



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10235.720045/2006-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.055 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente AMCEL - AMAPÁ FLORESTAL E CELULOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

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 PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE DE INSUMOS DA FASE AGRÍCOLA E FRETE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Os fretes relacionados à aquisição de insumos e ao tratamento dos produtos em elaboração são custos de produção (em fases da industrialização) relacionados com a aquisição dos insumos, essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. POSSIBILIDADE. RESP Nº 1.767.945/PR.

Nos termos do REsp nº 1.767.945/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos pelo STJ, é devida a correção monetária pela SELIC no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final de cada trimestre, após o decurso de 360 (trezentos e sessenta) dias do protocolo do pedido de ressarcimento de saldo credor trimestral do PIS não cumulativo, diante da resistência ilegítima do Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(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, José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Laércio Cruz Uliana Junior, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de PIS não cumulativo, apurados do 1º trimestre de 2004, nos montante de R\$ 247.704,38.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Macapá, por intermédio do Parecer e do Despacho Decisório de fls. 1533/1541, deferiu parcialmente o pleito, no valor de R\$ 26.226,31, sob os seguintes fundamentos:

ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO

Com base nos arquivos denominado “Base Crédito Pis e Cofins Amcel 2004”, em anexo, apresentado pelo contribuinte, optamos, para fins de auditoria, por agrupar os bens e serviços da seguinte forma:

- a) REFLORESTAMENTO;*
- b) DESGALHAMENTO;*
- c) CARREGAMENTO E FRETE;*
- d) ENERGIA ELÉTRICA;*
- e) COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES;*
- f) OUTROS*

Assim, passemos a analisar cada grupo separadamente:

10.a) REFLORESTAMENTO

Este grupo engloba as aquisições de bens como adubos, fertilizantes, herbicidas, assim como de serviços de transporte destes bens, preparo e limpeza de solo, transporte de mudas, construção de estradas, combate a pragas, silvicultura e todas as demais aquisições de bens e serviços relacionados à formação e manutenção de florestas destinadas ao corte para posterior industrialização e comercialização da madeira.

Ocorre, contudo, que tais dispêndios devem compor o custo de formação do ativo imobilizado (recursos florestais), o qual, nos termos do art. 334 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) e do art. 183, § 2º, “c”, da Lei das

Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), está sujeito à exaustão, conforme se vê abaixo:

(...)

Fica claro, portanto, que os empreendimentos florestais destinados ao corte para industrialização e posterior comercialização da madeira devem ser classificados no ativo imobilizado, assim como as despesas incorridas para a sua constituição.

Esse bem (floresta) sofrerá, então, exaustão à medida de sua exploração.

No entanto, por falta de amparo legal, não pode haver desconto de créditos calculados em relação a encargos de exaustão. Este entendimento emana, por sinal, do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 35, de 02/02/2011, ato administrativo de caráter normativo expedido pelo Senhor Secretário da Receita Federal do Brasil e publicado no Diário Oficial da União de 03/02/2011, conforme transcrito abaixo:

(...)

Tendo em vista o exposto neste tópico, foram glosados os valores referentes à formação e manutenção de recursos florestais.

10.b) DESGALHAMENTO, DESCASCAMENTO OU MANUSEIO DE MADEIRA

Este tópico diz respeito às aquisições de serviços de desgalhamento e, conforme descrição do processo produtivo do contribuinte, anexo, “o desgalhamento das árvores de eucalipto é feito com machado e 100% manual e terceirizado (até junho de 2009), já para as árvores de pinus, aproximadamente 40% do volume é feito com equipamento delimbinador e 60% manual, que também é terceirizado”. Trata-se, portanto, da aquisição de serviço com a finalidade de eliminar os galhos das árvores cortadas, possibilitando a constituição das toras de madeira.

Conclui-se, assim, que tal serviço se enquadra na previsão do art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.637/2002 e no conceito de insumo dado pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, art. 66, § 5º, e nº 404/2004, art. 8º, § 4º c/c § 9º, sendo, portanto, passível de crédito.

10.c) CARREGAMENTO E FRETE

Da análise do processo produtivo do contribuinte, bem como das notas fiscais entregues para comprovar os gastos, conclui-se que os serviços de transporte contratados englobam tanto o transporte dos bens relacionados à formação e à manutenção das florestas destinadas ao corte para posterior industrialização e comercialização da madeira (adubos, fertilizantes, herbicidas, mudas e outros), como, em relação à maior parte dos créditos pleiteados, o carregamento e transporte de madeira da área florestal até a fábrica do contribuinte. Vejamos trecho da descrição do processo produtivo anexo:

(...)

Pelas razões já expostas no item 10.a, os bens e serviços relacionados à formação e manutenção de florestas destinadas ao corte para posterior industrialização e comercialização da madeira (ativo permanente sujeito à exaustão) não geram direito a crédito, conforme entendimento emanado do Ato Declaratório

Interpretativo RFB nº 35, de 02/02/2011. Consequentemente, as aquisições de serviços para o transporte destes bens também não são passíveis de aproveitamento de crédito.

Em relação à maior parte dos créditos pleiteados neste tópico, ou seja, as aquisições de serviços para o carregamento e transporte de madeira da área florestal até a fábrica do contribuinte, por falta de amparo legal, não pode haver desconto de crédito de despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias. Este entendimento emana, por sinal, da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (Cosit), unidade central localizada em Brasília/DF competente para a interpretação e uniformização da legislação tributária e para a decisão de recursos de divergências em processos de consulta, conforme art. 82 do atual Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), aprovado pela Portaria MF nº 587/2010.

Abaixo, segue transcrição da ementa da Solução de Divergência nº 2 - Cosit, de 24/01/2011, publicada no Diário Oficial da União de 02/02/2011:

(...)

Tendo em vista o exposto neste tópico, foram glosados os valores referentes às aquisições de serviços de carregamento e transporte (frete).

(...)

10.d) ENERGIA ELÉTRICA

Este tópico diz respeito aos dispêndios com energia elétrica consumida nos estabelecimentos do contribuinte. O art. 3º, inc. IX, da Lei nº 10.637/2002, confere o direito de crédito em relação a tais dispêndios.

Por fim, para fins de adequação à legislação tributária, os dispêndios com energia elétrica estão sendo glosados da forma como foram solicitados no campo 02 da ficha 04 do DICON (“Bens Utilizados como Insumos”), mas estão sendo concedidos no campo correto do DICON (“Despesas de Energia Elétrica” campo 04 da ficha 04).

Na análise do direito creditório foi considerado como base de cálculo o total de energia elétrica dispendida em todos os estabelecimentos do contribuinte, ao contrário das análises feitas em relação ao Cofins do período de fevereiro de 2004 a setembro de 2004 em que foi considerada apenas o dispêndio da fábrica, conforme mudança de entendimento deste auditor.

10.e) COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

Este grupo engloba as aquisições de combustíveis e lubrificantes por parte do contribuinte. Da análise de seu processo produtivo, conclui-se que os combustíveis e lubrificantes adquiridos têm diversas destinações, a saber: operações dos equipamentos utilizados nas atividades de formação e manutenção das florestas destinadas ao corte para posterior industrialização e comercialização da madeira (reflorestamento), como preparo de solo, aplicação de produtos químicos, combate de pragas e outros; operações dos equipamentos utilizados nas atividades de colheita,

como corte, derrubada, desgalhamento, descascamento e arraste; e operações dos equipamentos utilizados no processo fabril.

Ocorre que os valores utilizados nas atividades de reflorestamento devem ser contabilizados no ativo imobilizado e estão sujeitos à exaustão, não sendo passíveis de aproveitamento de crédito de PIS, conforme entendimento emanado do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 35, de 02/02/2011, exposto no tópico 10.a.

Verifica-se, no entanto, que, em desacordo ao disposto no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 387, de 20/01/2004, que instituiu e disciplinou o DACON, o contribuinte não possui um sistema contábil capaz de segregar os valores de combustíveis e lubrificantes utilizados nas atividades de reflorestamento, dispêndios estes não passíveis de aproveitamento de crédito de PIS, dos valores de combustíveis e lubrificantes utilizados nos setores produtivos da empresa.

O mencionado art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 387, de 20/01/2004, assim dispõe:

(...)

Em conclusão, foram glosados todos os valores relativos às aquisições de combustíveis e lubrificantes, em razão da ausência de segregação dos dispêndios que demonstre o uso em operações passíveis de aproveitamento de créditos de PIS, em inobservância ao disposto no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 387, de 20/01/2004, que instituiu e disciplinou a DACON.

f) OUTROS

Optou-se por classificar nesse grupo de dispêndios constante do anexo ao termo de intimação fiscal nº 0003 contabilizados pelo peticionante como insumos referentes ao mês de novembro de 2004 conforme planilha de controle extracontábil apresentada (fls. 36 e 37 do processo 10235.720105/201069).

A fiscalizada foi intimada a comprovar por meio de documentação idônea a natureza dos valores contabilizados como geradores de créditos de PIS/COFINS no mês de novembro de 2004 constante no anexo ao referido termo de intimação fiscal e classificados genericamente como “CREDITO NÃO CONTABILIZADOS PELO SAP e ACERTO DE LANÇAMENTO”.

Em resposta a intimação, a fiscalizada apresentou planilha e notas fiscais de entrada de importação de bens para o ativo imobilizado (fls. 44 a 56 do processo 10235.720105/201069).

As citadas notas fiscais se referem a aquisições de trator florestal, kits e peças diversas. Ocorre que, por sua natureza, tais dispêndios incidem sobre o ativo imobilizado, ficando, portanto excluídos da definição de insumos.

10) REGISTROS:

Foram extraídas cópias dos documentos que se encontram carreados nos processos nºs 12686.000100/200495 e 10235.720105/201069, representativos da auditoria realizada para análise do direito creditório da COFINS do período de fevereiro a dezembro de 2004, os quais deram sustentação ao relatório fiscal com as conclusões nele insertas.

Tais documentos suportaram a conclusão quanto aos valores de base de cálculo da COFINS referente aquele período.

Tendo em vista que os fatos geradores de crédito e débito da COFINS e do PIS são os mesmos, as suas respectivas provas se fazem através dos mesmos documentos que são aqueles acima mencionados.

É de se salientar que os procedimentos aplicados quando se buscou certificar o direito pleiteado pelo contribuinte quanto a COFINS são os mesmos que deveriam ser aplicados para se concluir sobre o PIS, o que, portanto, nos permite aproveitar e entender como suficientes aqueles procedimentos já executados, pois que inclusive, o contribuinte, em resposta à atual intimação, informou que as argumentações e provas trazidas em favor da COFINS, são as que devem ser consideradas em favor do PIS.

Inconformada com a decisão, de que tomou ciência em 28/06/2012 (fl. 1544), a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade, em 30/07/2012 (fls. 1550/1597), alegando que:

a) Da análise do despacho proferido, constata-se que restaram deferidos os dispêndios geradores de créditos de PIS originários do “desgalhamento” e “energia elétrica”.

De outra feita, restaram indeferidos os créditos referentes às rubricas “reflorestamento”, “carregamento e frete”, “combustíveis e lubrificantes” e “outros” (do 4º trimestre).

b) Após traçar relato acerca da não cumulatividade do PIS, assevera que todos os insumos que sofram alterações em função da ação direta exercida sobre o produto em fabricação, são geradores de créditos de PIS. Neste teor, está autorizada a aproveitar-se de créditos de PIS na aquisição dos insumos utilizados em todas as fases de seu processo produtivo.

c) A fim de que se possa compreender todo o seu processo produtivo, junta laudo descritivo do mesmo, o qual demonstra a existência de três fases: reflorestamento (silvicultura), colheita e processo fabril.

d) Discorre acerca do novo entendimento com relação ao conceito de insumo aplicável na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, argumentando que a concepção estrita de insumo adstrita à legislação do IPI não se coaduna com a base econômica do PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

e) A legislação vigente define a agroindústria como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. Assim, neste caso, a atividade agroindustrial representa a integração do processo produtivo do cavaco, juntando a atividade rural e industrial. O processo produtivo do cavaco pode ser dividido em atividade rural e atividade industrial, cuja subsunção perfaz a atividade agroindustrial. A atividade rural compreendida nas fases 1 e 2 também integram o processo produtivo da empresa, posto que sem a produção da matéria-prima, o processo fabril não se perfectibiliza. Todos os insumos relativos a esta fase são consumidos na planta, pois o sucesso da floresta depende da aplicação de defensivos, adubos, inseticidas, ou seja, são determinantes para a qualidade do produto em sua fase de industrialização. Ademais, como os insumos e serviços adquiridos e contratados nesta fase produtiva

correspondem às hipóteses do art. 9º da IN SRF nº 404/2004, não há razão plausível para a glosa dos créditos. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade.

f) Sem ater-se a tais detalhes, e por desconhecer a atividade agroindustrial da Manifestante, a r. Fiscalização, no presente processo administrativo, excluiu da base de cálculo do PIS os insumos utilizados na produção de mudas e reflorestamento, os quais, em seu entendimento, devem compor o custo de formação de floresta contabilizável no Ativo Não Circulante Imobilizado e ser apropriado como custo na proporção de exaustão.

g) Repudia a glosa dos créditos de PIS referente à aquisição de adubos, fertilizantes, herbicidas, assim como serviço de transportes destes bens, preparo e limpeza de solo, transporte de mudas, construção de estradas, combate às pragas, silvicultura e todas as demais aquisições de bens e serviços relacionados à formação e manutenção de florestas destinadas ao corte para posterior industrialização e comercialização de madeira, eis que tais glosas violam frontalmente o Princípio da Não Cumulatividade do PIS e da Isonomia Tributária. Transcreve decisões do CARF e do TRF da 4ª Região acerca do novo conceito de insumo. Aduz que segundo processos de consulta exarados pela Receita Federal do Brasil, os quais refere, já se sedimentou o entendimento em casos análogos de que as despesas de exaustão geram direito ao crédito de PIS.

h) Quanto a glosa de despesas de carregamento e frete, evidencia que o direito creditório da Manifestante com relação aos créditos de PIS oriundos das despesas de carregamento e frete, seja para o transporte de insumos da parte agrícola ou para o transporte da madeira da área florestal até a fábrica da contribuinte, devendo, pois, o r. despacho decisório ser reformado.

i) Quanto à alegação de ausência de segregação de combustível e lubrificantes utilizados tanto no reflorestamento quanto nos setores produtivos, a manifestante possui um relatório detalhado dos custos na fase agrícola e industrial, inclusive com relação a combustível e lubrificante. Ora, se existe um meio seguro para ser possível a referida aferição, não pode o fisco desconsiderá-la, ainda mais se esta servir para beneficiar o contribuinte.

Refere julgado administrativo.

j) Superada a questão referente à suposta ausência de segregação das informações, tem-se que a aquisição de diesel e lubrificantes utilizados na fase do reflorestamento é gerador de crédito de PIS. Refere solução de consulta acerca do conceito de insumos. Sustenta, ainda, que é inconteste o seu direito ao aproveitamento dos créditos oriundos da aquisição de diesel e lubrificantes utilizados nos setores industriais. Laudo técnico comprova a efetiva utilização dos mesmos no processo fabril, sendo este inclusive o entendimento do CARF.

l) A manifestante faz jus aos acréscimos de correção monetária e juros, sob pena de enriquecimento sem causa da Administração em prejuízo ao contribuinte. Refere e cita julgados judiciais e administrativos.

Tomando em conta os fundamentos acima delineados, requer o deferimento total dos créditos pleiteados, protestando por todos os meios de prova em direito admitidas, especialmente a juntada de novos documentos para comprovação dos fatos alegados.

A 3ª Turma da DRJ/BEL, acórdão nº 01-25.864, negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

PIS NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITO.

Somente podem gerar créditos do PIS 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.

PIS NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. DIESEL E LUBRIFICANTES. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

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

JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO.

Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

Em Recurso Voluntário, a empresa reitera seus argumentos, combatendo ponto a ponto a decisão de piso. No mérito, atacou a falta de fundamentação do acórdão e repisou o seu conceito de insumo como o necessário ao processo produtivo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

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

Na origem, a controvérsia originou-se da análise dos créditos pleiteados de PIS não cumulativos, 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.

Verifica-se que a contribuinte comercializa o produto que industrializa, é dizer, cavaco de madeira. Para tal fim, obtém parte de seus insumos – no caso, a madeira –, por intermédio de suas áreas de reflorestamento, e não mediante compra. É responsável também pelo corte das árvores e preparação das mesmas para a extração do insumo necessário à etapa final de seu processo fabril. Em suma, seu processo de industrialização encontra-se verticalizado.

Dentro dessa realidade, requereu créditos relativos à aquisição de insumos usados na etapa anterior (reflorestamento) à industrialização, bem como relativos a combustível, lubrificantes, desgastamento, energia elétrica, carregamento/frete, transporte de funcionários e serviços de vigilância, de acordo com sua interpretação do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, que versa sobre o desconto de créditos relativos ao PIS, calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

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 aduziu 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 da contribuinte.

A Recorrente, por sua vez, defende se tratem de insumos necessários para a produção de cavaco de madeira de *pinus caribaea hondurensis*, cavaco de madeira de *eucalyptus* e casca triturada.

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 ESTABELECIDADA 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 nº 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 ou 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 consequentemente 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.

A industrialização da Recorrente é composta de várias fases e processos que se inicia no campo, com o preparo e plantio da principal matéria-prima, madeira, e termina com a obtenção dos produtos finais - cavaco de madeira de *pinus caribaea hondurensis*, cavaco de madeira de *eucalyptus* e casca triturada -, que em grande maioria são destinados ao mercado externo (exportação).

Segundo o Laudo Técnico apresentado, o processo agroindustrial da interessada é composto das seguintes fases: Agrícola e Industrial.

A 1ª fase agrícola do processo produtivo, reflorestamento, é subdivida nas seguintes etapas: derrubada de material lenhoso; roçadeira; subsolagem; aplicação de calcário; controle de formigas; aplicação de herbicida; plantio; replantio; adubação; limpeza e capina; controle de pragas e doenças e, prevenção e controle de incêndio.

A 2ª fase agrícola do processo produtivo, colheita, é subdivida nas seguintes etapas: derrubada, desgalhe; arraste de madeira; traçamento; carregamento; limpeza da carga e transporte de madeira.

Já a parte industrial do processo produtivo, 3ª fase, é composta de: recepção da madeira; armazenagem e industrialização.

Dispêndios com reflorestamento

O motivo da glosa foi:

Este grupo engloba as aquisições de bens como adubos, fertilizantes, herbicidas, assim como de serviços de transporte destes bens, preparo e limpeza de solo, transporte de mudas, construção de estradas, combate a pragas, silvicultura e todas as demais aquisições de bens e serviços relacionados à formação e manutenção de florestas destinadas ao corte para posterior industrialização e comercialização da madeira.

Ocorre, contudo, que tais dispêndios devem compor o custo de formação do ativo imobilizado (recursos florestais), o qual, nos termos do art. 334 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) e do art. 183, § 2º, “c”, da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), está sujeito à exaustão, conforme se vê abaixo: (...)

Fica claro, portanto, que os empreendimentos florestais destinados ao corte para industrialização e posterior comercialização da madeira devem ser classificados no ativo imobilizado, assim como as despesas incorridas para a sua constituição. Esse bem (floresta) sofrerá, então, exaustão à medida de sua exploração. No entanto, por falta de amparo legal, não pode haver desconto de créditos calculados em relação a encargos de exaustão.

Por sua vez, alega a Recorrente:

No caso em comento, tem-se que as despesas com a implantação, a manutenção e a exploração de florestas (ou produção de madeira) estão, sim, vinculadas ao produto exportado (cavaco de madeira), bem como a produção e a exportação de cavaco somente é possível com a utilização de madeira (matéria-prima) na sua fabricação, principal matéria-prima. Além disso, as despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo são custos/despesas de produção e estão vinculadas à receita de exportação, razão pela qual são devidos os créditos de PIS/COFINS não cumulativo.

A glosa deve ser revertida, porquanto os bens e serviços utilizados são insumos da 1ª e 2ª fase do processo produtivo da Recorrente, respectivamente reflorestamento e colheita, configurando-se como insumos da cadeia verticalizada:

(i) Bens: adubos, fertilizantes e herbicidas, mudas, pneus, câmaras de ar, equipamentos de irrigação e etc.

(ii) Serviços: transporte de bens, preparo e limpeza do solo, transporte de mudas, construção de estradas, combate a pragas, silvicultura, controle fitossanitário e etc.

Observa-se que os insumos dos insumos relativos ao reflorestamento são consumidos na formação e manutenção das florestas são passíveis de creditamento no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002.

Carregamento e Frete

Da análise do processo produtivo da Recorrente e das notas fiscais entregues para comprovar os dispêndios, tem-se que os serviços de transporte contratados englobam tanto o transporte dos bens relacionados à formação e à manutenção das florestas destinadas ao corte para posterior industrialização e comercialização da madeira (adubos, fertilizantes, herbicidas, mudas e outros), como, em relação à maior parte dos créditos pleiteados, o carregamento e

transporte de madeira da área florestal até a fábrica do contribuinte, conforme a descrição do processo produtivo:

“TRANSPORTE DE MADEIRA

No transporte até a fábrica de Santana é adotado o sistema de transporte das toras com 5,5 e 11 metros de comprimento, carregadas no sentido longitudinal com forte amarração das cargas com cabos e paradas obrigatórias ao longo do trajeto para inspeção e reaperto das cargas.

As carretas têm capacidade de 50 t/viagem e necessitam de licença especial de tráfego para rodarem na BR”.

“Transporte:

A madeira é transportada longitudinal ao caminhão, o tipo de composição é o sistema rodo trem, que é tracionado por caminhões cavalo mecânico com tração 6x4. Todo o transporte é terceirizado e está atrelado às leis de transporte e cargas vigentes, devendo obedecer às mesmas”.

Como já posto acima, os serviços relacionados à formação e manutenção de florestas destinadas ao corte para posterior industrialização e comercialização geram direito a crédito. Assim:

(i) Transporte e carregamento dos bens relacionados à formação e à manutenção das florestas destinadas ao corte para posterior industrialização e comercialização da madeira (adubos, fertilizantes, herbicidas, mudas e outros).

São fretes relacionados a insumos utilizados na formação, manutenção da floresta e colheita e são pagos na aquisição de bens e produtos empregados na fase agrícola do processo produtivo da empresa.

De acordo com o Laudo Técnico apresentado, esses bens são utilizados na formação da floresta, nas fases de adequação e preparo do solo, no plantio, nos tratamentos culturais, e no corte, carregamento e transporte.

Logo são essenciais e relevantes, com crédito permitido com fundamento no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002.

(ii) Transporte e carregamento de madeira da área florestal até a fábrica, que são fretes de produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Os fretes relacionados ao tratamento dos produtos em elaboração são custos de produção (em fases da industrialização) relacionados com a aquisição dos insumos, essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002.

Logo, devem ser revertidas as glosas dos valores referentes às aquisições de serviços de carregamento e transporte (frete).

Combustíveis e lubrificantes

Da análise do processo produtivo, conclui-se que os combustíveis e lubrificantes adquiridos têm diversas destinações, a saber:

a) Operações dos equipamentos utilizados nas atividades de formação e manutenção das florestas destinadas ao corte para posterior industrialização e comercialização da madeira (reflorestamento), como preparo de solo, aplicação de produtos químicos, combate de pragas e outros;

b) Operações dos equipamentos utilizados nas atividades de colheita, como corte, derrubada, desgalhamento, descascamento e arraste; e

c) Operações dos equipamentos utilizados no processo fabril.

As glosas devem ser afastadas, porquanto os dispêndios dos itens a) e b) estão diretamente ligados às atividades de manutenção de máquinas e equipamentos do processo produtivo da 1ª e 2ª fases agrícolas. Essas despesas são vinculadas ao processo produtivo e aptas a serem creditadas na apuração do valor devido das contribuições, desde que não componham o ativo permanente, nos termos do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002.

Ressalte-se que, ao contrário do que sustentou o relatório fiscal, a Recorrente apontou que há controle e segregação dos valores de combustíveis e lubrificantes utilizados nas atividades de reflorestamento dos valores de combustíveis e lubrificantes utilizados nos setores produtivos da empresa.

Atualização pela Taxa Selic

Nos termos do REsp nº 1.767.945/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos pelo STJ, é devida a correção monetária pela SELIC no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final de cada trimestre, após o decurso de 360 (trezentos e sessenta) dias do protocolo do pedido de ressarcimento de saldo credor trimestral do PIS não cumulativo, diante da resistência ilegítima do Fisco:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do

contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: EREsp 1.461.607/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 1º/10/2018; AgInt no REsp 1.239.682/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 13/12/2018; AgInt no REsp 1.737.910/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 28/11/2018; AgRg no REsp 1.282.563/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16/11/2018; AgInt no REsp 1.724.876/PR, Rel. Ministra Regina Helena.

Com razão a Recorrente ao pleitear a atualização pela Taxa SELIC, contudo a incidência se dá após o 360º dia do protocolo do pedido de ressarcimento.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora