalização da prestação ao cliente.

Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com os itens exigidos para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

Por conseguinte, gize-se, só dão direito a crédito com gastos de embalagens quando indispensáveis as mesmas para a manutenção, preservação e qualidade do produto, como é o presente caso.

Entretanto, no que se refere às embalagens de apresentação, a contribuinte lista em sua planilha como esse tipo de glosa, papéis aparentemente utilizados para impressão e que foram glosados por estarem relacionados à área administrativa. Devendo manter-se tais glosas.

Outrossim, considerando a atividade da Recorrente, entendo serem relevantes e essenciais para o processo produtivo dela a utilização de paletes para o transporte de mercadorias, por isso, voto por reverter as glosas com paletes, unicamente, quanto às embalagens de transporte.

7) Despesas com consultoria e planejamento

Tais glosas dizem respeito aos serviços de consultoria técnica florestal e industrial. Entendo que tais serviços por serem anteriores à produção/fabricação da celulose, de fato, não podem gerar o crédito requerido ante a ausência de relevância e essencialidade para o processo produtivo da Recorrente.

Mantenho as glosas.

8) Gastos com limpeza e com equipamentos de segurança e de proteção individual (EPI's)

Por sua vez, apesar de afirmar que estas despesas representem uma obrigação estabelecida pela legislação, a fiscalização afirmou que o fornecimento de EPI e uniformes não geram direito ao crédito por não serem aplicados diretamente aos bens produzidos.

Assim, o processo foi baixado em diligência para que a fiscalização apurasse se os EPI utilizados pela impugnante são aqueles exigidos pela legislação trabalhista, o que foi feito, e, constatado que foi esse o caso, a glosa foi revertida.

Com a diligência, foi solicitado que a fiscalização informasse quais são os gastos com limpeza glosados, e, se no seu entendimento, seriam essenciais ao processo produtivo da interessada de acordo com o entendimento adotado pelo STJ no referido acórdão.

De acordo com o relatório de diligência, as glosas com serviços de limpeza no âmbito do processo de produção foram revertidas, pois foi constatado pela fiscalização serem essenciais ao processo produtivo da interessada, sendo mantidas as glosas referentes a limpeza de escritórios e ambientes externos à unidade fabril.

No que se refere às glosas com gastos de limpeza dos escritórios da Recorrente, não conheço do presente tópico.

9) Insumos empregados na Silvicultura e das Florestas/Reflorestamento

A fiscalização glosou os créditos relacionados aos insumos empregados na primeira etapa do seu processo produtivo (silvicultura)- na formação das florestas de eucalipto (silvicultura).

No entendimento da Fiscalização, não há “previsão legal para apuração de créditos sobre encargos de exaustão incorridos sobre bens incorporados ao ativo imobilizado”, por entender que as florestas devem ser contabilizadas como ativo imobilizado, e, por consequência, glosou os créditos referentes a mudas, calcário, fertilizantes, formicidas, fungicidas, herbicidas, adubos, e respectivos custos de frete, serviços silviculturais, como adubação, controle de formiga, irrigação, limpeza inicial do terreno, plantio, vigia florestal, de terraplanagem e manutenção de estradas, todos bens e serviços relacionados à formação e manutenção das florestas.

Com a diligência, também foi solicitado que a fiscalização apurasse o valor dos gastos com formação, desenvolvimento e manutenção de florestas no período e o excluísse do valor glosado. O que foi feito, de acordo com o relatório de fls. 4518/4522.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

10) Dos Insumos para a fabricação do Dióxido de Cloro

Foi requisitado à fiscalização que apurasse o valor dos créditos relativos ao dióxido de cloro e o excluísse das glosas. De acordo com o relatório de diligência, todas as glosas dessa

rubrica foram revertidas: Peróxido de Hidrogênio (H₂O₂), Clorato de Sódio (NaClO₃) e o Ácido Sulfúrico (H₂SO₄), utilizados na fabricação do Dióxido de cloro, na qualidade de insumo para o seu produto final da Recorrente- celulose.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

11) Dos Fretes e da movimentação de cargas

Basicamente, conforme indicado pela própria D. Autoridade Fazendária, as modalidades de fretes utilizados pela Recorrente podem ser classificadas em 3 subgrupos:

(i) Fretes utilizados na aquisição de insumos e pago pelo adquirente na compra de mercadorias destinadas à revenda;

(ii) Fretes para a venda de mercadorias produzidas; e

(iii) Fretes de mercadorias acabadas entre estabelecimentos do mesmo grupo.

No caso concreto, inicialmente a fiscalização glosou todos os fretes, por falta de comprovação. Todavia, após a primeira diligência, com a comprovação dos gastos, a fiscalização reverteu as glosas dos fretes relativos à aquisição e transferência de insumos e os fretes na venda, mantendo os relativos a transferência de produto acabado e transporte coletivo. Portanto, não há reparos a se fazer quanto às glosas que remanesceram.

No que tange ao vale-pedágio, esclareceu-se que foram glosados os valores ligados diretamente aos respectivos fretes, mas com a reversão da glosa destes, também foram revertidas as relativas aos respectivos pedágios e mantidas as glosas dos pedágios vinculados ao transporte de mercadorias vendidas, por falta de previsão legal.

Conforme consta da leitura dos autos, entendo que as despesas com transporte coletivo (transporte de pessoas), por ausência de previsão legal, não podem ser revertidas, sendo assim, mantenho as glosas.

Por sua vez, quanto ao frete de produtos acabados, entendeu o julgador de piso que, somente, geram direito ao crédito os gastos com aquisição e insumos ou relacionados à operação de venda.

Pois bem.

A discussão acerca do direito à crédito sobre despesas com fretes de produtos acabados não é nova nesta Turma. Nos votos que relatei, mesmo na condição de voto vencido, tenho me posicionado favoravelmente ao reconhecimento do direito à crédito sobre tais despesas.

Entretanto, o tema é controverso e já rendeu diversas posições, contrárias ou favoráveis, no CARF, pois, comumente, fecha-se sob dois aspectos distintos:

(i) Possibilidade de apropriação do crédito com fundamento no inciso II do art. 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/02, ou seja, como “como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

(ii) Possibilidade de apropriação do crédito com fundamento no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, ou simplesmente “frete na operação de venda” Indubitavelmente a hipótese dos autos cinge-se à análise do inciso I: enquadramento ou não no conceito de insumo.

No CARF, no que diz respeito ao creditamento de despesas com frete de produtos acabados como insumo, a discussão se fecha sob a análise do momento em que o gasto foi incorrido pelo contribuinte (antes, durante ou após a fabricação do bem).

A meu ver, tal aspecto não se mostra adequado para análise do tema, pois, sempre entendi que a legislação, para fins de enquadramento de determinadas despesas no conceito de insumo, não veda, por si só, toda e qualquer despesas incorrida após a obtenção do produto acabado.

Parto do que foi decidido pelo Recurso Especial nº 1.221.170/PR, assinalando minha compreensão de que a fixação da matéria efetivamente colocada sub judice e da tese jurídica fixada e, especialmente, o alcance do que restou decidido, devem se limitar ao voto vencedor proferido pelo Min. Relator Napoleão Nunes.

Primeiro, do voto vencedor do Ilustre Min. Relator, o feito abrangeu pedido mandamental para que fossem considerados insumos, dentre outras, as “Despesas Gerais Comerciais” (“Despesas com Vendas”, incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões), sendo que estas despesas foram excluídas da abrangência do termo insumo.

Em outros termos, é bem verdade que o acórdão proferido, expressamente, excluiu do conceito de insumo aquelas despesas de frete compreendidas como despesas comerciais gerais. Mas entendo que é arbitrário, dizer que, toda e qualquer despesa de frete deva ser excluída.

Ora, em momento algum, a análise do conceito de insumo perpassou pela inquirição acerca do momento em que o gasto é realizado: antes, durante ou depois da obtenção do produto final.

O entendimento que restringe o direito a crédito de despesas com fretes de produtos acabados trata-se de um sofisma criado pela própria Receita Federal, que, em nada, pode ser atribuído ao que foi decidido pelo STJ.

A propósito, o voto vencedor do acórdão prolatado pelo STJ é enfático no sentido de que o critério da relevância vai além do processo produtivo em si, abrangendo a atividade econômica do contribuinte.

É neste cenário, que entendo que deve ser interpretado o direito à crédito sob pena da criação de um sofisma diverso do que foi decidido pelo STJ, o qual disciplinou-se que o conceito de insumo deve guiar-se pelos critérios da essencialidade ou relevância, de determinado bem ou serviço – a viabilizar o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Pelo menos é que se extrai da tese firmada pelo STJ:

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

É bem verdade que o REsp nº 1.221.170/PR, expressamente, excluiu do conceito de insumo (inciso II) o custo do frete apropriado como Despesas Gerais Comerciais (Despesas com Vendas).

Entretanto, não se pode atribuir que toda e qualquer despesa com fretes de produtos acabados seja, per si, trata-se de uma “despesa comercial geral”, pois, sempre carece investigar, as reais situações nas quais esse frete se faz necessário para assegurar e preservar a própria utilidade/ viabilidade do produto acabado, o que, atenderia o critério da relevância firmada no julgado, para comprovar a imprescindibilidade do- bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Assim, concluo que, em face do que restou fixado no REsp nº 1.221.170/PR com efeito vinculante ao CARF, naquele julgamento adotou-se a tese intermediária- não reducionista, a qual impossibilita configurar, todo e qualquer frete de produtos acabados como despesa comercial geral, per si, mas, pode ser considerado insumo, tudo aquilo que, embora não empregado diretamente na produção, demonstre-se pertinente, essencial ou relevante, seja para o processo produtivo, seja para a manutenção ou viabilidade desse produto após a sua finalização e antes da sua entrega ao comprador, o qual pode ser considerado insumo passível de creditamento.

Aqui entendo que a Recorrente, para consecução do objeto social da empresa, necessita contratar prestadoras de serviços de transporte para a locomoção das matérias-primas adquiridas, considerando que no presente caso, a Recorrente precisa custear despesas com fretes de produtos acabados entre os seus estabelecimentos a viabilizar posterior operação de venda, o que revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade de propiciar a continuação/finalização do processo produtivo.

Indubitavelmente, é inegável que o frete representa etapa essencial e relevante no desenvolvimento do produto final, merecendo o pleito ser analisado à luz da pacificada tese no STJ, a qual previu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Como se verifica, o pleito da Contribuinte trata-se de operação diretamente vinculada ao seu processo produtivo, daí, em observância ao binômio da relevância e essencialidade firmados no REsp 1.221.170/PR, por isso, divirjo da decisão de piso e voto pela reversão dos fretes de produtos acabados.

No mesmo sentido, também revento as glosas com despesas de movimentação de insumos dentro das unidades fabris, descarregamento de caminhões de insumo e transferências internas.

Todavia, por ausência de previsão legal, mantenho as glosas com vales-pedágios utilizados nos fretes de produtos acabados.

12) Armazenagem

No caso concreto, de acordo com a planilha, foram efetuadas glosas de vários itens relativos à armazenagem, cuja motivação foi a não comprovação do gasto ou por estar relacionado à área administrativa, contudo a impugnante não ilidiu as alegações da fiscalização para fundamentar as glosas. Tampouco nas impugnações anteriores contestou tais glosas de modo a que se determinasse seu detalhamento nas diligências havidas.

Sendo assim, por ausência de provas, mantenho as glosas.

13) Combustíveis como insumo

Trata-se de despesas com a aquisição de GLP utilizado em empilhadeiras, GLP a granel, óleo diesel, álcool, gasolina, óleo lubrificante, óleo biodiesel marítimo e óleo biodiesel.

Segundo a autoridade fiscal foram glosados todos os créditos referentes a combustíveis utilizados como insumo devido à não apresentação de laudo técnico detalhando a alocação dos combustíveis consumidos pela empresa no processo produtivo.

Entretanto, às e-fls 2341, a Recorrente apresentou os esclarecimentos necessários (laudos técnicos) em sede de diligência, por isso, essas glosas foram revertidas.

A descrição e valores das glosas revertidas e mantidas após a diligência estão contidas nas planilhas de fls. 4523/6195.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

14) Da Alimentação, Transporte e Fardamento

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

Aqui filio-me ao mesmo entendimento da fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, mantenho as glosas.

15) Da Locação e Arrendamento de bens

Foram glosados créditos correspondentes a gastos com: (i) aluguel de imóveis; (ii) aluguel de veículos leves e pesados para apoio produção florestal, inclusive para transporte de

pessoas; (iii) aluguel de andaimes e guindastes para manutenção, e (iv) aluguel de máquinas e equipamentos usados nas atividades da empresa.

Primeiro, quanto às despesas com aluguéis de imóveis. Após diligência fiscal, as glosas foram mantidas por ausência de provas. Todavia, a locação do escritório foi revertida.

Segundo, quanto às despesas com aluguéis de veículos leves e pesados para apoio produção florestal, inclusive para transporte de pessoas, alega a Recorrente que o seu processo produtivo abrange diversas localidades distantes umas das outras, é imprescindível que a contribuinte alugue ou arrende veículos para realização do transporte de seus funcionários, assim como para outras atividades essenciais à realização de suas atividades, sendo esta locação/arredamento passível de gerar direito ao respectivo creditamento.

Entendo que o exame do item deve guiar-se pela relevância e essencialidade da despesas pleiteada pela Recorrente, sobretudo, porque a glosa se deu em razão da não comprovação de sua natureza, de certo, não existe insumo em tese, daí, considerando a descrição genérica encampada pela Recorrente, mantenho as glosas.

Terceiro, quanto às despesas com aluguéis de andaimes e guindastes para manutenção de máquinas e equipamentos, reiterando todo o exposto até aqui, considerando a atividade da Recorrente, entendo ser essencial a reversão das despesas com aluguéis de andaimes e guindastes para manutenção de máquinas e equipamentos, reverto tais glosas.

Quarto, quanto às despesas com aluguéis com máquinas e equipamentos, as glosas decorrem da não comprovação da sua natureza, portanto, as mantenho.

16) Dos bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições

Houve glosas também de créditos referentes a bens adquiridos à alíquota zero, não tributáveis e com suspensão das contribuições, que segundo a legislação de regência não dão direito a crédito.

Sendo que, o entendimento da fiscalização foi que dado a previsão contida no § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos não dariam direito a crédito.

Por sua vez, no exercício de suas atividades, alega a Recorrente ser legítimo o direito à crédito nas aquisições de bens não sujeitos às contribuições.

Todavia, entendo que não assistir razão a Recorrente.

Explico.

Dispõe o art. 3º da Lei 10.833/2003 que trata da possibilidade de creditamento em relação às aquisições de bens para revenda:

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

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)

[...]

§ 2º. Não dará direito a crédito o valor:

[...]

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

No que cerne ao artigo 17 da Lei 11.033/2004, há expressa disposição na qual se permite a manutenção dos créditos vinculados às saídas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Transcrevo o referido dispositivo legal:

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a **manutenção**, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

No entanto, entendo que tal dispositivo legal não trouxe nenhuma nova regra à apuração das contribuições, mas apenas esclareceu situações, porventura, controversas nos termos do que dispõe a exposição de motivos da MP 206/2004, a qual originou tal norma.

O art. 17, da Lei 11.033/2004, dispõe, unicamente, a respeito da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações com saídas não sujeitas ao pagamento da contribuição. Todavia, não se trata de permissão para creditamento de aquisições de produtos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições, ou em outras situações excepcionadas, mas é permitida a manutenção do crédito das contribuições que efetivamente foram pagas nas aquisições daqueles produtos que se sujeitarão a saídas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Em outros termos, os créditos vinculados às vendas são mantidos, não criados. O dispositivo trata, tão somente, daqueles créditos já previstos pela norma, com as exclusões impostas, mas não cria ou institui novas possibilidades de créditos.

Aqui, não se trata de restringir o direito ao crédito das contribuições da não cumulatividade, mas permiti-la apenas naquelas situações determinadas pelo legislador, sem qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Destaca-se que o legislador, ao criar tal sistemática de apuração, já considerou as etapas da cadeia produtiva, as margens estimadas, bem como, a vedação para o crédito nas aquisições.

Ao contrário sensu, permitir o creditamento nas situações sujeitas à sistemática da não incidência das contribuições é desvirtuar todo o sistema de apuração das contribuições, permitindo um ganho indevido por parte do sujeito passivo, afrontando a concorrência e outros setores econômicos que não teriam tal possibilidade.

17) Da Glosa dos créditos de Pis/Cofins sobre despesas de exportação (despesas aduaneiras e portuárias)

De acordo com o Acórdão ora combatido, “as despesas de exportação não se enquadram nessas hipóteses, pois não há previsão legal específica para esse gasto, tampouco fazem parte dos insumos”.

Pleiteia a Recorrente direito à crédito decorrentes de despesas aduaneiras, ou seja, com dispêndios com despachantes para desembaraço aduaneiro, despesas com emissão, autenticação e trâmite dos documentos de exportação, tarifa portuária, despesas com operador portuário, despesas decorrentes da utilização da infraestrutura portuária, despesas alfandegárias, coordenação de estiva, coordenação e supervisão das operações de embarque de cargas.

Compartilho do entendimento do julgador de piso no que se refere às despesas com despachantes aduaneiros, despesas com emissão, autenticação e trâmite dos documentos de exportação, tarifa portuária, esses gastos, por ausência de previsão legal, não configuram insumo no processo produtivo da empresa, bem como, não se equiparam às despesas de armazenagem e operação de venda, as quais permitem a apropriação do crédito com base no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, mantenho tais glosas.

Entretanto, revento as glosas, especificamente, quanto às despesas com operador portuário, despesas decorrentes da utilização da infraestrutura portuária, despesas alfandegárias, coordenação de estiva, coordenação e supervisão das operações de embarque de cargas.

18) Dos créditos De PIS/COFINS-Importação vinculados à receita de exportação

A fiscalização entendeu, em resumo, que a possibilidade de compensação ou ressarcimento em dinheiro decorrentes de créditos relativos a operações de importação restringe-se às receitas vinculados ao mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não se estendendo aos dispêndios vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação.

Por sua vez, a Recorrente alega, em suma, que não há fundamentação legal para a glosa de tais créditos, uma vez que o direito de apropriá-los é legalmente assegurado.

No entanto, segundo planilhas de fls. 6211/6213, a contribuinte descontou todo o crédito referente à rubrica em questão no próprio trimestre, assim não há que se falar em ressarcimento/compensação desse tipo de crédito.

Não há reforma a fazer neste tópico recursal.

19) Energia elétrica

No que pese a alegação do julgador de piso que não houve a glosa de energia elétrica, cabalmente, a Recorrente demonstra nos autos o contrário.

Daí, dada a essencialidade e relevância da energia para o processo produtivo da recorrente, voto por reverter a glosa, unicamente, para atividade fabril e industrial da Recorrente.

20) Materiais Refratários

Em sede de diligência fiscal, tais glosas também foram revertidas.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

21) Dos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos

Da mesma forma que o item anterior, embora a Recorrente pleiteie a reversão das glosas referente às máquinas e equipamentos de plantio e colheita, descascadores de árvores, picadores de madeira, classificadores de cavaco de madeira, tanques, digestores, calcinadores, bombas, desagregadores de polpa de celulose, linhas de produção contínua de papel, cortadores contínuos de papel e empacotadeiras. Aqui, entendo assistir razão a Recorrente, considerando o seu processo produtivo, tais glosas merecem ser revertidas.

No entanto, mantenho as glosas referente aos serviços de serviços de manutenção de ar condicionado, elevadores, máquinas de produção e controle e outros equipamentos industriais de apoio dada a não comprovação da essencialidade e relevância de tais equipamentos no processo produtivo da Recorrente, portanto, mantenho as glosas.

22- Dos encargos de amortização e benfeitorias

O presente tópico trata-se de inovação recursal, matéria que deixou de ser impugnada no momento oportuno, devendo-se aplicar a preclusão consumativa.

Não conheço do presente tópico recursal.

23- Dos créditos calculados à alíquota diferenciada

Igual ao item anterior, o presente tópico também trata-se de inovação recursal, matéria que deixou de ser impugnada no momento oportuno, devendo-se aplicar a preclusão consumativa.

Também não conheço do presente tópico recursal.

24- Das aquisições de insumos de produtores rurais com base em contratos particulares

Igual ao item anterior, o presente tópico também trata-se de inovação recursal, matéria que deixou de ser impugnada no momento oportuno, devendo-se aplicar a preclusão consumativa.

Também não conheço do presente tópico recursal.

25- Do tratamento e descarte de resíduos

Segundo o entendimento da fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, a glosa do tratamento do resíduo ocorre posteriormente ao processo produtivo e sendo assim, não seria essencial ou relevante ao processo de produção.

A meu sentir, tais glosas não merecem ser mantidas, dado que adequado tratamento e descarte de resíduos é exigível para o cumprimento de normas ambientais, bem como, necessários sob o ponto de vista de proteção ao meio ambiente.

Reverto as glosas referente às despesas com tratamento e descarte de resíduos sólidos.

26- Arrendamento de terras

Tais gastos foram glosados por estarem alocados na etapa da produção denominada silvicultura.

No entanto, após as diligências essas glosas foram revertidas, conforme se constata na planilha de fls. 5155/6195.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

27- Mão-de-obra de terceiros

De acordo com a planilha elaborada pela fiscalização após a segunda diligência, de fls. 5155/6195, várias glosas referentes a serviços de terceiros foram revertidas por estarem vinculadas à atividade agrícola da contribuinte.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

28- Vigilância e Segurança e Limpeza

Trata-se de serviços não vinculados ao processo produtivo da empresa, tampouco com previsão de desconto de créditos pela legislação de regência. Assim, mantenho as glosas.

2.2- Do Rateio Proporcional

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

Alega a Recorrente que a fiscalização utilizou para fins de rateio valores das demais Receitas sem Incidência da Contribuição, mais especificamente as receitas com variações cambiais ativas, venda de ativo imobilizado, ativo biológico e equivalência patrimonial, contrariando o que dispõe o próprio Guia Prático EFD-Contribuições.

Todavia, de acordo com entendimento da Administração e do Guia Prático EFD– Contribuições, para apuração da proporção entre a receita não cumulativa e a total e a da receita de exportação não cumulativa e a receita total não cumulativa, não devem ser consideradas as receitas não operacionais, as não próprias da atividade, as decorrentes de avaliação de investimentos, dentre outras, a saber:

“REGISTRO 0111: TABELA DE RECEITA BRUTA MENSAL PARA FINS DE RATEIO DE CRÉDITOS COMUNS

Este registro é de preenchimento obrigatório, sempre que for informado no Registro “0110”, Campo 03 (IND_APRO_CRED), o indicador correspondente ao método do Rateio Proporcional com base na Receita Bruta (indicador “2”), na apuração de créditos vinculados a mais de um tipo de receita.

De acordo com a legislação que instituiu a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (Lei nº 10.637/02, art. 1º, § 1º) e da Cofins (Lei nº 10.833/03, art. 1º, § 1º), a Receita Bruta compreende a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia (comissões pela intermediação de negócios).

*No tocante às receitas de natureza cumulativa, **considera-se como Receita Bruta**, como definida pela legislação do imposto de renda, **a proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia** (Lei nº 9.715/98, art. 3º e Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12).*

*Assim, de acordo com a legislação tributária e os princípios contábeis básicos, as receitas diversas que não sejam decorrentes **da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia**, não se classificam como receita bruta, não devendo desta forma ser consideradas para fins de rateio no registro “0111”. (grifos originais)*

*A título exemplificativo, uma empresa que tenha por objeto social a fabricação de bens (indústria) ou a revenda de bens (comércio), **não devem considerar** como receita bruta, para fins de rateio, por não serem classificadas como tal, entre outras:*

- as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado;*
- as receitas não próprias da atividade, de natureza financeira ou não, de aluguéis de bens móveis e imóveis, etc.;*
- de reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;*
- do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos*

avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita. (grifos nossos)

Assim, o presente retornou à unidade de origem para que a fiscalização se manifestasse sobre a composição da receita bruta total utilizada para o rateio acima referido e, se fosse o caso, excluísse dela as receitas acima, conforme resolução de fls. 4411/4416.

De acordo com o Relatório de Diligência Fiscal, de fls. 4418/4427, a fiscalização reconheceu que, por equívoco, foram consideradas no rateio as “Demais Receitas”. Assim, o rateio foi feito de acordo o solicitado pela Recorrente.

Portanto, não conheço do presente tópico recursal.

Por fim, conheço em parte do recurso, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento parcial para reverter as seguintes glosas:

- despesas com embalagens de transporte;
- fretes de produtos acabados;
- despesas de movimentação de insumos dentro das unidades fabris, descarregamento de caminhões de insumo e transferências internas;
- despesas com locação de andaimes e guindastes;
- despesas com operador portuário, despesas decorrentes da utilização da infraestrutura portuária, despesas alfandegárias, coordenação de estiva, coordenação e supervisão das operações de embarque de cargas.
- despesas com energia elétrica, unicamente, para atividade fabril e industrial;
- Despesas com peças reposição e serviços de máquinas e equipamentos (máquinas e equipamentos de plantio e colheita, descascadores de árvores, picadores de madeira, classificadores de cavaco de madeira, tanques, digestores, calcinadores, bombas, desagregadores de polpa de celulose, linhas de produção contínua de papel, cortadores contínuos de papel e empacotadeiras; e
- despesas com tratamento e descarte de resíduos sólidos.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **RODRIGO LORENZON YUNAN GASSIBE**, Relator

Em que pese o respeito que dedico à ilustre Relatora, ousou divergir de seu posicionamento quanto à manutenção das glosas sobre (1) despesas de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e sobre as despesas com movimentação de insumos e produtos acabados, em razão de ausência de comprovação; e (2) despesas com operador portuário, despesas decorrentes da utilização da infraestrutura portuária, despesas alfandegárias, coordenação de estiva, coordenação e supervisão das operações de embarque de cargas.

1. Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e sobre as despesas com movimentação de insumos e produtos acabados

Cabe ressaltar, inicialmente, que a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sedimentou o entendimento de que não encontra amparo, na legislação de regência das contribuições, o desconto de crédito sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Tal entendimento encontra-se exarado através do Acórdão nº 9303-014.959, de 15 de março de 2024, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que assim decidiu:

“Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp no 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio web do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente:** gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais

“custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifo nosso)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (grifo nosso)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

“(...) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO 55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

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

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei no 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E, a exemplo do tratamento recente da matéria dado por esta CSRF, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL.

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de

Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - **É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.**

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (grifo nosso)

Exatamente **no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:**

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

1. **Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária.** Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -

, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. **A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.**

3. **Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1º.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS**. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. **As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (grifo nosso)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, **dar-lhe provimento.**” (destaques no original)

Contudo, no presente, a glosa deveu-se à ausência de comprovação do direito, conforme se depreende da decisão recorrida:

“Em sua manifestação de inconformidade à segunda diligência, a contribuinte alega, quanto aos fretes que não tiveram sua natureza comprovada, que seriam relativos à aquisição e transferência de insumos entre estabelecimentos, venda de produto acabado e transferência de produto acabado entre as filiais.

No entanto, não apresentou comprovação, assim não há como aceitar tal alegação.”

É posicionamento pacífico dentro deste Conselho que o ônus da prova é devido àquele que pleiteia o direito, com amparo nos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, art. 373, I, do CPC, de 2015, art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 170 do CTN.

Deste modo, não colacionado aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, para fins de comprovação do direito creditório, fica prejudicada a liquidez e certeza do crédito vindicado, do que deve ser ratificado o entendimento do acórdão recorrido e mantida a glosa efetuada pelo Despacho Decisório.

2. Despesas de exportação

A autoridade tributária e o julgador de piso mantiveram as glosas de crédito sobre despesas com operador portuário, despesas decorrentes da utilização da infraestrutura portuária, despesas alfandegárias, coordenação de estiva, coordenação e supervisão das operações de embarque de cargas.

Assim motivou a decisão recorrida:

“Como explicado alhures, os dispêndios passíveis de gerar créditos são aqueles previstos expressamente em lei e aqueles relacionados aos insumos utilizados no processo produtivo da empresa, desde que essenciais ou relevantes.

As despesas de exportação não se enquadram nessas hipóteses, pois não há previsão legal específica para esse gasto, tampouco fazem parte dos insumos.

A contribuinte argui que tais gastos se equiparam a armazenagem e frete na operação de venda.

Entretanto, como já exposto, as hipóteses de criação de créditos somente podem ser instituídas por lei e esta deve ser interpretada literalmente.

Assim, rejeita-se também essa alegação, por falta de previsão legal.”

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou entendimento de que o desconto de crédito sobre despesas de exportação não encontra amparo nas leis de regência das contribuições. Nesse sentido, tem-se as seguintes ementas parciais:

“CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. ESTADIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.”

(Processo nº 15892.000071/2010-62, Acórdão nº 9303-011.738, sessão de 17 de agosto de 2021, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - redator designado)

“DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos a armazenagem e frete na operação de venda, considerada até a entrega no local de exportação, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior.”

(Processo nº 15983.000037/2009-35, Acórdão nº 9303-009.719, sessão de 11 de novembro de 2019, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

“CRÉDITOS COFINS. DESPESAS PORTUÁRIAS. ESTUFAGEM DE CONTAINER. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação ("estufagem de containeres") seriam insumos do processo produtivo para a produção de couro. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte. Não são insumos, porque o produto já está pronto e não são despesa de venda, por ser anterior a ela. Trata-se de despesas operacionais, sem previsão de crédito.”

(Processo nº 10930.003474/2004-06, Acórdão nº 9303-012.962, sessão de 16 de março de 2022, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos – redator designado)

“COFINS. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. Apenas dão direito à crédito das contribuições não cumulativas as despesas de exportação que comprovadamente constituam insumos essenciais, relevantes ou pertinentes à atividade produtiva do contribuinte ou que configurem atividades vinculadas ao frete ou armazenagem na operação de venda.”

(Processo nº 10183.720768/2013-89, Acórdão nº 9303-015.081, sessão de 11 de abril de 2024, Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário)

Cabe, por fim, citar o Acórdão nº 9303-012.436, que decidiu pela manutenção das glosas de créditos sobre despesas vinculadas ao frete e à armazenagem nas operações de exportação, por ausência de previsão legal para o creditamento.

Conclusão

Diante do exposto, por voto de qualidade, o Colegiado decidiu por negar provimento ao recurso, para manter as glosas sobre as (1) despesas de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e sobre as despesas com movimentação de insumos e produtos acabados, em razão de ausência de comprovação; e (2) despesas com operador portuário, despesas decorrentes da utilização da infraestrutura portuária, despesas alfandegárias, coordenação de estiva, coordenação e supervisão das operações de embarque de cargas.

Assinado Digitalmente

RODRIGO LORENZON YUNAN GASSIBE