



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10630.720309/2011-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.583 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2021
Recorrente CELULOSE NIPO BRASILEIRA S A CENIBRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITOS. INSUMO. CONCEITO.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços, que obedeçam ao critério de relevância e essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DECISÃO STJ. SEDE DE REPETITIVOS.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, inclusive no caso de crédito presumido.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.
APLICABILIDADE.

Será devida a multa moratória em caso de débitos decorrentes de tributos e contribuições não extintos nos prazos previstos na legislação específica, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte o recurso e nesta, dar provimento parcial para reverter integralmente as glosas efetuadas e conceder atualização dos créditos, nos termos da Súmula CARF nº 154.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Carolina Machado Freire Martins, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório da DRJ:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento nº 39832.79886.310706.1.1.081473 e de Declarações de Compensação a ele vinculadas, com crédito de PIS não cumulativo vinculado à receita de exportação, relativo ao 1º trimestre de 2006, no valor de R\$ 2.007.351,52.

Após análise dos documentos aduzidos pelo contribuinte e dos elementos constitutivos do crédito pleiteado, a DRF (...) emitiu Despacho Decisório (...), no qual constam os procedimentos adotados pela autoridade fiscal, considerações sobre o processo produtivo do contribuinte, as glosas efetuadas e os ajustes do valor do crédito por meio de planilhas demonstrativas de apuração e de recomposição dos créditos. Constam também trechos de diversas Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal que corroboram o entendimento por ele adotado. O referido Despacho Decisório deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, no valor de R\$ 1.092.627,82 e homologou as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

Após análise, uma a uma, de todas as linhas do Dacon nas quais foram informados créditos, a autoridade fiscal aduz que o indeferimento parcial do pedido compreende glosas referentes à inclusão indevida de créditos relativos a: aquisições/entradas de itens utilizados nas atividades desenvolvidas nos viveiros de mudas de eucalipto, no manejo das plantações de eucalipto, no tratamento de efluentes, na manutenção de máquinas utilizadas em plantações, na manutenção de veículos de transportes internos (empilhadeiras e tratores) ou externo (caminhões e tratores), bem como os gastos com transporte de madeira de produção própria (classificados erroneamente como “Frete produção celulose fábrica”), em breve síntese, nos seguintes termos:

(...)

Cientificado do Despacho Decisório (...), o interessado apresentou (...) a Manifestação de Inconformidade (...), com os respectivos anexos (...), na qual, em síntese, contesta o conceito de insumos adotado pela Receita Federal, afirmando ainda que a delimitação do conceito de insumos não está expressa em Lei, e que, portanto, não cabe a imposição de restrição não posta em Lei.

Ainda em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte questiona, em cada item abordado, relativo a cada uma das glosas efetuadas, basicamente a conceituação de insumo adotada pela Receita Federal, alegando que não somente os créditos dos

insumos (matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e outros) empregados diretamente no processo produtivo dos produtos exportados podem ser ressarcidos, mas todas as despesas necessárias ao auferimento da receita de exportação. Assim, pleiteia todos os créditos decorrentes de custo ou despesas incorridas na produção e na venda do produto exportado, alegando que todos os serviços e bens glosados estão diretamente ligados ao seu processo produtivo, visto que sem os referidos bens e serviços, não haveria produção.

Com base no entendimento acima exposto, o interessado contesta as glosas efetuadas relativas a créditos sobre: serviços e bens utilizados para manutenção e reparo de veículos internos, externos e equipamentos florestais, bens e serviços de manejo das plantações de eucaliptos, custos e despesas de produção de celulose na fábrica, custos e despesas de tratamento de efluente, custos e despesas de frete produção celulose na fábrica, custos e despesas de frete manutenção de equipamentos florestais e custos e despesas de viveiro de mudas de eucalipto

Ao final requer a reforma do Despacho Decisório para que o direito creditório pleiteado seja integralmente reconhecido, acrescido ainda de correção monetária dos créditos e da taxa SELIC.

A DRJ (...) decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade em acórdão ementado da seguinte maneira:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: (...)

PIS, BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Somente gera direito ao crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa vedação legal, não incide correção monetária e juros sobre créditos de PIS objeto de ressarcimento.

O contribuinte, tendo tomado ciência do acórdão da DRJ, apresentou recurso voluntário contendo os seguintes elementos de defesa:

- Ao pretender estender os conceitos de insumo utilizado para fins de IPI ao PIS/Pasep e à COFINS, as IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 infringem a estrita legalidade tributária (por ausência de previsão legal nesse sentido) e, ainda, o artigo 109 do CTN por distorção do próprio conceito de "insumo". Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS/Pasep e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda.
- No caso dos autos, foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas e custos que a Recorrente houve por bem classificar como insumos, em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda, a saber: serviços de manejo das plantações de eucalipto, inclusive fretes incorridos; serviços de manutenção do viveiro de mudas, inclusive fretes incorridos; bens e serviços utilizados na manutenção de equipamentos florestais e de veículos internos e externos, inclusive os fretes incorridos; bens e serviços empregados na manutenção

de equipamentos utilizados no tratamento de efluentes, inclusive os fretes incorridos; os fretes incorridos na produção de celulose na fábrica; e as despesas sobre bens adquiridos para compor o ativo imobilizado da Recorrente.

- A multa de 75% aplicada tem caráter confiscatório, em desacordo com o que dispõe o art. 150, IV, da CF/88.
- Que tem direito à correção monetária do crédito de Pis e Cofins em vista do enunciado nº 411 do STJ, aplicado por analogia às contribuições, conforme se verifica dos entendimentos manifestados por aquela Corte nos autos dos REsp nº 1.203.902/RS e nº 1.035.847/RS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende em parte aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é parcialmente conhecido.

Isso porque, de acordo com a Recorrente, foram glosados pela Fiscalização créditos apurados sobre os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, os quais entende ter direito ao crédito, porquanto referido encargo esteja diretamente ligado aos bens e ativos de seu processo produtivo.

No entanto, conforme consta nos itens 2.2.9 (despesas sobre bens do ativo imobilizado - com base nos encargos de depreciação) e 2.2.10 (despesas sobre bens do ativo imobilizado - com base no custo de aquisição) do despacho decisório (fl. 1821), não foram verificadas inconsistências nas referidas rubricas, não havendo retificações a serem procedidas quanto a esses pontos.

Dessa forma, entendo como prejudicada a alegação da empresa, por ser relativa a matéria inexistente nos autos, razão pela qual não tomo conhecimento do recurso voluntário nessa parte.

Dos insumos – aspectos gerais

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de Pis e de Cofins foi por muitos anos realizada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN nº 247/2002 e nº 404/2004, cujos textos estipulavam critério excessivamente restritivo acerca daquilo que poderia ser admitido como tal, estabelecendo a necessidade de que o bem ou o serviço analisado fosse diretamente empregado no processo produtivo. No entanto, as definições trazidas pelos sobreditos atos foram apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, cujo julgamento se submeteu à sistemática dos recursos repetitivos, sendo, portanto, sua conclusão de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Além disso, restou estabelecido que 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.

Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Min. Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Portanto, se, por um lado, a decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse acolhido critério excessivamente amplo, consagrado na legislação do IRPJ, que aproveita o conceito de despesas operacionais. O Tribunal adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo.

Por fim, é importante esclarecer que o critério estabelecido pelo STJ tem sua aplicação adstrita ao enquadramento ou não de determinada operação como insumo à luz da previsão contida especificamente no inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e não deve ser utilizado para teste de subsunção às demais hipóteses de apuração de crédito previstas nos demais incisos dos mesmos dispositivos.

Feitas as considerações iniciais, passo ao exame das glosas.

Dos bens e serviços utilizados como insumos

Inicialmente, necessário esclarecer que as glosas formalizadas pela autoridade fiscal e mantidas pelo colegiado de 1ª instância, aplicadas sobre as partes, peças e serviços consumidos durante a manutenção de ativos utilizados na produção de bens destinados a venda

se amparam em entendimento advindo da restritiva visão de insumos delineada pelas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, perspectiva essa que se encontra desde há muito superada quer nesse Conselho quer na própria Receita Federal.

Para além disso, em razão da nova concepção de insumo estabelecida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, restou evidente que há permissão para a tomada de créditos calculados sobre os insumos necessários à confecção do insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, porquanto o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, atendendo perfeitamente ao critério da essencialidade.

A projeção desse entendimento para os dispêndios com partes, peças e serviços consumidos na manutenção de ativos se traduz na possibilidade de tomada de créditos com referidas despesas não só quando aplicadas em ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros mas igualmente sobre aqueles ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda.

Esse, inclusive, é o atual entendimento da Receita Federal do Brasil sobre a matéria, externado nos itens 45 a 48, e 81 a 89 do Parecer Normativo Cosit, nº 5, de 2018, abaixo reproduzidos:

3. INSUMO DO INSUMO

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

(...)

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

82. Consoante dispõe o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

“Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação. Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.”

83. Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem mantido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano.

84. Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

85. Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.

86. E isso com base em diversos argumentos, destacando-se o paralelismo de funções entre os combustíveis (os quais são expressamente considerados insumos pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e os bens e serviços de manutenção, pois todos se destinam a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos.

87. Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

A questão já fora enfrentada diversas vezes neste Conselho, que tem posicionamento firme no sentido de admitir a tomada de créditos sobre bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Igualmente são admitidos como insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda – na condição, portanto, de insumo do insumo.

É o que restou decidido pela 3ª Turma da CSRF no Acórdão nº 9303-009.966, de 22/01/2020, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, cuja ementa abaixo reproduzo (grifei):

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL. Havendo decisão definitiva do STF, com repercussão geral (RE nº 606.107/RS), no sentido da não-incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins na cessão onerosa para terceiros de créditos de ICMS acumulados, originados de operações de exportação, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental, para fatos geradores anteriores à produção de efeitos da Lei nº 11.945/2009, que expressamente previu a sua exclusão da base de cálculo. CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA. Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, não se enquadrando aí os de reforma de portões de acesso, pintura de muros e instalação de meio-fio, bem como de eliminação de pragas, insetos e roedores, em uma indústria de equipamentos rodoviários. **BENS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO PRODUTIVO. DIREITO AO CRÉDITO. São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço (Item 89 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018).** FRETE DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO EM GARANTIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O creditamento relativo ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei), refere-se ao produto fabricado, não contemplando o envio de peças de reposição, ainda que em garantia.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 9303-008.988, de 20/03/2019, do mesmo colegiado e relator (grifei):

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004 CUSTOS/DESPESAS. CANA-DE-AÇÚCAR. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas com a cana-de-açúcar incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. **DESPESAS. MANUTENÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. As despesas com manutenção: materiais de manutenção, materiais elétricos, peças, ferramentas, serviços mecânicos e automotivos para máquinas, equipamentos e veículos, despesas com combustíveis, custos com serviços de manutenção de equipamentos e instalações geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.** DESPESAS/CUSTOS. ARRENDAMENTO. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

Esclarece a Recorrente que os serviços de manejo das plantações de eucalipto se referem às atividades de terraplanagem, topografia, silvicultura, viveiro, preparo de terras, aquisição de sementes, plantio, abertura e conservação de estradas das florestas de eucalipto, entre outros, utilizados como insumo pela Recorrente na etapa do processo produtivo que se destina ao plantio, manutenção e colheita das florestas de eucalipto, principal insumo da produção da celulose. Assevera também que os dispêndios incorridos no viveiro de mudas de eucalipto são destinados à produção e preparação das mudas de eucaliptos para plantio e posterior obtenção da matéria-prima utilizada no processo produtivo.

Em relação aos bens e serviços utilizados na manutenção de equipamentos florestais e de veículos internos e externos, informa a Recorrente que são utilizados para obtenção, transporte da matéria-prima (madeira de eucalipto) para o estabelecimento fabril e obtenção do produto final (celulose) da Recorrente. Por fim, aduz que os bens e serviços empregados na manutenção de equipamentos utilizados no tratamento de efluentes se destinam às suas Estações de Tratamento de Água e de Tratamento Biológico, necessários para o reaproveitamento e preparação da água para utilização no processo industrial da Recorrente.

Resta claro, portanto, que sobreditos dispêndios atendem perfeitamente ao critério da essencialidade e estão inseridos no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço, pelo que devem ter suas glosas revertidas.

Dos fretes incorridos

Ainda de acordo com a Recorrente, sofreu glosas nos fretes relativos aos serviços de transporte de matéria-prima (madeira de eucalipto, principal insumo para a produção de celulose, e outros insumos químicos) para o seu estabelecimento industrial e de transporte de

insumos e defensivos agrícolas utilizados nas plantações de eucalipto (insumo do insumo). Também foram glosados os serviços de transporte de partes e peças consumidos na manutenção de equipamentos florestais, de veículos internos e externos, de equipamentos localizados no viveiro de mudas e de equipamentos utilizados no tratamento de efluentes.

Com efeito, o § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que, no caso de aquisição de insumos, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota das contribuições sobre o valor dos itens adquiridos no mês, assim entendido como o valor do custo de aquisição dos aludidos bens, conforme definição contábil. Consoante item 11 do NBC TG 16 (R2) - Estoques, do Conselho Federal de Contabilidade, o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços.

E aqui acho necessário um pequeno parêntese.

Com a nova definição de insumo estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, ficou ainda mais claro, no meu entendimento, que o frete – desde que, à luz do processo produtivo no qual esteja inserido, atenda aos parâmetros da essencialidade ou da relevância – não se afigura tão somente como um mero componente acessório do custo de aquisição de um bem adquirido, assumindo, assim, posição autônoma para que, na condição de serviço utilizado como insumo, possa por si só gerar direito a crédito.

Referido entendimento decorre de duas premissas.

A primeira se exterioriza na ideia de que, para fins de tomada de créditos, a delimitação do processo produtivo deve ser concebida sob um prisma mais amplo, que contemple todos aqueles subprocessos afetos ao núcleo do propósito econômico da empresa e não sob a restrita ótica de uma “linha de montagem”, em que se pode objetivamente definir o seu começo e o seu fim. Até porque esse enfoque é incapaz de acomodar a complexidade das diferentes atividades econômicas atualmente desenvolvidas e - principalmente – não se mostra perfeitamente conciliável com os próprios critérios da essencialidade e relevância, que se utilizam do “teste da subtração” para definição do que é insumo.

O outro pressuposto é sobremaneira mais simples e decorre do inexorável fato de que o frete é, para todos os efeitos, um serviço como outro qualquer, comportando direito ao crédito sempre que se mostrar essencial ou relevante no contexto das atividades econômicas desenvolvidas pela empresa, não se mostrando acertado, assim, considerá-lo como serviço *sui generis*, recebendo distinto tratamento em relação aos demais serviços adquiridos.

É claro que o novo “status” do frete não lhe retira da categoria de componente do custo de aquisição de um bem adquirido – mesmo porque tal condição decorre em verdade da ciência contábil - de modo que, no caso das pessoas jurídicas que produzem ou industrializam bens destinados a venda ou que prestam serviços, o frete poderá ensejar direito a crédito autonomamente (desde que essencial ou relevante) ou como componente do custo de aquisição.

Dessa maneira, entendo que os fretes em questão amoldem-se ao conceito de insumo - além de serem componentes do custo dos serviços de manutenção em que foram empregados -, pelo que devem ter as respectivas glosas revertidas.

Da multa confiscatória

A Recorrente aponta que a multa de ofício aplicada no patamar de 75% tem caráter confiscatório e atenta contra o princípio da capacidade contributiva, razão pela qual é indevida.

De antemão, observo que é defeso a esse colegiado apreciar a inconstitucionalidade de leis regularmente inseridas no ordenamento segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, atribuição essa reservada aos órgãos do Poder Judiciário. Referido entendimento é objeto da Súmula nº 2 deste Conselho, *verbis*:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Além do mais, referida multa não foi aplicada, conforme se pode extrair da carta cobrança de fls. 1660/1666, tendo-se somado ao valor do débito principal não compensado apenas os encargos moratórios (juros e multa) previstos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

A penalidade moratória será devida em caso de débitos decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos prazos previstos na legislação específica, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. De acordo com a parte final do *caput* e com o § 2º do dispositivo apontado, a multa será calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso, limitada ao percentual de vinte por cento dos débitos não pagos.

Nesse sentido, o enunciado nº 5 deste Conselho:

Súmula CARF nº 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por essa razão, nego provimento ao recurso nesse ponto, para manter a aplicação da multa moratória no patamar de 20% sobre os débitos não compensados.

Da correção monetária dos créditos

Entende a Recorrente ter direito à correção monetária dos créditos de Pis e Cofins, em vista do enunciado nº 411 do STJ, segundo o qual “é devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco”, a ser aplicado por analogia às contribuições.

O REsp nº 1.767.945/PR, julgado em 12/02/2020 pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos, com trânsito em julgado em 28/05/2020, produziu

interpretação vinculante para este colegiado por força do art. 62, parágrafo 2º, de seu Regimento, definindo a mora superior a 360 dias como resistência ilegítima da Administração.

Nesse mesmo sentido, à unanimidade, o Acórdão nº 3401-008.364, de 21/10/2020, desta turma, de relatoria do Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, cuja ementa transcrevo no que interessa para a matéria:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Também nessa linha os Acórdãos nº 3401-008.851, de 23/03/2021, rel. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, e nº 3401-009.433, de 29/07/2021, rel. Conselheiro Ronaldo Souza Dias.

Dessa forma, entendo que deve ser dado provimento ao pedido de correção monetária do ressarcimento da contribuição. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

No caso ora em exame, o Per foi transmitido em 31/07/2006, configurando-se, assim, a oposição ilegítima por parte do Fisco em 26/07/2007, a partir do que os créditos ressarcidos (em espécie) ou cuja compensação se operou após essa data (incluindo os reconhecidos por esse colegiado) devem ser atualizados.

Não devem ser atualizados, portanto, os valores que foram objeto de reconhecimento pela unidade local, por homologação parcial no despacho decisório, ante a disposição contida no parágrafo 2º do artigo 74 da Lei nº 9.430, 1996, que dá efeitos imediatos à extinção mediante compensação com efeitos resolutórios em relação à sua ulterior homologação.

Por essa razão, dou provimento ao recurso nesse ponto.

Conclusão

Por todo o acima exposto, conheço em parte do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reverter a integralidade das glosas efetuadas pela autoridade fiscal, bem como para atualizar o crédito ressarcido (em espécie) ou cuja compensação se operou após 360 dias da transmissão do PER, mantendo, contudo, a multa moratória sobre os saldos não compensados.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos