



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10235.000132/2005-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.986 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2022
Recorrente AMAPA FLORESTAL E CELULOSE S/A - AMCEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para permitir a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados ao florestamento e reflorestamento, diesel e lubrificantes.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto).

Relatório

Por economia processual, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de Declarações de Compensação (fls. 01/04, 16/19), assim como pedido de ressarcimento de créditos de COFINS não-cumulativa e DCOMP vinculada (fls. 33/40), apurados do 3º trimestre de 2004, no montante de R\$ 1.164.590,35.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Macapá, por intermédio do Parecer e do Despacho Decisório de fls. 78/87, deferiu parcialmente o pleito, no valor de R\$ 402.379,77, sob os seguintes fundamentos:

"os dispêndios que originaram o pedido de ressarcimento podem ser agrupados em Florestamento e Reflorestamento, Transporte e Carregamento de Madeira, Serviço de Desgalho/Descasque, Energia Elétrica, Depreciação e Diesel e Lubrificantes.

Quanto ao Florestamento e Reflorestamento, os dispêndios não são originários de créditos de COFINS e PIS, pois devem compor o custo de formação de floresta contabilizável no Ativo Não Circulante Imobilizado e será apropriado como custo na proporção da exaustão. Nesse sentido, nem mesmo a parcela de exaustão apurada para compor o custo de determinados períodos são geradores de créditos de COFINS e PIS, conforme dispõe o art. 3º da Lei nº 10.833/03 e art. 3º da Lei nº 10.637/2002. Que por absoluta falta de previsão legal, os encargos de exaustão não geram créditos.

Quanto ao Transporte e Carregamento de Madeira (..) ficou evidenciado a realização do grupo de dispêndio (...) com permissibilidade de geração de direito creditório de COFINS e PIS.

Que os dispêndios relativos ao Serviço de Desgalho/Descasque, Energia Elétrica e Depreciação são procedentes e geram créditos da COFINS e PIS.

Que quanto aos dispêndios de Diesel e Lubrificantes, observou-se que a empresa não possui um sistema contábil capaz de evidenciar de forma segregada os valores utilizados em Reflorestamento (que não geram crédito) e os utilizados nos setores produtivos da empresa (que geram crédito), em desatendimento à exigência prevista no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 387/04."

Inconformada com a decisão, de que tomou ciência em 21/12/2009 (fl. 88), a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade, em 19/01/2010 (fls. 96/111), alegando:

a) A DRF/Macapá-AP elaborou relatório de conclusão de procedimento fiscal, reconhecendo parcialmente o direito ao crédito da COFINS apenas sobre os dispêndios decorrentes de transporte e carregamento de madeira, de serviços de desgalho/descasque e de energia elétrica, afastando o direito ao aproveitamento do crédito sobre os dispêndios de florestamento/reflorestamento e diesel e lubrificantes.

b) Após traçar relato acerca da não-cumulatividade da Cofins, assevera que, considerando que a impugnante tem como objeto social "a indústria e comércio em geral, inclusive exportação e importação de madeira, celulose, papel, e produtos afins, podendo, ainda, exercer atividades agroindustriais de florestamento e reflorestamento (...)" (Estatuto Social — já acostados aos autos), todos os dispêndios suportados para o desenvolvimento de sua atividade, que impliquem uma utilidade necessária à existência do processo ou produto por ela desenvolvido, ou que contribuam para que estes adquiram determinadas características, são insumos, e dão direito ao aproveitamento do crédito de COFINS.

c) A Instrução Normativa SRF n.º 404/04 limita o conceito de insumo estabelecido no artigo 3º, da Lei n.º 10.833/2003, ferindo de morte a hierarquia das normas do Sistema Tributário Brasileiro. Entretanto, por se tratar de norma hierarquicamente inferior que contradiz norma de hierarquia superior, tal restrição deve ser desconsiderada.

d) No caso em apreço, para exercer a atividade de florestamento e reflorestamento, previsto em seu estatuto social, a impugnante suporta despesas com serviços agrícolas, tais como roçada, preparação da terra, compra de calcário, pneus florestais, fertilizantes, casca de arroz, fungicidas, fretes nas aquisições de adubos e fertilizantes, mudas, dentre outros.

e) Frise-se, ainda que este órgão julgador entenda que o direito ao crédito da COFINS deverá ser utilizado por meio de exaustão, o que se alega apenas em observância ao princípio da eventualidade, diferentemente do que alega a delegacia, este procedimento contábil em nada macula o direito da impugnante, conforme entendimento proferido pela própria Secretaria da Receita Federal, em Solução de Consulta.

f) É manifesto que os dispêndios de diesel e lubrificante integram o processo de produção de madeiras, celulose e produtos afins, uma vez que para que este se realize, é necessário a utilização de máquinas que consomem tais bens, tais dispêndios são insumos capazes de gerar crédito de COFINS. Refere solução de consulta acerca do conceito de insumos.

i) O débito liquidado mediante compensação, declarada neste processo, deve ficar com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 74, §9º e 11, da Lei 9.430/96.

Em vista do exposto, requer o deferimento total dos créditos pleiteados, com a consequente homologação das compensações declaradas.

A Delegacia de Julgamento manteve a integralidade das glosas, com decisão assim ementada:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo contribuinte, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do CTN.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITO.

Somente podem gerar créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. DIESEL E LUBRIFICANTES. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

A apropriação de créditos da Cofins só poderá ser efetivada quando os mesmos se revestirem dos atributos de liquidez e certeza necessárias.

Em Recurso Voluntário, a empresa reitera seus argumentos da manifestação de inconformidade, combatendo ponto a ponto a decisão de piso. Sustenta a nulidade do acórdão da DRJ, pelas seguintes razões: a manifestação de inconformidade não fez remissão a decisões

administrativas; a DRJ utilizou na fundamentação o conceito de insumo para o IPI, sequer fez menção ao art. 3º das leis de regência; cerceou o direito de defesa, já que não afastou a aplicação das instruções normativas vigentes à época.

No mérito, atacou a falta de fundamentação do acórdão e repisou o seu conceito de insumo, como necessários ao processo produtivo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Em preliminar, afasto as nulidades suscitadas do acórdão da DRJ. A decisão observou os requisitos do art. 59, do Decreto n.º 70.235/72, porquanto decorrente de autoridade competente e sem preterimento de defesa. Ressalte-se que a fundamentação da DRJ se deu com base no conceito de insumo dado pelas Instruções Normativas da RFB n.º 247/2002 e 404/2004, que eram vinculantes aos julgadores na época do julgamento.

No tocante ao mérito, a controvérsia originou-se da análise dos créditos pleiteados de COFINS não-cumulativa, vinculados à receita de exportação. A fiscalização procedeu à auditoria das rubricas das receitas e despesas, em especial bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, fretes e combustíveis.

Para tanto, a fiscalização intimou a empresa para apresentação da seguinte documentação:

- 1 - Livro Registro de Entradas
- 2 - Livro Registro de Saídas
- 3 - Livro Registro de Apuração do IPI
- 4 - Livro Diário e Razão
- 5 - Notas Fiscais Compras dos Bens e Serviços utilizados como Insumos, geradores de crédito de COFINS
- 6 - Contratos de Prestação de Serviços firmados com terceiros vinculados aos documentos do item anterior
- 7 - Documentos relativos as aquisições dos Bens Depreciados no período *
- 8 - Controles Previsto no artigo 3º da IN SRF No 387/2004
- 9 - Outros documentos que poderão ser solicitados no curso do procedimento fiscal.
- 10 -RE (Registro de Exportação) do período
- 11 -DDE (Declaração de Exportação)
- 12 -Cópias do Livro de Apuração de IPI e ICMS

Importante ressaltar que as glosas de dispêndios relacionados a florestamento e reflorestamento decorreram do entendimento da fiscalização no sentido de que são custos de formação de floresta contabilizável no Ativo Não Circulante Imobilizado, devendo ser aplicáveis como custos na proporção da exaustão.

Em seguida, a autoridade fiscal aduz a impossibilidade de desconto de créditos de exaustão, por não haver previsão legal para a apuração de créditos sobre encargos de exaustão incorridos sobre bens incorporados ao ativo imobilizado do contribuinte.

A Recorrente, por sua vez, defende se tratarem de insumos, necessários para a produção de celulose e papel.

Como se vê, um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS.

A Recorrente pleiteia todos os créditos por entendê-los como essenciais para sua atividade.

Entretanto, o conceito de insumo que norteou a análise fiscal na origem foi o restrito, veiculado pelas Instruções Normativas da RFB n.º 247/2002 e 404/2004, segundo as quais 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 que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

O mesmo critério foi utilizado no julgamento da decisão de piso.

Esta 1ª Turma Ordinária de Julgamento adota a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n.º 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 n.º 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 (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso especial, a RFB editou o Parecer Normativo n.º 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018), que prescreveu:

Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
 - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
 - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
 - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
 - b.2) “por imposição legal”.

Importante ressaltar que o precedente do STJ abriu caminho para uma importante inovação interpretativa na Receita Federal do Brasil posta no Parecer Normativo n.º 5/2018, que é o direito ao crédito “*na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros*”.

Na dicção do Parecer, insumo do insumo constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito:

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

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

A cadeia de insumo do insumo é facilmente identificável na atividade produção de papel e celulose, mineradora e agroindustrial, sendo as etapas prévias as responsáveis por demandar essenciais gastos para a próxima etapa da produção. Assim, no processo produtivo com várias etapas em uma produção verticalizada, cada uma gera o insumo a ser utilizado na etapa seguinte, cabendo conseqüentemente a tomada de créditos.

Tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para

alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros. É exatamente o caso dos autos: a etapa de florestamento e reflorestamento gera a matéria-prima aplicada no processo produtivo na fase industrial.

As atividades desenvolvidas pela Recorrente são:

Artigo 3º - A Sociedade tem por objeto a indústria e comércio em geral, inclusive exportação e importação de madeira, celulose, papel e produtos afins, podendo, ainda, exercer atividades agroindustriais de florestamento, reflorestamento, e de qualquer outro produto utilizado na fabricação de celulose e papel, execução de operações portuárias, atividades de importação e exportação em geral, bem como fornecer assistência técnica a terceiros, e poderá, também, mediante deliberação da Diretoria, participar de outras sociedades.

Confira os argumentos da empresa:

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

Como se observa, a glosa de dispêndios com florestamento e reflorestamento foi apenas conceitual. Por isso, tendo em vista o conceito de insumo veiculado no recurso repetitivo e no Parecer (insumo do insumo), as glosas devem ser revertidas para permitir a tomada de crédito.

Quanto aos combustíveis e lubrificantes, informou a fiscalização:

No demonstrativo de apuração de créditos da COFINS, entregue para a auditoria, não existe separação dos dispêndios destinados as operações das áreas de Reflorestamento, Colheita e Fábrica.

Conclusão: Na verdade, observou-se que a Empresa não possui um sistema de controle capaz de segregar os valores utilizados na área de reflorestamento (registráveis no Ativo imobilizado), dispêndios estes não passíveis de crédito da 1ª COFINS, daqueles utilizados nos demais setores produtivos da empresa, em completa inobservância o que dispõe o art 3º da LN SRF n.º 387/04.

E a empresa, aduz:

Tivesse tido a autoridade julgadora a cautela de folhear os autos do presente processo, teria verificado que todos os documentos que comprovam os gastos suportados pela Recorrente com diesel e lubrificante no processo produtivo, foram acostados aos autos!

Ademais, importante destacar que TODOS os dispêndios com diesel e lubrificantes foram empregados no processo produtivo, não havendo necessidade de nova separação contábil a ser feita pela Recorrente, uma vez que já segregados em conta específica vinculada aos custos, destacada de outros gastos da esfera administrativa.

Veja-se que o motivo pelo qual a fiscalização glosou o crédito de diesel e lubrificantes foi a falta de segregação da parte relacionada ao uso em florestamento e reflorestamento, pois é incontroverso que a “outra” parte dos combustíveis foi aplicada no processo industrial da celulose.

Ocorre que, como visto, cabe a tomada de crédito sobre diesel e lubrificantes utilizados nas fases de florestamento e reflorestamento. Até porque não consta nos autos que a empresa tenha tomado crédito em relação às despesas da pessoa jurídica com atividades diversas que não representam aquisição de insumos, tais como aquelas incorridas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc.

Conclusão

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para permitir a tomada de crédito sobre os dispêndios relacionados ao florestamento e reflorestamento, diesel e lubrificantes.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora