



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10235.720204/2009-15  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.694 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2021  
**Recorrente** AMCEL AMAPÁ FLORESTAL E CELULOSE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

Ementa:

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

RESSARCIMENTO. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

O aproveitamento de crédito para dedução da contribuição devida ou o ressarcimento de valores do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores - Enunciado de Súmula CARF nº 125.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente aos custos com combustíveis e lubrificantes utilizados nas fases de produção de mudas, reflorestamento e colheita.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araújo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

**Relatório**

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não-cumulativo, apurados do 2º trimestre de 2007, no montante de R\$ 1.094.442,01.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Macapá, por intermédio do Parecer e do Despacho Decisório de fls. 91/100, deferiu parcialmente o pleito, no valor de R\$ 636.870,88, sob os seguintes fundamentos::

*Os dispêndios geradores de créditos da COFINS 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 artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 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 387/10..*

*Inconformada com a decisão, de que tomou ciência em 12/03/2010 (fl. 106), a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade, em 12/04/2010 (fls. 167/195), alegando que:*

*a) Da análise do despacho proferido, constata-se que restaram deferidos os créditos referentes aos insumos empregados no transporte e carregamento de madeira, e serviço de desgalho/descasque, energia elétrica e depreciação. De outra feita, restaram indeferidos os créditos referentes às rubricas "florestamento/reflorestamento" e "diesel e lubrificantes".*

*b) Após traçar relato acerca da não-cumulatividade da Cofins, assevera que todos os insumos que sofram alterações em função da ação direta exercida sobre o produto em fabricação, são geradores de créditos da Cofins. Neste teor, está autorizada a aproveitar-se de créditos de Cofins 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 quatro fases: produção de mudas pelo método de mini estaquia, silvicultura (reflorestamento), colheita e processo fabril. A autoridade fiscal glosou todos os créditos oriundos dos insumos referentes à primeira e segunda fases do processo produtivo, bem como o dispêndio de Diesel e Lubrificantes dessa fase e de todo o processo produtivo, alegando, data maxima venia, a impossibilidade de segregação de valores.*

*d) 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, jungindo 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.

e) 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 da Cofins os insumos utilizados no 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.

f) Repudia a glosa dos créditos de Cofins referente à aquisição de diesel, óleo, graxa, frete, pneus, câmaras de ar, fertilizantes, mudas etc, utilizados nas fases 1 e 2 do processo produtivo, eis que a mesma viola frontalmente o princípio da não-cumulatividade da Cofins. 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 Cofins.

g) Quanto à alegação de ausência de segregação do diesel e lubrificantes utilizados tanto no reflorestamento quanto nos setores produtivos, a manifestante possui um relatório detalhado do “Consumo de Combustível, no qual é perfeitamente possível chegar ao percentual médio de gastos com Combustíveis e Lubrificantes dos anos 2004, 2005 e 2006, consumidos no processo de reflorestamento, e o restante, conseqüentemente atribuído à utilização nos setores industriais. 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.

h) 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 são geradores de crédito da Cofins. 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 combustível e lubrificantes utilizados nos setores industriais. Laudo técnico comprova a efetiva utilização dos mesmos no processo fabril, sendo este inclusive o entendimento do CARF.

i) Há que se atentar que os créditos extemporâneos lançados no DACON de dez/08, apesar de se referirem às aquisições do período de jan/04 a dez/04, não tem qualquer relação com os créditos que constam dos DACONs mensais desse período. Os créditos informados em dez/08, e questionados pela r. Fiscalização, eram até então desconhecidos pela empresa e nunca antes haviam sido apurados, apropriados fiscalmente ou registrados na contabilidade do contribuinte. Dessa forma, esses créditos não estão sendo apenas aproveitados de forma extemporânea, mas efetivamente apurados e contabilizados no ano de 2008. Adverte que não há a consumação da aludida decadência do direito de se pleitear o crédito vinculado ao fato gerador ocorrido em 2004;

j) A manifestante faz jus aos acréscimos de correção monetária e juros, sob pena de enriquecimento sem causa da Administração em prejuízo ao contribuinte. Refere decisão judicial e aduz que o ressarcimento integral, com correção e juros compensatórios, não é faculdade, mas imposição legal. Admitir a escrituração/manutenção, para posterior ressarcimento em espécie, sem a devida correção monetária, é retornar aos tempos leoninos, é apropriação indébita, é enriquecimento ilícito. 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 em Belém (PA) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão nº 01-22.128, de 20 de junho de 2011, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo contribuinte, por lhes faltar 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.

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e ressalta seu processo produtivo e requisita o aproveitamento dos custos com relação às despesas incorridas em todas as fases do processo produtivo de cavaco de madeira, bem com carregamento, fretes, combustíveis, lubrificantes, transporte de funcionários e serviços de vigilância. Requer, outrossim, que os valores ressarcidos sejam atualizados pela taxa Selic.

É o breve relatório.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

### Conceito de Insumo

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo nº 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

#### II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. 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.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de

origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

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.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"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.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica;

e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

A interessada produz cavaco de madeira e utiliza como principal insumo madeira por ela produzida. Afirma que todos os insumos relativos as fases de reflorestamento e de colheita são consumidos na formação e manutenção das florestas, pois do sucesso da lavoura depende a aplicação de adubos, fertilizantes e herbicidas, ou seja, são determinantes para a qualidade do produto em sua fase de industrialização.

Em outras palavras, a recorrente defende que o início do processo produtivo se dá na fase de reflorestamento, passando pela fase da colheita e terminando na fase fabril. Já a Fiscalização entende diferente, pois crava como início do processo produtivo apenas a fase desenvolvida no parque fabril.

Portanto, o que se tem a decidir é se as fases de reflorestamento e de colheita fazem parte do processo produtivo da recorrente.

Já me pronunciei em outras oportunidades sobre o tema. Ao meu sentir, o processo produtivo de agroindústria ultrapassa a fase ocorrida no parque fabril, nos casos em que o sujeito passivo produz seu insumo ao invés de adquiri-lo no mercado. Entendo que os custos com a produção de seu insumo podem ser essenciais ao processo produtivo, desde que provado nos autos. Em outras linhas, aceito a teoria do insumo do insumo. Que seria exatamente a possibilidade de aproveitamento dos custos com os insumos que servirão de insumos para o produto final.

Partindo dessa premissa, analiso os autos e as alegações/provas apresentadas pela interessada para lastrear seu pleito.

As fases de produção de mudas, reflorestamento, colheita e fabril foram assim descritas:

#### **1ª Fase – Produção de mudas pelo método de mini estaquia**

Esta fase consiste na multiplicação das espécies por estacas. O método consiste no plantio de um ramo ou folha da planta, desenvolvendo-se uma nova planta a partir do enraizamento das mesmas.

Dentre os tipos de propagação vegetativa desenvolvida para as espécies produzidas pela Recorrente, as mais conhecidas e utilizadas são a estaquia, a

micropropagação, a microestaquia, a enxertia e a mini estaquia. A estaquia é a técnica inicialmente mais utilizada na clonagem comercial de árvores para reflorestamento, porém em vista de uma série de limitações (capacidade de enraizamento, qualidade do sistema radicular, entre outros) a mini estaquia foi implementada- rapidamente e, atualmente, a maioria das grandes e médias empresas florestais brasileiras utiliza esta técnica em escala comercial.

### **2ª Fase - Reflorestamento (Silvicultura)**

Esta fase do processo produtivo consiste no Reflorestamento. Esta se dá através do link, que é a derrubada do material lenhoso através de trator, com posterior enleiramento, que consiste no agarramento dos feixes e resíduos e depósito dos mesmos na bordadura do talhão.

Após, é realizado o preparo do solo através da perfuração (subsolagem) e a distribuição do fosfato em filete contínuo dentro do sulco (fosfatagem). Ato contínuo, aplica-se o calcário através de uma adubadeira e, em seguida, monitora-se o controle de formigas.

Por último, um trator de pneu e tanque de pulverização realiza a aplicação herbicida de frente.

Então o solo está preparado para o plantio nos 12 meses do ano, e, se necessário, este se faz através de uma plantadeira ergonômica. A irrigação é realizada através de hidrogel e carro pipa, os quais são monitorados. Já o replantio ocorre entre 15 a 30 dias após o plantio em talhões com índice de mortalidade, e a adubação ocorre manualmente ou de forma mecanizada.

O controle de pragas e doenças é monitorado, e não se pode esquecer que em todo este processo, ocorre a prevenção e controle de incêndio florestal.

### **3ª Fase - Colheita**

Esta terceira fase consiste no processo de colheita das espécies plantadas através da derrubada, o desgalhe manual dos feixes acumulados no chão, o arraste da madeira através de equipamentos, o traçamento, o carregamento em caminhões, a limpeza da carga acomodada no caminhão bitrem, e, por último, o transporte até a fábrica.

### **4ª Fase - Processo Fabril**

Esta fase compreende a recepção e a armazenagem da madeira em pátios determinados na área industrial. As toras são transportadas por guindastes até o tambor descascador, cuja rotação provoca o descascamento e são transportadas por correntes de alimentação e rolos até a entrada do picador.

Após, o produto passa pelas peneiras oscilatórias até o repicador, o qual permite um aproveitamento completo dos cavacos desclassificados nas peneiras rotativas.

Nesta fase tem-se ainda o picador de casca, cujo produto é negociado para queima de caldeiras de biomassa.

Os cavacos de madeira são, então, acomodados em pátios de estocagem. A seguir, passam pelas moegas que os levam aos transportadores do sistema de embarque, e chegam até aos carregadores de navios para o despejo no porão do navio por uma calha telescópica.

Nas as fases “produção de mudas”, “reflorestamento” a interessada, repudia a glosa dos créditos de COFINS referente à aquisição de diesel, óleo, graxa, frete, pneus, câmaras de ar, fertilizantes, mudas, produtos utilizados na irrigação e adubação, controle fitossanitário, serviços agrícolas prestados por terceiros. Ressalvado o custo com combustível e com lubrificante, não foi explicitado seu recurso voluntário como os mencionados bens e serviços se subsumem ao conceito de insumos por serem essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo e, por consequência, dar direito ao crédito.

Em outras palavras, faltou dialeticidade sobre esse capítulo.

Fredie Didier Jr define a necessidade da dialeticidade do recurso:

A parte, no recurso, tem de apresentar a sua fundamentação de modo analítico, tal como é exigida para decisão judicial (art. 489, § 1º, CPC). A parte não pode expor as suas razões de modo genérico. Não pode valer-se de meras paráfrases da lei. Não pode alegar a incidência de conceito jurídico indeterminado, sem demonstrar as razões de sua aplicação ao caso. O dever de fundamentação analítica da decisão implica no ônus de fundamentação analítica da postulação. Trata-se de mais um corolário do princípio da cooperação. O STJ reconheceu expressamente a aplicação do art. 489, § 1º, do CPC, às partes ao analisar um agravo interno em que o recorrente se teria limitado, literalmente, a repetir os argumentos trazidos no recurso especial.

“A doutrina costuma mencionar a existência de um princípio da dialeticidade dos recursos. De acordo com esse princípio, exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição pela qual a parte não apenas manifeste sua inconformidade com ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada.

Rigorosamente, não é um princípio: trata-se de exigência que decorre do princípio do contraditório, pois a exposição das razões de recorrer é indispensável para que a parte recorrida possa se defender, bem como para que o órgão jurisdicional possa cumprir seu dever de fundamentar suas decisões (STJ, 2ª T. AgInt no AREsp 853.152/RS Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 13/12/2016, DJe 19/12/2016)”.

Diante do pedido genérico da interessado, me vejo na obrigação de negar provimento a este capítulo recursal, pois combustível e lubrificante será tratado em capítulo específico.

### **Combustíveis e lubrificantes**

A Fiscalização glosou os valores referentes aos custos com combustíveis e lubrificantes em virtude da falta de segregação nas atividades.

A interessada alega que possui relatório detalhado dos custos na fase agrícola e industrial, inclusive com relação a combustível e lubrificante. Que referido relatório é realizado mensalmente, com a discriminação detalhada do consumo, da atividade desenvolvida (colheita, transporte, fábrica, embarque, administração direta e indireta) e do valor (R\$/Ton.), possibilitando a segregação almejada pela r. Fiscalização. Através do relatório é perfeitamente possível chegar ao percentual médio de gastos com Combustíveis e Lubrificantes do ano de 2003, consumidos no processo de reflorestamento, e, o restante, conseqüentemente é atribuído à utilização nos setores industriais.

Como já dissertado, os custos relacionados com as fases de reflorestamento e da colheita conferem direito à crédito por serem essenciais ao processo produtivo da recorrente. Neste norte, afasto as glosas referentes aos custos com combustíveis e lubrificantes utilizados nas mencionadas fases de produção.

### **Créditos extemporâneos**

Alega a recorrente que:

Os créditos informados em dez/08, e questionados pela r. Fiscalização, eram até então desconhecidos pela empresa e nunca antes haviam sido apurados, apropriados fiscalmente ou registrados na contabilidade do contribuinte. Dessa forma, esses créditos não estão sendo apenas aproveitados de forma extemporânea, mas efetivamente apurados e contabilizados no ano de 2008.

O chamado crédito extemporâneo ocorre quando, por um lapso, a pessoa jurídica deixa de escriturar um crédito fiscal na competência em que deveria ter sido escriturado, sendo efetuado posteriormente à sua efetiva entrada no estabelecimento.

No caso em exame, a lide versa sobre possíveis créditos referentes ao 2º trimestre de 2007. Os créditos discutidos neste capítulo se referem ao 4º trimestre de 2008, logo, não podem ser considerados extemporâneos e não fazem parte da lide posta nestes autos.

Forte nestes breves argumentos, nego o capítulo recursal.

### **Taxa Selic**

A interessada requer que seja determinada a aplicação da taxa Selic entre a data do pedido de restituição até a data da completa satisfação do crédito.

Quanto à possibilidade de aplicação de juros compensatórios sobre o ressarcimento de créditos fiscais referentes ao PIS e a Cofins não-cumulativos, entendo que não há amparo legal, muito pelo contrário, a Lei nº 10.833/2003 veda expressamente a aplicação de juros compensatórios sobre o ressarcimento de créditos fiscais nela previstos, assim dispondo:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e §5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e lido § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

Portanto, pela regra acima reproduzida, é vedada a aplicação da taxa Selic ao valor do crédito de PIS e de Cofins não cumulativos.

Por fim, essa matéria se encontra pacificada no âmbito do CARF por intermédio do Enunciado de Súmula CARF nº 125.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

### **Conclusão**

Por todo exposto, dou provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis e lubrificantes utilizados nas fases de produção de mudas, reflorestamento e colheita;

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho

