



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



**Processo nº** 10235.720293/2012-97  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.852 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2021  
**Recorrente** AMCEL - AMAPA FLORESTAL E CELULOSE S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para:

a) reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis, lubrificantes, com manutenção em veículos de incêndio, ferramentas, serviço de geoprocessamento e serviço de topografia, que foram utilizados nas fases de produção de mudas, reflorestamento e colheita;

b) reverter as glosas referentes aos serviços de link, de enleiramento, de roçadeira, de subsolagem, de fosfatagem, de aplicação de calcário, de controle de formigas, de aplicação herbicida de frente, de plantio, de replantio, de adubação manual e mecanizada, de capina mecanizada, de controle de pragas e doenças, de limpeza manual, de prevenção/controle de incêndio florestal, de bomba costal e de barra protegida, todos prestados na fase de reflorestamento;

c) reverter as glosas referentes aos serviços de derrubada, de desgalhe, de arrastee de transporte de madeira, de traçamento e de limpeza da carga, todos prestados na fase de colheita;

d) reverter as glosas referentes às aquisições de adubo, fertilizante e herbicida;

- e) reverter as glosas referentes aos custos com a manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no embarque do produto exportado;
- f) reverter as glosas referentes aos custos com dragagem do porto;
- g) reverter as glosas referentes aos custos com transporte de casca/biomassa.

Vencidos os conselheiros Vinicius Guimarães e Larissa Nunes Girard que divergiram quanto as reversões referentes a dragagem e embarque. Walker Araújo acompanhou o relator pelas conclusões em relação a manutenção da glosa denominada “produção de mudas”.

Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3302-010.849, de 24 de maio de 2021, prolatado no julgamento do processo 10235.720047/2006-97, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

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

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

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 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP não-cumulativo, apurados do 3º trimestre de 2005, no montante de R\$ 305.084,23.

A unidade de origem, após a realização de diligência destinada a apurar a liquidez e certeza do direito creditório, emitiu despacho decisório, reconhecendo direito creditório no valor de R\$ 28.990,77 e homologando as compensações correlatas até o limite de tal crédito, sob os seguintes fundamentos:

**10.1) Questão Preliminar – Reflorestamento:** *Por conta de sua atividade de reflorestamento, o contribuinte realiza diversos dispêndios relacionados à formação e manutenção de florestas destinadas ao corte para posterior industrialização e comercialização da madeira, tais como adubos, fertilizantes, herbicidas, aluguel de máquinas e equipamentos, serviços de transporte, preparo e limpeza de solo, transporte de mudas, construção e manutenção de estradas, combate a pragas, silvicultura e outros.*

*Ocorre 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 n.º 3.000/1999) e do art. 183, § 2º, “c”, da Lei das Sociedades por Ações (Lei n.º 6.404/1976), está sujeito à exaustão, à medida de sua exploração. E por falta de amparo legal, não pode haver desconto de créditos calculados em relação a*

*encargos de exaustão, nos termos do ADI RFB n.º 35, de 02/02/2011, publicado no DOU de 03/02/2011.*

*Especificamente em relação às pessoas jurídicas DJ Serviços Rurais Ltda (CNPJ 06.057.768/0001-88) e Vilbe Pereira de Sousa – EPP (CNPJ 05.284.200/0001-37), resultou evidente dos contratos celebrados e das descrições das notas fiscais que os serviços e ações desenvolvidos estão relacionados a atividades de reflorestamento, motivo pelo qual foram glosadas as notas fiscais relacionadas a tais atividades.*

#### **10.2) Créditos Decorrentes de Bens e Serviços Utilizados como Insumos:**

(...)

**10.2.3) Créditos Glosados:** *Com base no arquivo de “Relação de Notas Fiscais Glosadas 2005” foram agrupados os bens e serviços segundo as justificativas de glosa, como seguem:*

**10.2.3.1) Combate a incêndio; materiais contra incêndio; veículos de incêndio – manutenção; ferramentas; geoprocessamento e topografia; limpeza e conservação:** *os respectivos itens não são utilizados, aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos bens destinados à venda, e, no caso dos bens, muito menos sofrem 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.*

**10.2.3.2) Fase de embarque:** *Engloba as aquisições de bens e serviços utilizados na etapa de embarque do produto acabado destinado à venda, sobretudo manutenção de máquinas e dragagem do porto. Conclui-se, por óbvio, que não se trata de bens e serviços utilizados “na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Estando o produto já na sua fase de embarque, ou seja, pronto e acabado, não há mais que se falar em etapa de produção ou fabricação. Assim como as leis de incidência não previram como sendo insumos os gastos relacionados a bens e serviços utilizados nas áreas administrativas e comerciais da empresa, igualmente não previram sobre os bens e serviços utilizados nas fases pós-produção, com exceção das hipóteses taxativamente previstas.*

**10.2.3.3) Combustíveis e lubrificantes; combustíveis - transporte:** *Engloba as aquisições de combustíveis e lubrificantes que têm diversas destinações: operações dos equipamentos utilizados nas atividades de formação e manutenção das florestas destinadas ao corte; operações dos equipamentos utilizados nas atividades de colheita, como derrubada, traçamento, desgalhamento, descascamento e arraste; operações dos equipamentos utilizados no processo fabril; e operações dos equipamentos utilizados na área de embarque. 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 créditos de PIS/Cofins, bem como o valores utilizados nas atividades de embarque não podem ser considerados insumos. No entanto, o contribuinte não apresentou qualquer sistema contábil capaz de segregar tais valores, em que pese solicitação constante no Termo de Início do Procedimento Fiscal, reiterada no Termo de Intimação n.º 0010. Em síntese, foram glosados os valores relativos a aquisições de combustíveis e lubrificantes, bem como os valores relacionados ao transporte dos mesmos, em razão da ausência de segregação dos dispêndios que demonstre o uso em operações passíveis de aproveitamento de créditos.*

**10.2.3.4) Ausência de descrição; ausência de segregação – estoque; ausência de segregação – manutenção; ausência de segregação - veículos:** *Embora intimado e reintimado a apresentar arquivo com a descrição completa dos bens e serviços, vários itens constantes do arquivo reapresentado “Arquivo Amcel Base de Créditos 2005” voltaram a não cumprir os requisitos mínimos de descrição clara e completa, com indicação da exata etapa/fase do processo produtivo, impossibilitando a subsunção dos fatos à legislação tributária. Com a justificativa “Ausência de descrição”, foram glosados os itens apresentados sem descrição ou com descrições completamente genéricas, como “transporte”, “72060201”, “fretes” e outros, inviabilizando por completo qualquer tipo de análise para o enquadramento na definição de insumo. Com*

as justificativas “Ausência de segregação – estoque”, “Ausência de segregação – manutenção” e “Ausência de segregação – veículos”, foram glosados os itens relacionados a manutenções e suprimentos (sobretudo partes e peças de reposição em estoque), apresentados sem a indicação da exata etapa/fase do processo produtivo (centro de custo e conta contábil) ou com indicações completamente genéricas e desprovidas de qualquer requisito de confiabilidade, como, por exemplo, a mera indicação de “estoque”, “controle de estoque”, “pesquisa”, “diretoria administrativo-financeiro”, “máquinas leves” “oficina central”, “recursos humanos”, “relação com a comunidade”, “manutenção de fazendas”, “manutenção de colheita florestal” e outros, sendo que as expressões “colheita” e “fazenda” são utilizadas pelo contribuinte indistintamente para representar tudo o que se passa em sua área não fabril, o que compreende as atividades de formação e manutenção das florestas destinadas ao corte (reflorestamento), bem como outras operações específicas não geradoras de créditos. Ademais, da mesma forma do que no tópico anterior, que tratou da glosa referente aos valores de combustíveis e lubrificantes, igualmente não foi apresentado pelo contribuinte qualquer sistema contábil capaz de segregar os valores de bens e serviços utilizados nas atividades de reflorestamento e de embarque do produto dos valores de bens e serviços utilizados nos setores produtivos da empresa.

**10.2.3.5) Transporte de madeira; carregamento de madeira; descarga de madeira; transporte de casca/biomassa:** Os serviços contratados para carregamento, transporte e descarga da madeira são relativos aos fretes da área florestal até a fábrica do contribuinte. No entanto, por falta de amparo legal, não pode haver desconto de crédito de despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou 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. Igualmente, os fretes contratados para o transporte de casca/biomassa se dão entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica e, 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, não há amparo legal para tal creditamento. Ademais, a biomassa utilizada para geração de energia não representa aquisição de energia elétrica ou energia térmica, ao passo que o adubo decorrente da biomassa é empregado na atividade de reflorestamento, ou seja, dispêndio relacionado à formação e manutenção de florestas.

(...)

**10.4) Créditos decorrentes de despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica;**

**10.4.1) Créditos glosados:**

**10.4.1.1) Transporte de cavaco para o pátio:** Em relação às notas fiscais nº 000077 e 000079 da empresa A.C.R. DE SOUZA-ME (CNPJ nº 03.822.139/0001-09), verifica-se que elas não correspondem à locação de prédios, máquinas ou equipamentos, uma vez que delas consta a descrição “Ref. transporte de cavaco dos picadores móvel p/ pátio” (ou “pátio 02”), também inexistindo contrato de locação de bem móvel celebrado com tal empresa no período de apuração de tela. Foram glosadas tais notas fiscais, pois, pelo evidente caráter de prestações de serviços não caracterizados como insumo e pela falta de comprovação de se tratar de locações de máquinas e equipamentos.

**10.4.2) Créditos deferidos:** Foram deferidos os demais valores apresentados e identificáveis como referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, com exceção, obviamente, dos itens já tratados no tópico 10.1 (“Questão Preliminar – Reflorestamento”).

**10.5) Créditos decorrentes de despesas de armazenagem de mercadoria:** Foram deferidos integralmente os valores referentes a despesas de armazenagem de mercadoria.

**10.6) Créditos sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição):**

Em relação aos créditos sobre bens do ativo imobilizado, o contribuinte apenas os solicitou em relação ao **mês de outubro/2005**, bem como que os apurou unicamente utilizando a opção pela recuperação acelerada de créditos, com base no valor de aquisição, prevista no § 14 do art. 3º, c/c o inc. II do art. 15, da Lei nº 10.833/2003. Para respaldar os valores apresentados, o contribuinte apresentou o “Arquivo Amcel Controle Ativo Imobilizado”, no qual se vê que apenas parte do valor apresentado no DACON do mês de outubro/2005 é realmente relativo ao referente mês. Segundo anotação do próprio contribuinte, “soma das parcelas de agosto/2004 a outubro/2005 foi apropriada em sua totalidade no mês de outubro/2005”, assim como “soma das parcelas de novembro/2005 a dezembro/2005 foi apropriada em sua totalidade no mês de janeiro/2006”.

**10.6.1) Créditos decorrentes de custos, despesas e encargos relativos a outros meses e anos:** os valores apresentados pelo contribuinte para o mês de outubro/2005 contemplam tanto créditos relativos a este próprio mês como também pretensos créditos relativos a outros meses (incluindo, ainda, alguns meses do ano de 2004). No entanto, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevêm a apuração mensal para o PIS e a Cofins e o art. 3º, § 1º, de ambas as leis, determina que os créditos devem ser apurados sobre custos, despesas e encargos incorridos no mês de apuração, bem como sobre aquisições de insumos ocorridas no mês de apuração. Assim, não é possível incluir na composição da base de cálculo de um determinado mês de apuração do crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, valores de custos, despesas ou encargos que dizem respeito não ao próprio período em questão e sim a meses anteriores ou posteriores. O procedimento pretendido pelo contribuinte, além de não ter amparo legal, impossibilita o controle, pela Administração, do crédito pleiteado, abrindo a possibilidade de o mesmo crédito ser utilizado em mais de um pedido de ressarcimento ou declaração de compensação. Além disso, a pretensão do contribuinte em solicitar pedido de ressarcimento referente a créditos de outros meses não é possível sem a devida retificação dos DACON e DCTF correspondentes a estes próprios meses, acompanhada de posterior envio de Pedido de Ressarcimento (original ou retificador) específico para cada trimestre-calendário, observado o prazo decadencial, em face do disposto nas Instruções Normativas RFB nº 1.015/2010 e RFB nº 900/2008 (em vigência na época dos pedidos). Assim, do valor de R\$ 1.821.583,68 apresentado como Base de Cálculo do Crédito a Descontar Referente Ativo Imobilizado para o mês de outubro/2005, foi considerado apenas o valor referente a este próprio mês, ou seja, R\$ 179.172,13.

#### **10.7) Créditos decorrentes de importações de bens utilizados como insumos:**

Constata-se que os valores das notas fiscais de importação de bens utilizados como insumos foram somados aos das notas fiscais de aquisição no mercado interno de bens utilizados como insumos, quando o correto seria informar os créditos decorrentes de importações no campo específico. Entretanto, por terem sido apropriados e solicitados nos meses de competência corretos, os créditos das referidas notas fiscais de importação foram apreciados e os valores deferidos encontram-se expostos no arquivo “Relação de Importações Deferidas 2005”.

Cientificado em 14/08/2013, o contribuinte apresentou, em 12/09/2013, a manifestação de inconformidade, na qual alega:

**3.1) Do processo produtivo desenvolvido pela manifestante:** O seu processo produtivo, conforme Laudo descritivo anexo, compreende 4 fases (produção de mudas pelo método de mini estaquia; reflorestamento – silvicultura; colheita; e processo fabril) que se integram em um único processo agroindustrial, fases essas em que são utilizados diversos insumos passíveis de gerar créditos da contribuição, nos termos da legislação aplicável.

**3.2) Do novo entendimento com relação ao conceito de insumo aplicável na sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins:** A Receita Federal, editando atos normativos e instruções, disciplinou ilegalmente sobre o que se considera por insumos nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, extrapolando, assim, os limites de sua competência ao fixar uma interpretação restritiva. Porém, a concepção restrita de

insumo não se coaduna com a base econômica de 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. Nessa senda, não há como restringir o conceito de insumos a determinadas operações, para fins de tomada de créditos, uma vez que é necessário tomar os dispêndios inerentes à atividade econômica empresarial, que possibilita auferir a receita tributável pelas contribuições. A concepção estrita de insumo adstrita à legislação do IPI não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço. Por isso, o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos. O CARF proferiu decisões em que reconhece a validade do conceito de insumo oferecido pela legislação do IRPJ. Destaca-se, ainda, que o TRF da 4ª Região chancelou o entendimento do CARF que ampliou o conceito de insumos para a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS.

### **3.3) Da indevida glosa dos bens e serviços utilizados como insumos**

**3.3.1) Da atividade agroindustrial desenvolvida pela manifestante:** A Lei n.º 10.256/2001, que alterou substancialmente o art. 22 da Lei n.º 8.212/1991, definiu 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. Tem-se, portanto, que a atividade agroindustrial, neste caso, representa a integração do processo produtivo do cavaco, jungindo atividade rural e industrial. Todos os insumos relativos à fase agrícola são consumidos na planta, pois, do sucesso da floresta depende a aplicação de defensivos, adubos, inseticidas, ou seja, são determinantes para a qualidade do produto em sua fase de industrialização. Referidos produtos se integram ao produto final, pois sua utilização está intrinsecamente ligada à qualidade final do produto, caracterizando-se como produto intermediário, tendo em vista que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, são consumidos em decorrência de ação direta no processo de fabricação. Corroborando com o entendimento de que o conceito de insumo, dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS, deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa, o CARF, em recentes julgamentos, reconheceu o direito ao crédito durante todo o processo produtivo do contribuinte, inclusive na fase agrícola.

Por fim, insta ressaltar que, como os insumos e serviços adquiridos e contratados nesta fase produtiva correspondem às hipóteses abarcadas pelo art. 9º da IN SRF n.º 404/2004, não há razão plausível para a glosa dos créditos.

**3.3.2. Do Reflorestamento. Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep Referente às Aquisições de Bens e Serviços Aplicados na Formação e Manutenção de Florestas destinadas ao Corte e no Reflorestamento:** Imperioso destacar que a classificação como ativo imobilizado dos gastos com formação e manutenção da floresta tem como objetivo, apenas, o atendimento da legislação do imposto de renda, porém, esta classificação não faz com que esses bens percam a sua característica de insumo, vez que indispensáveis ao processo produtivo da empresa, razão pela qual são passíveis de ressarcimento. Devem ser considerados insumos todos os bens e serviços empregados direta ou indiretamente na fabricação do bem e na produção do serviço cuja subtração importa na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, razão pela qual há que serem considerados como passíveis de ressarcimento do crédito de PIS não cumulativo os insumos utilizados na produção de mudas e reflorestamento. Este é, inclusive, o entendimento do CARF. Ainda que se entenda que estes dispêndios devem compor o custo de formação de floresta contabilizável no Ativo Não Circulante Imobilizado, há que se levar em consideração o fato de que os créditos passíveis de ressarcimento são aqueles apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. Assim, tem-se que os insumos glosados são créditos reconhecidos no mês de apuração, pois a escrituração contrária viola a Sistemática da Não Cumulatividade do PIS/COFINS, que

visa evitar o efeito cascata da tributação. E a sistemática da não cumulatividade possui como finalidade a neutralização da incidência em cascata. Tendo a Manifestante recolhido o respectivo tributo na aquisição dos insumos e serviços para a consecução das fases 1 e 2 do seu processo produtivo, nada mais justo que permitir a apropriação dos créditos referentes a tais insumos, sob pena de violação ao referido princípio, sendo este o posicionamento do CARF. Assim, a Manifestante repudia a glosa dos créditos referentes à aquisição de diesel, óleo, graxa, frete, pneus, câmaras de ar, fertilizantes, mudas, produtos utilizados na irrigação e adubação, controle fitossanitário, serviços agrícolas contratados de terceiros, dentre outros utilizados nas Fases 1 e 2 do processo produtivo. Ademais, a vinculação da despesa com a receita de exportação não guarda relação exclusivamente com o processo de fabricação ou produção do bem exportado, vez que pode ser incorrida antes ou depois de realizada a produção ou fabricação do bem exportado.

**3.3.3. Dos Créditos Oriundos das Despesas com Combate a Incêndio, Materiais contra incêndio, Veículos de Incêndio (manutenção), Ferramentas, Geoprocessamento e Topografia, Limpeza e Conservação:** O termo insumo especificado no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não compreende só matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, como também todos os demais custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos e prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda. No caso em tela, resta evidente que as despesas incorridas com combate a incêndio, materiais contra incêndio, manutenção em veículo de incêndio, ferramentas, geoprocessamento e topografia e, serviços de conservação e limpeza são passíveis de gerarem créditos de PIS e COFINS, tendo em vista a sua essencialidade de processo fabril da Manifestante.

Conforme Laudo do Processo Produtivo anexo, é possível observar que, em diversas fases do processo de produção do Cavaco de Madeira, ocorre o consumo de ferramentas. Inclusive, é pacífico, em diversas Soluções de Consulta, a possibilidade de aproveitamento dos mencionados créditos. Ademais, os serviços utilizados como insumo, tais como, combate a incêndio, materiais contra incêndio, manutenção em veículo de incêndio, que logicamente fazem parte de etapa indispensável em um processo que lida com a produção de florestas, tal como descrito na 17ª Etapa do Laudo do Processo Produtivo: Prevenção e Controle de Incêndio Florestal, além dos serviços de conservação e limpeza que também são passíveis de gerar crédito de PIS/COFINS tendo em vista que são essenciais ao processo produtivo do Cavaco de Madeira.

**3.3.4. Da “Fase de Embarque”. Dos Créditos Oriundos das Despesas com o Embarque do Produto:** Conforme demonstrado no Laudo do Processo Produtivo da Manifestante, o embarque para a exportação do cavaco de madeira faz parte da 4ª fase denominada “Processo Fabril”. O início do embarque de cavaco é feito com a alimentação por pás carregadeiras para as 3 moegas móveis que saem diretamente das pilhas de estocagem. Posteriormente, os transportadores de correias, com capacidade de 700 toneladas/hora, que estão sob as moegas, conduzem o Cavaco de Madeira até o Carregador de Navio.

Após o carregamento do cavaco de madeira, tratores de esteira tipo CAT D4 são utilizados na compactação da carga no porão do navio. Dessa forma, as despesas incorridas com a manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no embarque do produto exportado são passíveis de gerar crédito de PIS/COFINS, por serem gastos necessários e diretamente vinculados ao processo produtivo da Manifestante, conforme já decidiu o CARF. Destaca-se que a dragagem do Porto de Macapá, além de ser indispensável para a movimentação das embarcações que realizarão a exportação do Cavaco de Madeira, é uma das obrigações contratuais prevista à Manifestante, isso porque, ao firmar o contrato de arrendamento da área onde está localizada com a finalidade de estocar e movimentar as toras e cavacos de madeira para exportação por hidrovias, e às instalações industriais para a transformação de toras de madeira em cavacos, a Manifestante, dentre outras obrigações, comprometeu-se a dragar e a manter

a profundidade mínima de 11,5 m, contada do nível médio do rio, por sua conta exclusiva, durante o período contratual.

### **3.3.5. Dos Créditos Oriundos das Despesas com Combustíveis e Lubrificantes:**

Nos tópicos supras, restou demonstrado o direito creditório da Manifestante quanto às aquisições dos insumos utilizados na fase agrícola (reflorestamento) sendo, portanto, consequência lógica e reflexa, a possibilidade do aproveitamento do crédito nas aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados nas operações dos equipamentos utilizados nas atividades de formação e manutenção das florestas. Salienta-se que o CARF já reconheceu o direito ao crédito com relação aos dispêndios de aquisição de combustível e lubrificante utilizados nas diversas etapas do processo produtivo. Ademais, há que se esclarecer que os combustíveis e lubrificantes, quando adquiridos pela Manifestante, integram o seu estoque, e, posteriormente, conforme a necessidade dos setores produtivos da empresa, há uma segregação com a alocação da utilização dos combustíveis e lubrificantes para os respectivos centros de custo. Ou seja, os combustíveis e lubrificantes são adquiridos como insumos e contabilizados, na entrada, como tal, sendo perfeitamente possível a verificação do *quantum* adquirido, os valores despendidos e os créditos aproveitados. Contudo, ainda que se entenda necessária a segregação contábil, desconsiderando, assim, o registro das entradas para a formação de estoque, insta destacar que o DIÁRIO AUXILIAR CONTÁBIL, documento que segue ora anexado a presente Manifestação, referente ao período em questão, que constituiu o registro básico de toda a escrituração contábil da Manifestante, traz as informações de todos os valores despendidos com a utilização de combustíveis, diesel e lubrificantes, conforme documentação anexa, bem como também, corroborando com a informação ora prestada, a planilha com a descrição dos centros de custo. Importante salientar que os valores registrados no Razão Contábil são contabilizados líquidos dos tributos a recuperar. Assim, o valor demonstrado no Razão Contábil não corresponderá com a base do DACON. Todavia, há que se destacar que, neste livro, existem as contas contábeis e os centros de custos que demonstram em quais atividades o combustível, diesel e lubrificante foram aplicados. Portanto, resta totalmente impertinente e ilegal a glosa sob a assertiva de ausência de fundamentos contábeis, conforme já decidiu o CARF. Superada a suposta ausência de segregação, tem-se que a aquisição de diesel e lubrificantes utilizados na fase de reflorestamento é geradora de créditos, conforme solução de consulta transcrita, da mesma forma que o diesel e lubrificantes utilizados nas áreas de embarque, uma vez que essas nada mais são do que a fase final da industrialização do produto, sendo este, inclusive, o entendimento do CARF.

### **3.3.6. Dos Créditos Oriundos das Despesas com Bens e Serviços. Da Suposta Ausência de Descrição. Ausência de Segregação. Estoque, Manutenção e Veículos:**

a) Quanto às glosas dos créditos em razão da suposta ausência de descrição, reitera que o arquivo “Amcel Base de Créditos 2005” trouxe em suas linhas e colunas as informações necessárias para que a fiscalização pudesse comprovar a efetividade da operação. Tome-se como parâmetro o próprio exemplo trazido pela fiscalização – “transporte”, “72060201”, “fretes” – que se refere a um serviço prestado pela empresa Transgold Ltda, CNPJ n.º 03.557.255/0001-48. Pois bem, tal empresa, como pode ser visualizado nos demais 6.636 registros encontrados na própria planilha em apreço, presta, única e exclusivamente, *serviço de transporte de madeira*, sendo que, excetuando-se o único registro citado na fiscalização, todos os demais, referentes a essa empresa, possuem todos os campos preenchidos da forma como solicitado. Esse mesmo esclarecimento serve para as outras duas empresas que figuram com registros na mesma situação apontada pela fiscalização, sendo elas a Transwood Transporte e Logística Ltda., CNPJ 05.824.316/0001-11 e João da Conceição, CNPJ 01.620.412/0001-97. b) Quanto à ausência de segregação, todas as notas fiscais ora juntadas descrevem, de forma detalhada, os bens e serviços adquiridos, bem como os respectivos valores, devendo, portanto, serem reconhecidos os créditos de PIS/COFINS com relação a esse item. Em relação a alegação da Fiscalização de que a planilha Amcel Base de Créditos 2005 não cumpre os requisitos mínimos de descrição clara e completa, com a indicação exata da etapa/fase do processo produtivo, informamos que tal afirmativa não procede, uma vez que pode ser verificado no próprio documento em questão que todas as

informações encontram-se nele disponíveis, conforme exemplificações que mostram claramente a presença de todas as informações necessárias. Da mesma forma ocorre com a rubrica “Ausência de Segregação – Veículos”. A única exceção ocorre com a rubrica “Ausência de segregação – Estoque”, uma vez que os itens incluídos no estoque, por não ser possível neste primeiro momento determinar sua destinação, não possuem tal informação. Importante destacar que todos os bens objeto de glosas são adquiridos para compor o estoque, como ocorre nas aquisições de Combustíveis e Lubrificantes, sendo os créditos apurados na aquisição dos insumos. Contudo, dada a insistência da fiscalização, informa que a localização geográfica em que se encontra não permite que se faça a segregação na entrada do item, sendo necessária a formação de estoque.

No entanto, no momento em que os itens são requisitados, estes são encaminhados para os destinos, sendo então devidamente classificados e segregados, não havendo que se falar em falta de segregação ou insuficiência de informação. Especificamente em relação aos veículos, razão também não assiste a Fiscalização, a uma pelo fato de ter alegado de forma incabível que, de um modo geral, esses não se enquadram na legislação para fins de creditamento e, a duas, pois, a Manifestante realizou a devida segregação dos veículos por centro de custo. Desta forma, como forma de auxiliar na argumentação ora apresentada, apresenta a planilha com a descrição de cada centro de custo e sua respectiva descrição, o que comprova, de forma cabal, não haver qualquer lacuna nas informações prestadas que justifiquem a glosa realizada pela Fiscalização. Frisa-se que a fiscalização não se ateve ao mérito dos créditos, mas, apenas, na suposta ausência de informação dos arquivos apresentados.

**3.3.7. Dos Créditos Oriundos das Despesas com Transporte de Madeira (frete), Carregamento de Madeira, Descarregamento de Madeira e Transporte de Casca/Biomassa:** a) *Quanto aos Serviços de Transporte (frete), Carregamento de Madeira, Descarregamento de Madeira da área Florestal até a Fábrica:* Os valores despendidos (frete) com transporte dos insumos (matéria-prima) até a fábrica para posterior industrialização e comercialização do cavaco de madeira, bem como com relação as despesas com carregamento e descarregamento, integram a base de cálculo na apuração dos créditos, por ser etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica e compor o custo do bem, como já decidiu o CARF.

Apesar de não explícito, o direito ao crédito sobre fretes de aquisição de insumos está convalidado na legislação e, corroborando com este entendimento, o Manual do DACON 2.5, em sua ficha de ajuda, no item 3 da Linha de Insumos, estabelece que “*integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador*”. Entende-se pela manutenção dos créditos relativos às despesas com carregamento e frete da área florestal até a fábrica, sendo esse o entendimento, inclusive, do CARF. Destaca-se, por fim, que em trimestres anteriores a fiscalização reconheceu o direito creditório da Manifestante com relação às aquisições de serviços de carregamento e frete. b) *Quanto aos Serviços de Transporte de Casca/Biomassa:* A Manifestante é obrigada, por expressa disposição legal, a tratar os seus resíduos industriais, o que realiza através de empresa especializada, bem como zelar pelo transporte que deve ser feito por meio de equipamento adequado, obedecendo às regulamentações pertinentes. Dessa forma, os custos dos serviços de transporte para o “descarte da biomassa” são passíveis de gerar crédito de PIS/COFINS, haja vista que estão intrinsecamente relacionados ao processo produtivo do cavaco de madeira e a Manifestante está obrigada, pelas legislações ambientais, a dar a correta destinação a esses resíduos. São inúmeros os julgados do CARF nesse sentido.

**3.3.8. Dos Créditos Oriundos das Despesas com Serviço de Remoção de Cavaco do Pátio:** Como demonstrado através do Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral emitido pela Receita Federal, a empresa A.C.R. de Souza (CNPJ n.º 03.822.139/0001-09) possui como atividades econômicas (i) Aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes (CNAE n.º 77.32-2-01) e (ii) Aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificados anteriormente, sem operador (CNAE n.º 77.39-0-99). Sendo assim, as notas fiscais emitidas pela empresa A.C.R. de Souza são referentes ao aluguel de máquinas e

equipamentos utilizados nas atividades da Manifestante, cujas despesas são passíveis de gerar crédito de PIS/COFINS. Frisa-se que o próprio Manual DACON - Linha 06A/06 (“Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas”) é claro ao reconhecer a possibilidade do aproveitamento do crédito de PIS/COFINS com relação “ao valor do custo e/ou da despesa, incorridos no mês, com aluguéis de máquinas e equipamentos *utilizados nas atividades da empresa, inclusive atividades administrativas, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país*”.

### **3.3.9. Dos Créditos Oriundos dos Bens do Ativo Imobilizado (Com base no valor de aquisição)**

**3.3.9.1. Dos Créditos Decorrentes de Custos, Despesas e Encargos Relativos a Outros Meses e Anos:** O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, conforme disposto no § 4o, do art. 3o, da Lei n.º 10.637/2002. O assunto em tela foi objeto de recente análise e decisão proferida pelo CARF, dando procedência ao pleito do Contribuinte no Acórdão n.º 3403-002.420, em caso análogo ao da presente Manifestação. A própria RFB, em diversas Soluções de Consulta, reconheceu a possibilidade do aproveitamento do crédito em meses subsequentes, devendo, apenas, ser observado o prazo prescricional. Ademais, corroborando com o entendimento supra, diversas DRJs já proferiram decisões nesse sentido. Ainda, necessário ressaltar que o próprio EFD-Contribuições traz a possibilidade de registrar os créditos fiscais de períodos anteriores ao da atual escrituração.

**4. Do Direito à Atualização Monetária / Incidência da Taxa Selic sobre os Créditos Reconhecidos:** A atualização monetária é imprescindível à manutenção de toda a ordem econômica, que tem estreita relação com o sistema jurídico-tributário nacional. Caso não haja a correção monetária, ou caso ela seja permitida a apenas um dos pólos da relação tributária, a ordem econômica ficará, indubitavelmente, abalada. Em não se admitindo a reconstituição do valor por meio da correção monetária, estar-se-ia admitindo o enriquecimento sem causa do Estado e o consequente empobrecimento injusto da Manifestante. Nesse sentido, o CARF já proferiu inúmeros julgados. Observa-se que os respectivos julgados fazem menção ao Parecer da Advocacia Geral da União, n.º GQ-96, publicado em 18/01/96, que reconheceu como devida e necessária a correção monetária dos créditos do contribuinte perante o Fisco.

A DRJ em Belém (PA) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PAF. ATO NORMATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

PIS NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo do(a) PIS Não-Cumulativo somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

PIS NÃO-CUMULATIVO. RECURSOS FLORESTAIS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE EXAUSTÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos empregados na formação e manutenção de recursos florestais compõem o valor contábil da floresta, o qual deve integrar o ativo imobilizado. Por ausência de previsão normativa, contudo, é vedado o desconto de créditos decorrentes da não-cumulatividade da contribuição em relação aos respectivos encargos de exaustão.

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS. DESCRIÇÃO E IDENTIFICAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE.

Em sede de ressarcimento, deve restar demonstrada de forma indubitosa a existência dos créditos alegados. A descrição precisa de bens e serviços, bem como a perfeita identificação de sua concreta aplicação ou consumo na produção ou fabricação do produto, é imprescindível ao reconhecimento da pretensão creditória.

PIS NÃO-CUMULATIVO. FRETE. CRÉDITOS.

O estabelecimento industrial somente poderá descontar créditos calculados em relação a fretes na operação de venda e desde que sejam suportados pelo vendedor.

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 dos referidos créditos.

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUANTUM RECONHECIDO.

A declaração de compensação somente pode ser homologada na exata medida do direito creditório comprovado pelo sujeito passivo.

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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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 terminado 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 (votavista), 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 ESTABELECIDA 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 produção de mudas, 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 produção de mudas, 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.

A fase de produção de mudas consiste nas seguintes etapas:

<b>Iª FASE - PRODUÇÃO DE MUDAS</b>	
<b>ETAPA</b>	<b>ATIVIDADE</b>
1ª ETAPA: MINI JARDIM CLONAL	As cepas originadas das matrizes são mantidas sob controle para posterior manejo e coleta dos brotos que gerarão as estacas.
2ª ETAPA: SUBSTRATO	Consiste no preparo do substrato para o posterior enchimento e compactação dos tubetes.
3ª ETAPA: PRODUÇÃO DE MINI ESTACAS	Consiste na coleta dos brotos nos canaletes, verificação da sua qualidade e plantio das mini estacas.
4ª ETAPA: CASA DE VEGETAÇÃO	Onde se inicia o processo de enraizamento. Equipamentos automáticos de irrigação, nebulização e aquecimento proporcionam um rigoroso controle de temperatura e umidade.
5ª ETAPA: CASA DE SOMBRA	As mudas após 20 dias na casa de vegetação são removidas para casa de sombra onde permanecerão por um período de 10 dias reduzindo-se gradativamente a umidade e aumentando a luminosidade (ambiente <u>semi aberto</u> ).
6ª ETAPA: CASA DE LUZ	As mudas são submetidas à redução de sombreamento e umidade gradativamente durante 60 dias onde passarão por avaliações, e tratos culturais diferenciados para cada tamanho
7ª ETAPA: <u>AREA DE PLENO SOL</u>	As mudas passam por um processo de <u>rustificação</u> , onde são submetidas às condições semelhantes das áreas de plantio, restringindo-se quantidade de água e nutrientes gradativamente até 0 dia da expedição.

Quanto a essa fase, a interessada não identificou em seu recurso voluntário quais os insumos essenciais ao seu processo produtivo e que ensejariam o 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 interessada, me vejo na obrigação de negar provimento a este capítulo recursal.

Na fase de reflorestamento, a interessada afirma que utiliza serviços abaixo listados. Com base nos laudos apresentados, entendo que todos são essenciais ao processo produtivo, de forma que revento as respectivas glosas.

- a) Link - que é a derrubada do material lenhoso através de trator;
- b) Enleiramento - que consiste no agarramento dos feixes e resíduos e depósito dos mesmos na bordadura do talhão;
- c) Roçadeira – atividade de roçada com utilização de tratores e roçadeiras;
- d) Subsolagem – preparo do solo através de perfuração;
- e) Fosfatagem - distribuição do fosfato em filete contínuo dentro do sulco;
- f) Aplicação de calcário – distribuição de calcário através de adubadeira;
- g) Controle de formigas – controle de frente e repasse pré-plantio, repasse com termonebulizado;
- h) Aplicação herbicida de frente;
- i) Plantio – irrigação e carro pipa;
- j) Replantio;
- k) Adubação manual e mecanizada;
- l) Capina mecanizada – atividade mecanizada de roçada entre linhas nas áreas plantadas;
- m) Controle de pragas e doenças;
- n) Limpeza manual – atividade utilizada para reduzir competição e/ou facilitar a limpeza química;
- o) Bomba costal – aplicação de herbicida pós-emergente de forma manual;
- p) Barra protegida – aplicação de herbicida pós-emergente de forma mecanizada com tratores e pulverizadores;
- q) Prevenção/controle de incêndio – manutenção de aceiros, limpeza dos aceiros internos com motoniveladora ou roçadeira mecanizada e torre de vigilância.

Com base nos laudos apresentados, entendo que todos são essenciais ao processo produtivo, de forma que revento as respectivas glosas.

#### **Adubo, Fertilizante e Herbicida.**

<b>ADUBO</b>	
<b>FASE</b>	<b>APLICAÇÃO</b>
1ª Fase	Adubação das mudas nas etapas de formação do mini jardim clonal, casa de vegetação, casa de sombra, casa de luz, área aberta.
2ª Fase	Replantio, adubação manual, adubação mecanizada.

<b>FERTILIZANTE</b>	
<b>FASE</b>	<b>APLICAÇÃO</b>
1ª Fase	Preparo de substrato, aplicação nas fases de vegetação, sombra, luz e área aberta.
<b>HERBICIDA</b>	
2ª Fase	Aplicação de herbicida de frente, bomba costal, barra protegida.

Quanto à aquisição de adubo, fertilizante e herbicida, entendo que todos são essenciais aos processo produtivo, de modo que revento as respectivas glosas.

Na fase de colheita, a interessada disserta sobre a utilização dos serviços abaixo listados.

- a) Derrubada - A derrubada das árvores é feita com equipamento tipo Feller Buncher, sendo 4 sobre esteiras e 2 sobre pneus, todos da marca Tigercat. As árvores são cortadas individualmente e acumuladas no cabeçote com capacidade para acumular de 4 a 6 árvores, dependendo do volume individual da floresta. Este equipamento deixa as árvores em feixes de aproximadamente 11 árvores, para facilitar o arraste das mesmas até o processo seguinte;
- b) Desgalhe - O desgalhamento das árvores de eucalipto é feito com machado é 100% manual e terceirizado (**até junho de 2009**), já para as árvores de pinus, aproximadamente 40% do volume é feito com equipamento delimbinator e 60% manual, que também é terceirizado. Para o desgalhamento com delimbinator, o skidder arrasta as árvores em feixes até o equipamento, que trabalha em conjunto com uma carregadeira CAT 320, que tem a função de pegar o feixe e passar pelo equipamento, fazendo com que os galhos sejam eliminados pelos conjuntos de rolos e correntes;
- c) Arraste - Após o desgalhamento das árvores, as mesmas são arrastadas em feixe de aproximadamente 11 árvores, por equipamentos tipo skidder Tigercat 630 (5 unidades) e Caterpillar (01 unidade 545 e 01 unidade 525), até a lateral dos talhões, onde serão processadas por equipamentos CAT 320 com garra traçadora, de acordo com os padrões de cada espécie (11 m para o pinus e 5,50 m para o eucalipto);
- d) Carregamento - As toras são carregadas nos caminhões por carregadeiras tipo Caterpillar 320, este serviço é 100% terceirizado.
- e) Transporte de madeira - 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 as leis de transporte e cargas vigentes, devendo obedecer as mesmas. O transporte está atrelado às leis de transporte e cargas vigentes, devendo obedecer às mesmas.
- f) Traçamento – atividade de redução de tamanho dos fustes e padronização da carga deixando-a em condições para seu transporte até a fábrica de cavacos.
- g) Limpeza de cargas – atividade de extração de resíduos que sobressaiam da carga e que possa vir a cair durante o trajeto até a fábrica. A limpeza também otimiza o processo de beneficiamento da madeira em seu processamento para transformação de cavaco.

Com base nos laudos apresentados, entendo que todos são essenciais ao processo produtivo, de forma que reverto as respectivas glosas.

### **Combustíveis e lubrificantes**

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

Como já dissertado, os custos relacionados com as fases de produção de mudas, 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 fases de produção de mudas, reflorestamento e colheita.

### **Manutenção em veículos de incêndio, ferramentas, serviço de geoprocessamento e serviço de topografia**

Mesmo destino deve ser dado aos custos com manutenção em veículos de incêndio, ferramentas, serviço de geoprocessamento e serviço de topografia, que foram aplicados nas fases de produção de mudas, reflorestamento e da colheita, pois são essenciais ao processo produtivo da recorrente.

### **Custos com embarque dos produtos**

Alega a interessada que:

Para que se tenha a real inteligência dos fatos, necessário esclarecer que o parque fabril da Recorrente está localizado no Município de Santana/AP numa área arrendada de 67.624 m<sup>2</sup>, localizada na extremidade da área portuária (Zona Portuária 4 do Porto de Macapá, administrado pela Companhia Docas do Pará - CDP), cuja destinação é a operação e armazenagem de granéis sólidos para o embarque de cavaco em navios. Esta área está dividida em pátio de toras, instalações para obtenção do cavaco e biomassa, pátio de estocagem e transportador de correias.

Observa-se que o transporte para o embarque e o carregamento do navio são fases integrantes do processo produtivo da Recorrente, haja vista que, conforme demonstrado, sem a realização desses serviços não é possível a exportação do Cavaco de Madeira. Importante destacar, novamente, que o parque fabril da Recorrente está localizado em uma área arrendada localizada na zona portuária, evidenciando, portanto, toda a sistemática de produção do bem exportado.

Dessa forma, as despesas incorridas com a manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no embarque do produto exportado são passíveis de gerar crédito de PIS/COFINS, nos termos da legislação aplicável, por serem gastos necessários e diretamente vinculados ao processo produtivo da Recorrente.

Segundo o Laudo:

#### **Transportadores do Sistema de Embarque**

Os transportadores do sistema de embarque são de fabricação FILSAN, com capacidade de 700 toneladas / hora



#### **Carregador de Navios**

O carregador de navios é uma estrutura móvel que se desloca nos trilhos instalados ao longo do cais que coleta o cavaco do TC-05, transporta numa correia interna e despeja no porão do navio por uma calha telescópica. O carregador é apoiado em 08 truques, dotados de motores de translação e freio de estacionamento. A calha tem um guincho acionado por motor elétrico. Na extremidade da calha telescópica existe uma seção giratória e um defletor, que permite uma melhor distribuição do cavaco no porão do navio.



Diante dos argumentos apresentados pela recorrente e com lastro no laudo, entendo que a glosa referentes aos custos com a manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no embarque do produto exportado deve ser revertida por serem essenciais ao processo produtivo da recorrente.

#### **Custos com dragagem**

Assevera a interessada que a dragagem é um serviço de escavação nos canais de acesso e nas áreas de atracação dos portos para manutenção ou aumento da profundidade propiciando a movimentação das embarcações.

Destaca-se, que, além de ser indispensável para a movimentação das embarcações que realizarão a exportação do Cavaco de Madeira, a dragagem do Porto de Macapá é uma das obrigações contratuais prevista à recorrente. Isso porque, ao firmar o contrato de arrendamento da área onde está localizada com a finalidade de estocar e movimentar as toras e cavacos de madeira para exportação por hidrovias, e às instalações industriais para a transformação de toras de madeira em cavacos, a recorrente, dentre outras obrigações (realização de construções e benfeitorias), comprometeu-se a dragar e a manter a profundidade mínima de 11,5 m, contada do nível médio do rio, por sua conta exclusiva, durante o período contratual.

Entendo que as glosas referentes aos custos com dragagem do porto devem ser revertidas pois fazem parte dos custos com operação da recorrente.

#### **Custos com transporte de casca/biomassa**

Alega a recorrente que é obrigada por disposição legal a tratar os resíduos industriais, o que realiza através de empresa especializada.

É pacífico o entendimento que esse tipo de serviço, quando obrigado por lei, se subsume ao conceito de insumo por ser relevante ao processo produtivo. De forma que revento a referida glosa.

#### **Créditos glosados por ausência de descrição e segregação. Despesas de alugueis de prédios, máquinas e equipamentos. Créditos sobre bens do ativo imobilizado**

Quanto a esses capítulos recursais, a recorrente reproduziu as mesmas razões recursais apresentadas na manifestação de inconformidade, sem demonstrar o motivo que o acórdão deveria ser modificado. Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *verbis*:

##### **Ausência de Descrição e Ausência de Segregação (Estoque, Manutenção e Veículos)**

Foram glosados os itens relacionados a manutenções e suprimentos (notadamente partes e peças de reposição em estoque), apresentados sem a indicação da exata etapa/fase do processo produtivo (centro de custo e conta contábil) ou com indicações genéricas e desprovidas de confiabilidade. E em razão não haver sido apresentado pelo contribuinte qualquer sistema contábil capaz de segregar os valores de bens e serviços utilizados nas atividades de reflorestamento e de embarque dos valores de bens e serviços utilizados nos setores produtivos da empresa, também foram glosados os itens correspondentes.

Sustenta o contribuinte que o arquivo “Amcel Base de Créditos 2005” trouxe em suas linhas e colunas as informações necessárias à comprovação da efetividade da operação, citando como exemplo o serviço prestado pela empresa Transgold Ltda (“transporte”, “72060201”, “fretes”) que, como poderia ser visualizado nos demais 6.636 registros encontrados na planilha em apreço, presta única e exclusivamente serviço de transporte de madeira, sendo que, excetuando-se o único registro citado na fiscalização, os demais possuem todos os campos preenchidos da forma como solicitado, servindo tal esclarecimento para outras duas empresas que figuram com registros na mesma situação (Transwood Transporte e Logística Ltda e João da Conceição). Quanto à ausência de segregação, aduz que todas as notas fiscais descrevem, de forma detalhada, os bens e serviços adquiridos, bem como os respectivos valores, havendo única exceção por conta da rubrica “Estoque”, informando, porém, que a localização geográfica em que se encontra não permite que se faça a segregação na entrada do item, sendo necessária a formação de estoque, ao passo que, à medida em que estes são encaminhados para os destinos, são então devidamente classificados e

segregados. Apresenta planilha com a descrição de cada centro de custo e sua respectiva descrição.

Não assiste razão ao sujeito passivo. Conforme declarado pela autoridade fiscal, por intermédio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, às fls. 135/138, foi solicitada a relação das notas fiscais de compras de bens e/ou serviços que geraram crédito das contribuições, contendo, no mínimo, “*data de recebimento, número da nota fiscal, CNPJ do fornecedor, razão social do fornecedor, valor da nota fiscal e descrição completa dos bens*”, assim como o “*controle extra-contábil de todas as operações que influenciem a apuração dos valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos*”. Em razão de haver sido apresentado Arquivo sem a descrição completa de bens e serviços (conforme se vê às fls. 222/1777, realmente não consta do referido Arquivo o CNPJ do fornecedor ou a identificação do respectivo centro de custo, v.g.), o contribuinte foi novamente intimado (Termo de Intimação Fiscal de fls. 2240/2241) a fornecer arquivo contendo a descrição completa dos bens e serviços, havendo apresentado o Arquivo de fls. 2244/4510.

Tem-se, porém, que o “Arquivo Amcel Base de Créditos 2005”, às fls. 2244/4510, efetivamente relaciona bens e serviços que simplesmente apresentam descrições genéricas e/ou que não podem ser vinculados, com efetividade, a qualquer etapa ou fase do processo produtivo.

Com efeito, na “Relação de Notas Fiscais Glosadas” pela autoridade fiscal, às fls. 4868/5446, todos e cada um dos itens glosados sob a justificativa “Ausência de segregação – manutenção”, “Ausência de segregação – estoque”, “Ausência de segregação – veículos” ou “Ausência de descrição” correspondem, de fato, a bens ou serviços para os quais o contribuinte, no “Arquivo Amcel Base de Créditos 2005” de fls. 2244/4510, indicou um “Centro de Custo” com caráter simplesmente global/universal ou apresentou, para o respectivo bem ou serviço, uma descrição absolutamente genérica.

Nesse sentido, as notas fiscais glosadas em razão da “**Ausência de descrição**” (emitidas por Trans Gold Ltda, João da Conceição ou Transwood transporte e Logística Ltda), encontram nas colunas “Descrição Conta Contábil” e “Histórico” do “Arquivo Amcel Base de Créditos 2005” fornecido pelo sujeito passivo, a título de identificação (quando a exibem), expressões genéricas tais como “fretes e carretos – Mfg” e “fretes”, respectivamente. A ausência de uma descrição efetiva obsta, por si só, o reconhecimento do direito creditório pretendido. Vale elucidar que o fato de as demais notas fiscais emitidas pelos fornecedores em tela referirem-se a serviço de transporte de madeira não autoriza a conclusão, decorrente de mera presunção simples, de que as demais notas fiscais por ele emitidas também referir-se-iam ao mesmo serviço, conforme sustentado pelo interessado. Ademais, ainda que restasse demonstrado tratar-se da prestação de serviços de transporte de madeira, também não poderia ser acolhida a inclusão de tais valores na base de cálculo dos créditos da contribuição em tela, haja vista a ausência de previsão normativa para tanto, conforme consignado mais adiante.

Quanto às glosas decorrentes da “**Ausência de segregação**”, alcançando Estoque, Manutenção e Veículos, verifica-se que o contribuinte, ao identificar a etapa do processo produtivo em que haveriam sido empregados os respectivos bens ou serviços, indica “Centros de Custos” tais como “Manutenção de Veículos e Máquinas – Mfg”, “Controle de Estoque”, “Manutenção de Colheita Florestal”, “Máquinas Embarque”, “Máquinas Leves”, “Oficina Central”, “Prancha” (glosados por “Ausência de segregação – manutenção”), ou simplesmente “Veículos” ou “Estoque” (respectivamente glosados por “Ausência de segregação – veículos e “Ausência de segregação – estoque”), conforme pode ser verificado mediante direta consulta ao “Arquivo Amcel Base de Créditos 2005”, às fls. 2244/4510 e à “Relação de Notas Fiscais Glosadas”, às

fls. 4868/5446, bem como na “Planilha de Descrição dos Centros de Custos” que acompanha a manifestação de inconformidade (fls. 5757/5762).

Em síntese, os “Centros de Custo” discriminados pelo interessado, dado seus caracteres generalistas, não permitem, notoriamente, apontar se o bem ou serviço foi empregado nesta ou naquela etapa/fase do processo produtivo.

Assinale-se que em sede de pedido de ressarcimento deve restar demonstrada de forma indubitosa, por intermédio de documentação hábil e idônea, a existência dos créditos alegados. Logo, a descrição precisa de bens e serviços, bem como a perfeita identificação de sua concreta aplicação na atividade desenvolvida pelo contribuinte, é imprescindível ao reconhecimento da procedência da pretensão creditória. E, em se tratando de direito creditório oposto à Receita Federal do Brasil, o contribuinte figura como autor do pleito e, como tal, possui o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Nesse sentido, o Decreto nº 70.235/1972, assim dispõe acerca do tema:

*“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (grifou-se)*

Logo, figura como ônus do sujeito passivo trazer aos autos administrativos, junto com sua manifestação de inconformidade, as provas hábeis a comprovar, de forma indubitosa, o seu direito, bem como sua oponibilidade, em concreto, à Administração Tributária (inclusive sob pena de, não o fazendo, atrair a incidência da cabível preclusão temporal). E na hipótese em análise, não é demais consignar que se afigura razoável concluir pelo fácil acesso do impugnante a documentos que, existindo, poderiam comprovar o direito creditório alegado, haja vista tratar-se de elementos que haveriam de integrar o acervo a si pertencente.

### **Despesas de Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos**

Conforme consta do relatório fiscal de fls. 5505/5532, foram acolhidos os valores correspondentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, à exceção daqueles empregados na formação e manutenção de florestas e os relativos às notas fiscais n.ºs 000077 e 000079 da empresa A.C.R. DE SOUZA - ME (CNPJ n.º 03.822.139/0001-09), por delas constar a descrição “Ref. transporte de cavaco dos picadores móvel p/ pátio” (ou “pátio 02”), também inexistindo contrato de locação de bem móvel celebrado com tal empresa no período de apuração de tela.

Ao entender do contribuinte, o fato de o Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da empresa A.C.R. de Souza exibir como atividades econômicas o “aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes” (CNAE n.º 77.32-2-01) e o “aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificados anteriormente, sem operador” (CNAE n.º 77.39-0-99), comprovaria que as notas fiscais emitidas referir-se-iam ao aluguel de máquinas e equipamentos utilizados em suas atividades.

Em relação a custos havidos na formação e manutenção de florestas, devem ser mantidas as respectivas glosas, nos termos já assinalados de forma exaustiva acima.

Quanto às notas fiscais n.ºs 000077 e 000079 emitidas por A.C.R. DE SOUZA – ME, tem-se que, conforme já consignado anteriormente, a existência do direito creditório pleiteado pelo sujeito passivo depende de comprovação por intermédio de documentação hábil e idônea para tanto, fazendo-se absolutamente incabível que se pretenda demonstrar a natureza e efetividade de uma dada despesa por intermédio, exclusivamente, de mera presunção simples (se é que assim pode ser considerada a singela exibição de Comprovante de Inscrição no CNPJ da mencionada pessoa jurídica).

Exibiria relevo para a pretensão manifestada pelo interessado, pois, que demonstrasse que das notas fiscais n.ºs 000077 e 000079 emitidas por A.C.R. DE SOUZA – ME não consta a descrição “Ref. transporte de cavaco dos picadores móvel p/ pátio” (ou “pátio 02”) ou que as mesmas notas fiscais foram objeto de Carta de Correção e, ainda, que fosse exibido o competente contrato de locação de bem móvel celebrado com a referida pessoa jurídica no período de apuração em tela, todos aptos a demonstrar que se trataria na espécie, efetivamente, do aluguel de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.

Em sentido contrário, inexistindo tais elementos de prova, faz-se incabível o restabelecimento das glosas em questão, inclusive por se tratar de serviços os quais também não ingressam no conceito normativo de insumo, conforme já elucidado anteriormente.

#### **Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado**

Consta do relatório fiscal de fls. 5505/5532 que o contribuinte incluiu créditos apurados sobre bens do ativo imobilizado apenas em relação ao **mês de outubro/2005**, apurando-os unicamente mediante opção pela recuperação acelerada de créditos, com base no valor de aquisição, prevista no § 14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Constatou-se, ainda, que apenas parte do valor apresentado no DACON do mês de outubro/2005 é realmente relativo àquele mês, sendo que, aos dizeres do próprio sujeito passivo, a “soma das parcelas de agosto/2004 a outubro/2005 foi apropriada em sua totalidade no mês de outubro/2005”. E como as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 prevêm a apuração mensal para o PIS e a Cofins e o art. 3º, § 1º, de ambas as leis, determina que os créditos devem ser apurados sobre custos, despesas e encargos incorridos no mês de apuração, bem como sobre aquisições de insumos ocorridas no mês de apuração, não se faz possível incluir na base de cálculo de um determinado mês de apuração valores de custos, despesas ou encargos que dizem respeito a meses anteriores ou posteriores, por ausência de amparo legal, além do fato de que a solicitação de ressarcimento referente a créditos de outros meses não é possível sem a devida retificação dos DACON e DCTF correspondentes a estes próprios meses, acompanhada de posterior envio de Pedido de Ressarcimento (original ou retificador) específico para cada trimestre-calendário, observado o prazo decadencial, em face do disposto nas Instruções Normativas RFB nº 1.015/2010 e RFB nº 900/2008. Logo, foram admitidos apenas os créditos a descontar a título de ativo imobilizado relativos ao próprio mês de outubro/2005.

Aponta o interessado que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, conforme disposto no § 4º, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, observado apenas o prazo prescricional, ressaltando que o próprio EFD-Contribuições traz a possibilidade de registrar os créditos fiscais de períodos anteriores ao da atual escrituração.

Verifica-se, contudo, que a presente matéria – glosa de créditos apurados sobre bens do ativo imobilizado no mês de outubro/2005 – simplesmente não diz respeito ao período de apuração objeto dos autos, relativo que é ao 1º trimestre de 2005. Trata-se, pois, de discussão incabível no presente processo administrativo, vez que extrapola os limites objetivos das potenciais controvérsias nele suscetíveis, motivo pelo qual não pode ser aqui conhecida.

Diante de todo exposto e em virtude de que a interessada não apresentou argumentos para contrapor a *ratio decidendi* do acórdão de manifestação de inconformidade e por consequência, reformar a decisão de piso, mantenho a decisão *a quo* pelos seus próprios fundamentos e nego provimento aos respectivos capítulos recursais.

### **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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 10.833, de 2003.

Por todo exposto, dou provimento parcial ao recurso para:

- a) reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis, lubrificantes, com manutenção em veículos de incêndio, ferramentas, serviço de geoprocessamento e serviço de topografia, que foram utilizados nas fases de produção de mudas, reflorestamento e colheita;
- b) reverter as glosas referentes aos serviços de link, de enleiramento, de roçadeira, de subsolagem, de fosfatagem, de aplicação de calcário, de controle de formigas, de aplicação herbicida de frente, de plantio, de replantio, de adubação manual e mecanizada, de capina mecanizada, de controle de pragas e doenças, de limpeza manual, de prevenção/controle de incêndio florestal, de bomba costal e de barra protegida, todos prestados na fase de reflorestamento;;
- c) reverter as glosas referentes aos serviços de derrubada, de desgálhe, de arraste e de transporte de madeira, de traçamento e de limpeza da carga, todos prestados na fase de colheita; e
- d) reverter as glosas referentes às aquisições de adubo, fertilizante e herbicida;
- e) reverter as glosas referentes aos custos com a manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no embarque do produto exportado;
- f) reverter as glosas referentes aos custos com dragagem do porto;
- g) reverter as glosas referentes aos custos com transporte de casca/biomassa.

## **CONCLUSÃO**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para:

- a) reverter as glosas referentes aos custos com combustíveis, lubrificantes, com manutenção em veículos de incêndio, ferramentas, serviço de geoprocessamento e serviço de topografia, que foram utilizados nas fases de produção de mudas, reflorestamento e colheita;
- b) reverter as glosas referentes aos serviços de link, de enleiramento, de roçadeira, de subsolagem, de fosfatagem, de aplicação de calcário, de controle de formigas, de aplicação herbicida de frente, de plantio, de replantio, de adubação manual e mecanizada, de capina mecanizada, de controle de pragas e doenças, de limpeza manual, de prevenção/controle de incêndio florestal, de bomba costal e de barra protegida, todos prestados na fase de reflorestamento;
- c) reverter as glosas referentes aos serviços de derrubada, de desgalhe, de arrastee de transporte de madeira, de traçamento e de limpeza da carga, todos prestados na fase de colheita;
- d) reverter as glosas referentes às aquisições de adubo, fertilizante e herbicida;
- e) reverter as glosas referentes aos custos com a manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no embarque do produto exportado;
- f) reverter as glosas referentes aos custos com dragagem do porto;
- g) reverter as glosas referentes aos custos com transporte de casca/biomassa.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator