



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10247.000101/2006-45
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-009.184 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de julho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JARI CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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.

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

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício e 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 3102-01.141, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, 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.

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.

O Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao recurso, por entender que na decisão recorrida foi reconhecido o direito à 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, requerendo 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.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-009.100, de 17 de julho de 2019, proferido no julgamento do processo 10247.000099/2006-12, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão **9303-009.100**):

“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 relembrar 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 impositiva.

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).

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

1

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.

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 Nº 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 nºs 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 nºs 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), desgallham, 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 extraíndo 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, morfolina, 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 reboles e óleo lorga 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 frequentemente".

(...)

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.

(...)³

Dispositivo

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

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por negar provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

³ Deixou-se de transcrever os excertos do voto que apreciavam o recurso especial do sujeito passivo, face a inexistência deste debate no presente processo.

Íntegra do voto transcrito pode ser obtida no processo paradigma, nº 10247.000099/2006-12.

Fl. 13 do Acórdão n.º 9303-009.184 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10247.000101/2006-45