



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10247.000099/2006-12
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-009.100 – 3ª Turma
Sessão de 17 de julho de 2019
Matéria CONCEITO DE INSUMOS - COFINS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
JARI CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

NOTA TÉCNICA Nº 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS.

A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a 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, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO À CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM CORTE, BALDEIO E TRANSPORTES VINCULADOS À EXTRAÇÃO E CULTIVO DE FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

Deve-se observar, para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS.

PIS E COFINS. DIREITO DE CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE DESPESAS RELACIONADAS À FORMAÇÃO DE FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e Contribuinte, ao amparo do art.67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, em face do Acórdão nº 3102-01.139, proferido pela 1ª Câmara da / 2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para acolher os créditos calculados sobre gastos com corte, arraste, baldeio, traçamento e transporte da madeira, incorridos quando da sua extração, e negar provimento quanto aos créditos calculados em razão dos gastos na formação e manutenção de florestas, na manutenção das máquinas e do parque fabril, bem como a correção monetária a partir da apresentação da PER/Dcomp, cuja ementa está assim redigida:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

INSUMO. DELIMITAÇÃO DO CONCEITO

Para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" não abrange qualquer bem ou serviço que onere a atividade econômica da empresa. Nesse contexto, o termo "insumo" alcança exclusivamente o conjunto de bens ou serviços diretamente empregados no processo produtivo.

Por outro lado, a destinação da mercadoria, à exportação ou ao mercado interno, não estende o conceito de insumo a bens e serviços diversos dos diretamente empregados no processo produtivo.

FORMAÇÃO E CONSERVAÇÃO DE FLORESTAS

Gastos inerentes ao plantio e manutenção de florestas devem ser incorporados ao valor desse ativo, descabendo, portanto, computá-los como despesa.

EXTRAÇÃO

Os serviços necessários à extração da matéria-prima empregada no processo produtivo enquadram-se no conceito de insumo, para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social não-cumulativas.

FRETES E COMBUSTÍVEIS

Os fretes comprovadamente atrelados ao transporte dos insumos e dos produtos em industrialização incorporam-se ao seu custo e devem ser considerados para efeito de cálculo. Pelo mesmo raciocínio, os combustíveis comprovadamente empregados em tal finalidade devem receber o mesmo tratamento.

Em sentido oposto, se não for trazida ao processo prova de que as despesas guardam relação com o processo produtivo, não há como se reconhecer o direito a crédito.

PARTES DE MÁQUINAS. TEMPO DE VIDA ÚTIL.

O tempo de vida útil de partes e peças de máquinas atreladas ao processo produtivo é essencial para a definição da metodologia de cálculo do crédito: se restar demonstrado que possuem vida útil inferior a um ano, o dispêndio associado à sua aquisição deverá ser considerado como insumo e, conseqüentemente, gerará direito a crédito.

Em sentido oposto, se não for trazida ao processo prova do seu tempo de vida útil, não há como se reconhecer o direito a crédito, independentemente da metodologia empregada para sua contabilização.

SERVIÇOS ATRELADOS À MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL

Despesas com serviços de manutenção, que só atingem o processo produtivo indiretamente, não se incluem no rol dos dispêndios capazes de gerar crédito, independentemente da possibilidade de serem contabilizadas como custo.

CORREÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO.

Por expressa determinação legal, os créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativas, apurados quando da aquisição de produtos e serviços que serviram de insumo de produto exportado não estão sujeitos à correção pela taxa Selic.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido".

A divergência suscitada, conforme alegações da Fazenda Nacional, refere-se ao conceito de insumo para fins de reconhecimento do direito a créditos do PIS e da COFINS não cumulativos.

Para comprovar a divergência trouxe como paradigma, o Acórdão 203-12.448, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2003

IPI. CRÉDITOS.

Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), e os artigos que se consomem durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou

produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.

Recurso negado".

O Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao recurso, às e-fls. 615- 617, por entender que na decisão recorrida foi reconhecido o direito á crédito da contribuição apenas em relação às matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e insumos outros que entrem em contato físico com o produto em fabricação, ou seja, foi adotado o conceito de insumo próprio da legislação do IPI (PN CST 65/79). Por outro lado, na decisão paradigma foi adotado um conceito de insumo mais abrangente que o da legislação do IPI, tendo sido reconhecido direito a créditos da contribuição em relação a insumos que não entram em contato físico com o produto em fabricação.

A Contribuinte apresentou contrarrazões, às e-fls. 682-691, requer o não conhecimento do Recurso interposto pela Fazenda Nacional, em razão do não preenchimento do requisito de admissibilidade dada a ausência de similaridade entre o acórdão recorrido e a decisão paradigma, eventualmente superada a questão preliminar, requer-se no mérito, seja negado provimento ao apelo Fazendário.

Devidamente cientificada, a Contribuinte também interpôs Recurso Especial, aduz divergência referente as seguintes matérias: 1) creditamento sobre aquisição de insumos e contratação de serviços florestais, necessários à produção da matéria-prima própria para a produção de celulose; 2) creditamento sobre aquisição de insumos e contratação de serviços necessários à manutenção do parque fabril da empresa; e 3) aplicação da taxa SELIC sobre os créditos objeto do pedido de ressarcimento, a partir da apresentação do PER/DCOMP.

Do juízo de admissibilidade, o Presidente da Câmara deu seguimento parcial ao Recurso, apenas em relação às duas primeiras matérias: (i) creditamento sobre aquisição de insumos e contratação de serviços florestais, necessários à produção da matéria-prima própria para a produção de celulose; (ii) creditamento sobre aquisição de insumos para contratação de serviços referente à manutenção do parque fabril da empresa, conforme depreende-se no exame de admissibilidade, às e-fls. 704-709.

Houve reexame de admissibilidade, às e-fls. 710-711, o Presidente do CARF, manteve o despacho que deu seguimento parcial ao Recurso.

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às e-fls. 713-734, pugna pelo improvimento do Recurso interposto pela Contribuinte, mantendo-se a decisão proferida pelo Colegiado recorrido.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

Os recursos foram apresentados com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, deles tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Decido.

In caso, o presente processo trata sobre pedido de ressarcimento de créditos do PIS e COFINS não-cumulativos indeferido, em parte, pela fiscalização, ao fundamento de que os bens e serviços indicados não se enquadram no conceito de insumo contido no art. 3º, II, da Lei nº10.637/2002, segundo a orientação do Parecer Normativo CST nº 65/1979 e das IN SRF nºs: 247/2002 e 404/2004.

O Colegiado recorrido decidiu dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para acolher os créditos de PIS e COFINS calculados sobre gastos com corte, arraste, baldeio, traçamento e transporte da madeira, incorridos quando da sua extração, e negar provimento quanto aos créditos calculados em razão dos gastos na formação e manutenção de florestas, na manutenção das máquinas e do parque fabril, bem como a correção monetária a partir da apresentação da PER/Dcomp.

1. Recurso da Fazenda Nacional

A matéria devolvida para esta E. Câmara Superior, cinge-se a divergência com relação ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas, bem como a exclusão da base de cálculo das contribuições sobre

gastos com corte, arraste, baldeio, traçamento e transporte da madeira, incorridos quando da sua extração.

2. Conceito de insumos

A jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrário de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contudo, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Neste sentido, para corroborar com minha interpretação, invoco as lições do Prof. Lenio Streck (p.242) que bem esclarece os limites de uma correta interpretação jurídica:

“Então, ao contrário do que se diz na dogmática jurídica, não interpretamos para, só depois, compreender. Na verdade, compreendemos para interpretar, sendo a interpretação a explicitação de compreendido, para usar as palavras de Gadamer, em seu Wahrheit und Method. Essa explicitação (justificação do compreendido) necessita sempre de uma estruturação no plano ¹argumentativo (é o que se pode denominar de o “como apofântico”). A explicitação da resposta de cada caso deverá estar sustentada em consistente justificação,

contendo a reconstrução do direito, doutrinária e jurisprudencialmente, confrontando tradições, enfim, colocando a lume a fundamentação jurídica que, ao fim e ao cabo, legitimará a decisão no plano do que se entende por responsabilidade política do interprete no paradigma do Estado Democrático de Direito²”.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial a produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Em que pese esta E. Câmara Superior já ter definido o conceito de insumos, a matéria foi levada ao poder judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, o STJ decidiu que o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa. Vejamos fragmentos do aresto:

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).

² STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). Reflexões sobre Política e Direito – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008; p. 242.

1. *Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

2. *O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. *Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

4. *Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º N° 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).*

"São "insumos", para efeitos do art. 3º., II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º., II, da Lei 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do

produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.

A essencialidade das coisas, como se sabe, opõe-se à sua accidentalidade e a sua compreensão (da essencialidade) é algo filosófica e metafísica; a maquiagem das mulheres, por exemplo, não é essencial à maioria dos homens, mas algumas mulheres realmente não a podem dispensar – e não a dispensam – ou seja, lhes é realmente essencial e isso não poderia ser negado; em outros contextos, diz-se até que certa pessoa é essencial à existência de outra – não há você sem mim e eu não existo sem você, como disse o poeta VINÍCIUS DE MORAES (1913-1980) – mas isso, como todos sabemos, é claramente um exagero carioca e não serve para elucidar uma questão jurídica de PIS/COFINS e muito menos o problema que envolve a essencialidade das coisas e dos insumos: é apenas uma metáfora do amor demais.

A adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final".

Como se vê, o STJ definiu o conceito de insumos pelos critérios da essencialidade e relevância. *in verbis*:

Essencialidade *considera-se o 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;*

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.*

Deste modo, infere-se que o conceito de insumo deve ser aferido:

"à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte", ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da

COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa".

Restou ainda decidido, a ilegalidade das IN's n.ºs 247/2002 e 404/2004, que tratam de um conceito restritivo do conceito de insumos, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços "aplicados ou consumidos" diretamente no processo produtivo.

Destarte, o STJ adotou conceito intermediário de insumo para fins da apropriação de créditos de PIS e COFINS, o qual não é tão restrito como definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem tão amplo como estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda, mas que privilegia a essencialidade e/ou relevância de determinado bem ou serviço no contexto das especificidades da atividade empresarial de forma particularizada. Neste aspecto, observa-se que se trata de matéria essencialmente de prova de ônus do contribuinte.

Ademais, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a 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, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância:

"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".

3. Do processo produtivo da Contribuinte

Com efeito, verifico junto ao objeto social da Contribuinte, que trata-se de uma sociedade empresária que exerce atividade de produção e venda de celulose no mercado nacional e estrangeiro.

Para delimitar o conceito de insumos para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, em prestígio ao critério da essencialidade e/ou relevância de determinado bem ou serviço, no contexto das especificidades da atividade empresarial, transcrevo processo produtivo da Contribuinte:

"Produção de Celulose

(...)

Segue um descritivo dos processos de produção destes bens e serviços: Para produção de celulose, é necessário produzir eucalipto, matéria-prima para obtenção das fibras de celulose.

A empresa compra insumos agrícolas como defensivos, fertilizantes e contrata empresas que fornecem mão de obra para preparação de terreno, plantio, corte e transporte do eucalipto até a unidade que produz a celulose.

Nesta unidade industrial, entra a tora de eucalipto, que se transforma em pequenos cavacos, que através de um processo químico obtém-se a celulose.

Para produção de eucalipto, a Jari contrata empresas que fornecem mão de obra, maquinário e combustível para limpeza do solo (manual, química e mecanizada), preparação do solo com formicidas, fertilizantes, plantar, tratar a plantação com herbicidas, inseticidas, fungicidas, vermiculita, hormônio. Existem empresas terceirizadas que precisam conservar estradas, construir pontes, abrir ramais (estradas), extrair cascalho. Existem, também, empresas que cortam o eucalipto (mecanizado e manual), desgalam, retiram a madeira da floresta, transportam por rodovia até o pátio de estocagem de madeira da fábrica de celulose e manuseiam a madeira neste pátio para alimentar a entrada do processo industrial. A Jari também contrata serviço de transporte de balsas para atravessar o rio com carretas carregadas de eucalipto, transportando a madeira extraída no estado do Amapá. Contrata, também, empresas que fazem terraplanagem e manutenção de estradas ao longo das florestas e da estrada que interliga a vila industrial à vila residencial. Existe, também, uma rede ferroviária própria para transporte de eucalipto até a fábrica.

Para produzir celulose, a própria Jari descasca e corta o eucalipto em pequenos cavacos. Estes cavacos alimentam digestores que recebem antraquinona e um licor branco produzido através do processamento de diversos produtos químicos (soda cáustica, cal, enxofre). Tudo isso é aquecido, fazendo com que as fibras de celulose se desprendam das outras partes componentes da madeira, porém tudo ainda fica misturado, formando uma massa. Esta massa que sai dos digestores vai passar por novos processos químicos e físicos que retiram as fibras de celulose deste composto.

O primeiro destes processos é a lavagem. Consiste em um processo mecânico de separação, em que se acrescentam produtos químicos antiespumantes e dispersantes, e vai-se extraindo a fibra de celulose, fazendo-se uso de telas (filtros) e peneiras.

O rejeito dessa lavagem é um composto chamado licor preto que contém os outros componentes da madeira mais produtos químicos. O licor preto passa por um processo de retirada de água e recebe sulfato de sódio, tornando-se um composto de altíssimo poder calorífico que é usado como combustível em uma caldeira de produção de vapor.

Nesta caldeira, quilo que é orgânico queima e gera calor, para transformar água em vapor. A parte inorgânica deste composto, ao ser queimada, recupera NaOH e Na₂S que serão utilizados na produção do licor branco que é utilizado nos digestores. Daí a caldeira é chamada de caldeira de recuperação por recuperar parte do produto químico que havia sido empregado anteriormente.

Após o processo de lavagem, o composto com as fibras de celulose continua através de novos processos químicos que vão retirando impurezas e branqueando a celulose, visando a alvura desejada numa folha de papel. Nestes novos processos, a Jari faz uso de vários produtos químicos, tais como oxigênio, soda cáustica, talco, peróxido, dióxido de enxofre, dispersante, dióxido de cloro, ácido sulfúrico.

No final do processo produtivo, passa-se por um processo de secagem e laminação e corte para formação de fardos de celulose para venda.

Além da caldeira de recuperação, existem mais duas caldeiras. Estas caldeiras podem ser alimentadas com óleo diesel, óleo BPF, casca do eucalipto usado como matéria prima para celulose, ou casca de eucalipto comprado de uma empresa amapaense, ou ainda de sobras de uma madeireira instalada dentro da área industrial da Jari — madeira de floresta nativa. Esta madeireira (Orsa Florestal) é uma outra empresa que pertence a um sócio comum da Jari.

Estas duas caldeiras mais a caldeira de recuperação geram vapor d'água em alta pressão e temperatura. Este vapor passa por uma turbina que alimenta um gerador de energia elétrica que vai alimentar todo o processo industrial. Após passar pela turbina, este vapor ainda será aproveitado para geração de calor necessário em vários processos químicos e na secagem de celulose.

A água que é convertida em vapor nestas caldeiras é captada no rio Jari, passa por tratamentos químicos de purificação, desmineralização e controle de composição química antes de ser inserida nas caldeiras. A química utilizada nestes tratamentos da água compreende: sulfato de alumínio, soda cáustica, cal, cloro, carvão ativado, cloreto de sódio, resinas, ácido sulfúrico, fosfato, morfina, hidrazina e dispersantes.

A empresa tem plantas químicas para produzir dióxido de cloro, sulfato de sódio, dióxido de enxofre e ácido sulfúrico, usados na produção. Estas plantas químicas demandam sal, ácido sulfúrico, enxofre, carbonato de sódio, clorato de sódio, cloro, dicromato de sódio, nitrato de prata, nitrogênio, sulfato de manganês, terra diatomácea, soda cáustica, pentóxido de vanádio e leite de cal.

A Jari aplica alumina para retirar umidade do ar comprimido utilizado em seus equipamentos pneumáticos de controle (ar de instrumentação).

No processo, utilizam-se facas, contra-facas e quebradores para reduzir o eucalipto em cavacos de pequenas dimensões. Para essas finalidades, ainda tem-se bigorna, chapa de desgaste, grelhas, pentes. Ainda, utilizam-se rebolos e óleo longa para dar manutenção (afiar) nas facas citadas.

No processo, utilizam-se telas e peneiras para filtrar, separar produtos de subprodutos e rejeitos.

Utilizam-se feltros que em contato com a celulose possibilitam a secagem da mesma por absorção de líquidos. Utilizam-se facas, contra-facas para cortar lâminas de celulose para formar os fardo para ser embalado e enviado à expedição no porto. A Jari faz uso de carimbos rotativos, para rotular as embalagens com a marca do produto e cliente. Estes carimbos são substituídos freqüentemente".

(...)

Assim, a atividade desenvolvida remete à respectiva classificação como empresa agroindustrial, considerando que suas operações envolvem tanto o primeiro dos setores econômicos (produção rural) como o segundo (industrialização desta produção). Pode-se averiguar assim que preponderantemente a agroindústria é geradora de seus próprios insumos.

Efetivamente, para a produção da celulose, a matéria prima básica é a madeira, especialmente a advinda de Eucaliptos, fato este de conhecimento público. Entretanto, dependendo da espécie e da qualidade da madeira utilizada, a celulose obtida tem uma aplicação específica, variando de acordo com o tamanho de fibra obtida a partir da matéria prima empregada.

Deste modo, visando dedicar-se a produção de uma celulose de alta qualidade, a Defendente investiu maciçamente na produção de sua própria matéria-prima, com a implementação de uma enorme área de floresta com árvores geneticamente aprimoradas, que integram seu processo produtivo, como já visto.

Assim, o estabelecimento industrial encontra-se em área contínua e pertencente ao mesmo titular que abriga a sua área de floresta cultivada, sem interseção de via pública ou de qualquer outra melhoria implementada pelo poder público, a título de infra-estrutura.

Portanto, todo e qualquer serviço que necessite realizar para viabilizar a produção da sua matéria prima é extremamente custoso, e permeado de dificuldades, haja vista que esta se encontra no Pará, em área extremamente distante dos principais centros urbanos do país.

Deste modo, em vez de adquirir a madeira de terceiros, investiu muito e investe regularmente um montante considerável de recursos na sua floresta, com o que contribui para o

desenvolvimento de toda a região, gerando centenas de empregos diretos e indiretos, e viabiliza a sua produção.

Vale frisar que esta opção de verticalização da produção, com eliminação de intermediários, mais do que urna estratégia de mercado e fruto de uma otimização de seu parque produtivo/fábrica, voltado para uma linha de qualidade total imprescindível à conquista do mercado internacional de celulose de fibras curtas - que é extremamente competitivo, constitui-se também em uma das únicas formas de tornar possível a sua operação na região.

Por isso a Defendente incorre em despesas de elevada monta para a sua manutenção, que se consubstanciam inegavelmente em insumos imprescindíveis à sua atividade agroindustrial de fabricação de celulose.

Em virtude do exposto, entende que os custos, advindos do emprego de bens e de serviços na sua atividade florestal, enquadram-se claramente no conceito de insumos para a produção da pasta química de madeira (celulose) comercializada pela Defendente, devendo, portanto, ser admitidos como passíveis de creditamento na apuração da COFINS".

Como visto, a manutenção de Créditos do PIS e da COFINS sobre dispêndios relacionados a serviços vinculados à extração de florestas, gastos com corte, baldeio e transporte de madeiras incorridos quando de sua extração, resta sintonizado com o conceito de insumos para produção de madeira (celulose) nos termos do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, portanto passível de creditamento/ressarcimento.

4. Serviços vinculados à extração de Florestas - Direito à manutenção de créditos de PIS e da COFINS sobre gastos com corte, baldeio e transporte de madeiras incorridos quando de sua extração

Analisando a *quaestio*, como dito em linhas acima, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele frequentemente defendido pelos Contribuintes.

No que tange a pretensão da Fazenda Nacional obstar apropriação de créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, sobre dispêndios relacionados a serviços vinculados à extração de florestas, gastos com corte, baldeio e transporte de madeiras incorridos quando de sua extração, não lhe assiste razão.

Como amplamente demonstrado, o processo produtivo da Contribuinte para fabricação e comercialização de celulose, advém de custos relacionados ao emprego de bens e serviços na atividade florestal, de modo que, enquadra-se perfeitamente no conceito de insumos para produção de madeiras (celulose), devendo portanto, ser passível de creditamento na apuração do PIS e da COFINS.

Deste modo, o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do PIS e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, para que se mantenha o equilíbrio, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

“I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2 da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES

VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que

explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS, sobre dispêndios relacionados a serviços vinculados à extração de florestas, gastos com corte, baldeio e transporte de madeiras incorridos quando de sua extração.

Neste sentido, nos termos do REsp nº **1.221.170 - PR (2010/0209115-0)**, julgado pelo rito dos Recursos Repetitivos, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Em face do art. 62, parágrafo 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Com essas considerações, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

5. Recurso Especial da Contribuinte

A matéria aceita como divergente, diz respeito sobre aquisição de insumos e contratação de serviços florestais, necessários à produção da matéria-prima própria para a produção de celulose, e creditamento sobre aquisição de insumos para contratação de serviços referente à manutenção do parque fabril da empresa.

Com efeito, a Contribuinte aduz em contrarrazões que o Recurso da Fazenda Nacional não deve ser conhecido, por ausência de divergência jurisprudencial.

Discordo, de uma análise e comparação das ementas dos acórdão recorrido e paradigma, o acórdão 203-12.448, trata sobre o aproveitamento de créditos do PIS no regime da não cumulatividade, nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/07/2003

IPI. CRÉDITOS.

Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), e os artigos que se consumam durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização

um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.

O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.

Recurso negado".

5.1. Insumos vinculados à exploração de Florestas - Direito à manutenção de créditos de PIS e da COFINS sobre gastos com insumos e serviços para formação de florestas, e aquisição de insumos e serviços para à manutenção do parque fabril

Quanto ao mérito, a decisão recorrida negou provimento ao Recurso Voluntário, por entender que não são passíveis de creditamento do PIS e da Cofins regime não cumulativo, gastos com a formação e manutenção de florestas em razão de estar dissociado do processo produtivo da Contribuinte, negou ainda, o direito à crédito referente a despesas com a manutenção do parque fabril, no esteio de que a despesas só atingem o processo produtivo indireto.

Discordo.

No que tange o direito à créditos sobre gastos com a formação e manutenção de florestas, denota-se que são insumos essenciais atividade exercida pela Contribuinte, considerando que para fabricação de celulose a matéria prima básica é a madeira, especialmente a advinda de Eucaliptos, de modo que, visando a produção de qualidade, a Contribuinte implementou sua própria floresta, com arvores geneticamente aprimoradas, que integram o processo produtivo, conforme laudo anexado aos autos, e-fls. 437-467.

Pertinente a esta temática, "*insumos dos insumos*", o Conselheiro Rosaldo Trevisan, nos autos do processo nº 10665.721417/2011-19, bem abordou a questão. Vejamos:

"as reticências se devem à explicação da recorrente sobre o processo produtivo do ferrogusa, no qual existem basicamente três etapas, cada uma gerando um produto que será insumo na etapa seguinte. Assim, tem-se, em verdade, os "insumos dos insumos dos insumos" (sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui insumo para a produção do ferrogusa).

Não se tem dúvidas de que se estivéssemos a analisar a semente, por exemplo, adquirida de pessoa jurídica como insumo para uma empresa que comercializa toras de madeira, pouco restaria

de contencioso. Igualmente se estivéssemos a analisar aquisições de madeira como insumo para uma empresa que vende carvão vegetal. De forma idêntica, seria incontroverso (inclusive para o autuante, se estivessem compatíveis as quantificações nas notas fiscais, ou se tivessem havido complementações) que as aquisições de carvão vegetal

*Considerando o exposto, e o conceito de insumo aqui adotado (bens necessários ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final), tem-se que o único elemento que se acrescenta no caso concreto é o silogismo: se a semente é necessária à obtenção da madeira, necessária à obtenção do carvão vegetal, por sua vez necessário à obtenção do ferro-gusa, logo a semente é necessária à obtenção do ferrogusa. **Não faz sentido culpar/penalizar a empresa por ter fabricação/produção própria dos insumos necessários a etapas subsequentes de seu processo produtivo.***

Não assiste razão ao fisco, assim, para efetuar as glosas. A exigência de vinculação “direta” (ou mesmo contato físico) com o produto vendido não encontra respaldo legal para as contribuições não cumulativas. A simples leitura do inciso II do art. 3º das leis de regência (Lei no 10.637/2002 e Lei no 10.833/2003) mostra que os bens e serviços devem ser utilizados como insumo “na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...”, e não “na produção ou fabricação direta de bens ou produtos destinados à venda...”, como deseja o fisco.

Neste diapasão, não há como alegar que a legislação de maneira exaustiva dispõe a possibilidade de aproveitamento de crédito, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, à luz do critério da essencialidade e pertinência.

Em outra oportunidade, esta E. Câmara Superior, no julgamento do Acórdão nº 9303-003.069, firmou entendimento de que são passíveis de creditamento de PIS e COFINS, gastos relacionados com a implantação, manutenção e exploração de florestas ou produção de madeira. Vejamos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

“Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado.

No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação.

EMPRESA DE CELULOSE. CRÉDITOS RECONHECIDOS. Tratando-se de uma empresa produtora de celulose, foram reconhecidos créditos com relação aos seguintes insumos:

1-Serviços Silviculturais;

2- Serviços Florestais Produção;

3- Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:

3.1- Manutenção de Vias Permanentes;

3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estradas;

3.3-Serviço de Pesquisa/Desenvolvimento/Planejamento/Controle Florestal.

4- Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose;

5- *Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;*

6- *Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado.*

Recurso Especial do Procurador Negado

Portanto, nos termos do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), julgado pelo rito dos Recursos Repetitivos, e das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, são passíveis de creditamento de PIS e COFINS, gastos inerentes sobre gastos com insumos e serviços para formação de florestas.

Com relação ao direito de créditos apurados sobre os custos da prestação de serviços da manutenção do parque fabril, fica evidente que sem a realização de manutenção as atividades relacionadas à produção de celulose ficam seriamente prejudicadas, não há como manter uma atividade industrial sem manutenção.

Neste sentido, no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, delimita o conceito de insumos, considerando a essencialidade e relevância de determinado item- bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa. Vejamos fragmentos do aresto:

Destarte, o conceito de insumo – palavrinha pessimamente traduzida da língua inglesa, quando o idioma português tem os termos ingrediente e componente, mais exatos, sonoros e bonitos – deve fixar-se no sentido de identificar a totalidade do que condiciona necessariamente a produção dos bens e serviços que a unidade de produção produz ou fornece.

Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o insumo do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?

Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo insumo da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve

Processo nº 10247.000099/2006-12
Acórdão n.º **9303-009.100**

CSRF-T3
Fl. 771

o bolo, no entanto, não tem a essencialidade dos demais componentes que entram na sua elaboração.

Inegável e digno de nota o exemplo do Ministro, ainda reforço o exemplo: *e sem a pá para bater o bolo? seria possível ficar pronto?*, pois bem, na espécie os gastos com a contratação de serviços para manutenção do parque fabril são insumos essenciais e pertinentes ao processo produtivo da Contribuinte, passíveis de creditamento do PIS e da COFINS, nos termos do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), julgado pelo rito dos Recursos Repetitivos, e das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional e dou provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito