



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10880.941617/2012-14  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3301-000.809 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 30 de agosto de 2018  
**Assunto** CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO  
**Recorrente** FIBRIA CELULOSE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro.

### **Relatório**

Por economia processual, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em 23/12/2011, através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de PIS não-cumulativo vinculados à receita de exportação relativos ao 3º trimestre de 2011. Posteriormente houve transmissão de DCOMP.

A repartição fiscalizadora efetuou auditoria e produziu *Informação Fiscal* onde dissecou, pormenorizadamente, os problemas encontrados, tendo apontado

valor passível de ressarcimento (fl. 1.845). Foi emitido *Despacho Decisório* por meio do qual foi reconhecido parcialmente o direito creditório relativo ao PIS não-cumulativo vinculado à receita de exportação (3º trimestre de 2011), sendo homologada parcialmente a compensação declarada na DCOMP nº 18959.10243.050612.1.3.08-4049. Não foi homologada a compensação declarada na DCOMP nº 41233.11463.130612.1.3.08-1476.

Desse *Despacho Decisório* a contribuinte tomou ciência em 13/05/2013 (relação SCC na fl. 2.009) e, não se conformando, apresentou, através de procuradores, longa *manifestação de inconformidade* onde, inicialmente, referiu à tempestividade e aos fatos, aduzindo a seguir (de forma sintética):

1) Índice de rateio proporcional relativamente às receitas de **exportação e do mercado interno**: a Fiscalização alterou o índice de rateio proporcional dos créditos do PIS calculados sobre custos e despesas comuns à receita do mercado interno e de exportação. Seu entendimento era de que *o momento do embarque da mercadoria* é o parâmetro a ser considerado para a apuração dos valores exportados a cada mês, conforme o artigo 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 5 de *novembro de 2002*. Considerou como receita de exportação os valores constantes no SISCOMEX conforme a data de embarque das mercadorias, extraindo os dados do sistema DW-Aduaneiro. Contudo, resta totalmente equivocado o entendimento fiscal, quer em razão de que o ADI SRF nº 22/2002 não é aplicável na apuração de créditos de PIS não-cumulativo, quer por este entendimento não possuir base legal, bem como violar as normas de apuração da contribuição. Ademais, a interpretação fiscal colidiria com o § 3º do art. 6º, c/c § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (repetido pela Lei nº 10.637, de 2002), que dispõe que o rateio será proporcional ao auferimento de receitas, sem impor que tenha havido o embarque da mercadoria ao exterior para que as receitas auferidas fossem consideradas de exportação.

2) Glosa de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos:

a) inaplicabilidade das INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004: contesta o conceito de insumo utilizado nas IN SRF nº 247, de 2002, e 404, de 2004, invocadas no DD para glosar seus créditos.

b) bens/serviços utilizados como insumo pela empresa: considerando que a madeira é o principal insumo para a fabricação da pasta da celulose, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, razão pela qual classificá-los de forma distinta, e por consequência, glosar os créditos de PIS é ato praticado ao arrepio da lei. Insumo e custo possuem o mesmo sentido e refletem a mesma realidade, razão pela qual, todos os itens que compõem o custo de produção ensejam o direito ao crédito de PIS, a menos que sejam vedados expressamente pela Lei nº 10.833/2003, como é o caso, por exemplo, de custos incorridos com a aquisição de bens e serviços de pessoa física ou de pessoas jurídicas estrangeiras (§ 3º do art. 3º). Mesmo sendo custo de produção, os créditos sobre tais dispêndios são vedados, pois não implicariam na cumulatividade dos contribuintes. No caso dos autos, todos os créditos que foram glosados decorrem de bens e serviços adquiridos que representam efetivamente um custo de produção, pois são eles utilizados como

insumo e indispensáveis à produção dos produtos destinados à venda pela empresa, sendo legítimo o crédito apropriado, razão pela qual deve ser dado provimento à presente manifestação.

c) insumos glosados indevidamente: refere à Informação Fiscal, reclamando do entendimento exposto acerca de glosas de diversos insumos, dentre outros: bens e serviços relativos ao tratamento de resíduos, arames utilizados para transporte de fardos e celulose, embaladores de bobinas, estrados de madeira e *pallets*, despesas com mão de obra inespecífica, insumos relacionados à logística/transporte, baterias, pilhas, carregadores e acessórios, materiais de consumo de informática, materiais para laboratório, serviços de gerenciamentos, extintores, materiais de papelaria, palestras, festas e eventos, limpeza industrial, serviços de combate a incêndio, armazenagem de insumos, serviços de projetos, serviços relacionados a parte laboratorial, desenvolvimento de software, locação de andaimes, locação de container, assinatura de manuais de legislação, gerenciamento de arquivos, seminários da NR-10, segurança patrimonial, alpinismo industrial, eventos com fórum de marketing, vigilância, serviços fotográficos e de mídia, serviços relacionados ao setor de Recursos Humanos, inspeção da NR-13, serviços administrativos, reforma de mobiliário, programas de formação profissional e instalação de fibras ópticas e rede, transporte de pessoal, gastos com lanches e refeições, equipamentos de proteção individual (luvas, capuzes, botinas de segurança, entre outros) e combustíveis utilizados para o transporte e manejo dos insumos. Contudo, os bens e serviços glosados pelo Fisco são parte essencial no processo produtivo, tendo sido desconsiderados esses insumos sem qualquer critério legal, sem qualquer embasamento jurídico. Requer, em razão do grande número de insumos e o exíguo prazo para a manifestação de inconformidade, a realização de diligência para a comprovação de que os bens e serviços adquiridos pela empresa são efetivamente custos ligados à sua produção ou fabricação.

d) crédito sobre insumos empregados na constituição de florestas: o Fisco glosou créditos referentes a gastos com insumos florestais, isto é, valores dispendidos necessários à formação e ao desenvolvimento das florestas. Disse que *todo bem ou serviço* utilizado pela empresa antes do tratamento físico-químico da madeira em si não podem ser classificados como insumo para fins de creditamento do PIS/PASEP e do COFINS não cumulativos. Ao invés disso, as reservas florestais devem ser tratadas como sendo um ativo *Imobilizado da empresa*. Mas o art. 1º da Lei nº 10.833/2003, preceitua que o PIS na incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das empresas de celulose, os custos de produção se iniciam com o desenvolvimento de mudas de eucalipto, se intensificam na formação das florestas e, se encerram após a transformação da madeira em celulose. Todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, colheita, transporte das toras de madeira possuem a natureza jurídica de insumo, visto que são indispensáveis à elaboração da pasta de celulose, que é o produto final da empresa destinado à venda, razão pela qual a glosa dos créditos se encontra ao arrepio da lei. Assim, todos os gastos listados nas planilhas elaboradas pela fiscalização que tiverem ligação à formação de

florestas ou silvicultura, por constituírem insumo na produção da celulose, devem gerar direito a crédito de PIS. Deve ser reformado o DD.

e) insumos não adquiridos de terceiros: a Fiscalização afirma que não dá direito a crédito itens tais como clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio e colheita. Mas a empresa só apropria créditos decorrentes de bens/serviços adquiridos de terceiros, não se apropriando de créditos sob sua própria mão de obra. Todos os serviços citados só compuseram a base de cálculo dos créditos se foram adquiridos de terceiros. Desta forma, resta patente a improcedência da glosa sob essa rubrica, devendo ser julgada procedente sua manifestação.

f) fretes: disse o Fisco que quaisquer serviços de transporte não relacionados à entrega de mercadorias diretamente aos clientes não podem ser considerados como sendo insumo. Seguindo esta orientação dada pela COSIT acerca do termo, entre outros, não foram considerados como insumo: armazenagem/transporte de *papel e logística*. Neste item não há diferença entre o frete pago na aquisição de insumos, na transferência de produtos em elaboração ou para colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor. Todos estes gastos são tidos como custo de produção (art. 187, II, da Lei nº 6.404/1976), constituindo insumos, cujo crédito é assegurado pelo inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. O inciso IX do art. 3º dessas leis assegura apenas o frete que constitui uma despesa de venda, que é o frete pago pelo vendedor para entregar o produto ao comprador. Os gastos de frete da empresa, portanto, até o momento em que o produto está colocado à venda, mesmo se este frete for despendido após o produto estar acabado, irão integrar o custo da mercadoria ou produto vendido (art. 187, II, da Lei nº 6.404/1976). Em todos os casos, o frete é tido como custo de produção ou fator de produção, enquadrando-se no conceito de insumo. deve, também ser reparado o despacho decisório para que se restabeleça na integralidade os créditos da empresa que foram glosados no que tange aos fretes, sem qualquer exceção.

g) glosa ao creditamento de bens do ativo imobilizado: entende equivocado o procedimento do Fisco de glosar o creditamento de bens do ativo imobilizado. Considera que não houve motivação precisa da glosa, o que acarretaria a nulidade do DD em relação a esta rubrica. Cita que a glosa da totalidade dos créditos oriundos da aquisição de veículos Toyota também não teria sido justificada para fins de crédito do ativo imobilizado. Ainda que houvesse a referida motivação, o entendimento fiscal não poderia perdurar pois se tratariam de veículos utilizados em atividades ligadas diretamente ao ciclo produtivo. Requer o reconhecimento da nulidade da glosa constante nos itens 99 e 100 da rubrica *creditamento - bens do ativo imobilizado* em razão da preterição do direito de defesa.

3) Direito a créditos vinculados à receita de exportação: é inequívoco o direito ao crédito de PIS em relação à parcela de insumos que se encontram vinculados à receita de exportação. O creditamento de PIS sobre os custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação é assegurado de forma ampla pelo art. 6º, § 3º e art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, que não impõem qualquer condição adicional para o gozo do direito. Trata-se de empresa exportadora de pasta de celulose, sendo que todos os custos que

estejam vinculados à receita de exportação, o que sem dúvida incluem os insumos florestais e os fretes, conferem crédito de PIS nos moldes dos dispositivos aludidos.

4) Realização de perícia/diligência: caso não se entenda que os argumentos que apontou sejam suficientes para reformar o DD, solicita a realização de diligência/perícia para que sejam respondidos os quesitos que indica (fls. 1.893 e 1.894).

Nomeia os peritos.

5) Impossibilidade de cobrança de parcelas de estimativas mensais de IRPJ. Violação da Súmula 82 do CARF e da IN SRF nº 93/1997: entende pela impossibilidade de cobrança de parcelas de estimativas mensais de IRPJ, o que violaria o disposto na Súmula 82 do CARF e na IN nº 93/1997. Aponta que a exigência dos débitos objetos do Processo de Cobrança nº 10880-921196/2013-96 não pode ser efetivada por se referir a estimativa de IRPJ do mês de abril de 2011.

6) Ilegítima incidência de juros e multa de mora sobre débitos de **estimativa de IRPJ e CSLL**: discorda da incidência de juros e multa de mora sobre débitos de estimativa de CSLL, porquanto o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 não se aplicaria ao presente caso.

7) Pedidos:

a) requer, em preliminar, seja dado provimento a sua Manifestação de Inconformidade, para reconhecer as nulidades que permeiam o DD combatido, em especial a ausência de motivação em relação à glosa atinente ao ativo imobilizado;

b) caso assim não se entenda, requer a realização perícia e/ou diligência fiscal, nos termos do art. 16, IV, do Decreto 70.235/1972, conforme fundamentos expostos;

c) caso não acolhida a preliminar apontada e pedido perícia e/ou diligência, requer seja dado provimento a sua Manifestação de Inconformidade, reconhecendo-se integralmente o crédito pleiteado, homologando-se, conseqüentemente, todas as compensações declaradas;

d) em qualquer hipótese, requer o cancelamento dos débitos de estimativas de CSLL objeto do processo nº 10880-921196/2013-96, em respeito a Súmula CARF nº 82, ou, ao menos, requer que seja afastada a incidência de multa/juros sobre os débitos de estimativa compensados.

A repartição de origem atestou a tempestividade da peça de contestação.

A Delegacia de Julgamento manteve a integralidade das glosas, com decisão assim ementada:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011*

*PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.*

*Não se justifica a realização de perícia/diligência quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.*

*REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.*

*No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011*

*ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.*

*As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

*Para ser considerado insumo, o bem ou o serviço, desde que adquirido de pessoa jurídica, deve ter sido consumido, desgastado, ou ter perdidas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração.*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.*

*Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de ressarcimento/compensação, há de se fazer o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno (tributadas e NT).*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS PARA FORMAÇÃO DE FLORESTAS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. DESCONTO DE CRÉDITO COMO EXAUSTÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Os custos de formação de floresta são incorporados ao valor desse bem registrado no ativo imobilizado, valor que, na medida da utilização da floresta, deve ser objeto de encargos de exaustão, que não dão direito a crédito por falta de previsão legal.*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.*

*Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde*

*ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.*

Em Recurso Voluntário, a empresa reitera seus argumentos da manifestação de inconformidade, combatendo ponto a ponto a decisão de piso e especificando a essencialidade de cada insumo glosado. Juntou laudo técnico da Escola Superior de Agricultura da USP, que descreve todo o processo produtivo da operação florestal e da fase de indústria da celulose, tratando as duas como interdependentes.

Em petição de dezembro de 2017, a Recorrente informa ter sido notificada do lançamento de multa isolada de 50% em decorrência da não homologação de suas compensações (Processo nº 11080.730704/2017-31). Por isso, aduz que a multa de mora de 20% não é devida, eis que o contribuinte não pode ser duplamente penalizado:

*Esclareça-se que a multa isolada de 50%, conquanto não debatida nestes autos, está inteiramente relacionada à multa de mora de 20% ora discutida, porque a exigência de ambas, conforme amplamente demonstrado, constitui dupla punição. E esta dupla punição é fato novo, surgido quando da notificação do lançamento da multa isolada de 50%, motivo pelo qual se mostra cabível a arguição, neste momento, do afastamento da multa de 20%, em razão da impossibilidade de dupla punição do mesmo fato (não homologação de compensação).*

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Na origem, houve a análise dos créditos pleiteados de PIS/COFINS não-cumulativos vinculados à receita de exportação (art. 3º e 5º da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º e 6º da Lei nº 10.833/2003). A fiscalização procedeu à auditoria das rubricas das receitas e despesas, em especial os bens para revenda, bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, fretes e combustíveis.

Para tanto, informou a fiscalização que a empresa apresentou toda a documentação solicitada:

*Para tal, foram confrontadas: as apurações e declarações transmitidas pela empresa (DACON, DCTF, PER/DCOMP, DIPJ); os livros, documentos e arquivos eletrônicos fiscais e contábeis; e as notas fiscais eletrônicas e originais apresentadas em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de Outubro de 2001, por meio da utilização do ContÁgil, aplicativo de auxílio ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício das atividades de fiscalização.*

Ademais, foram ainda solicitados ao longo da fiscalização: as notas fiscais de compras de insumos, prestação de serviços utilizados como insumos; o descritivo do processo

produtivo da empresa e principais insumos utilizados na industrialização, com a respectiva classificação fiscal; os laudos de utilização dos diversos tipos de combustíveis, objeto do pedido de creditamento e documentos de constituição de participação em Consórcios.

Conforme relatado, foram diversos os motivos das glosas dos créditos pleiteados pela Recorrente, que podem ser separadas em três grandes grupos:

- i. Método de Apropriação de Custos - Rateio proporcional
- ii. Insumos da não-cumulatividade
- iii. Creditamento - ativo imobilizado

Como se vê, um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS.

A Recorrente pleiteia todos créditos por entendê-los como essenciais para sua atividade.

Entretanto, o conceito de insumo que norteou a análise fiscal na origem foi o restrito, veiculado pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004, segundo as quais o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

O mesmo critério foi utilizado no julgamento da decisão de piso.

Por outro lado, para a Recorrente, o conceito de insumo é amplo, implicando na assertiva de que insumo equivale a “custo de produção”.

Esta 1ª Turma Ordinária de Julgamento adota a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

As atividades desenvolvidas pela Recorrente são:

- a) a indústria e o comércio, no atacado e no varejo de celulose, papel, papelão e quaisquer outros produtos derivados desses materiais, próprios ou de terceiros;
- b) comércio, no atacado e no varejo, de produtos destinados ao uso gráfico em geral;
- c) a exploração de todas as atividades industriais e comerciais que se relacionarem direta ou indiretamente com seu objetivo social;
- d) a importação de bens e mercadorias relativos aos seus fins sociais;
- e) a exportação dos produtos de sua fabricação e de terceiros;
- f) a representação por conta própria ou de terceiros;
- g) a participação em outras sociedades, no país ou no exterior, qualquer que seja a sua forma e objeto, na qualidade de sócia, quotista ou acionista;
- h) a prestação de serviços de

*controle administrativo, organizacional e financeiro às sociedades ligadas ou a terceiros; i) a administração e implementação de projetos de florestamento e reflorestamento, por conta própria ou de terceiros, incluindo o gerenciamento de todas as atividades agrícolas que viabilizem a produção, fornecimento e abastecimento de matéria prima para indústria de celulose, papel, papelão e quaisquer outros produtos derivados desses materiais; e j) a prestação de serviços técnicos, mediante consultoria e assessoria às suas controladas ou a terceiros.*

Ressalte-se que há fato novo nos autos: a juntada de laudo técnico produzido pela Escola Superior de Agricultura da USP, em sede de recurso voluntário.

Tal documento teve a finalidade de descrever o processo produtivo da Recorrente, desde a operação florestal até a entrega da madeira para a indústria, bem como as etapas industriais da celulose e do papel:

#### 1. FINALIDADE

Tem o presente a finalidade de relatar as essencialidades relacionadas às etapas de produção florestal e industrial, desde o planejamento, arrendamento de terras, programa de fomento ao produtor florestal, utilização de máquinas /equipamentos, estradas e aceiros, limpeza de terreno, preparo do solo, viveiro de mudas, adubação/plantio, insumos para a produção florestal, tratamentos culturais/fitossanitários, colheita e baldeio, transporte rodoviário, ferroviário e marítimo, monitoramento das operações florestais, análise laboratorial da qualidade da madeira, pesquisa e desenvolvimento genético e operacional, manutenção e consertos de máquinas/equipamentos/veículos, bem como a entrega da madeira no parque industrial. As etapas industriais, insumos químicos e metalúrgicos, da cadeia produtiva da celulose, e outras análises referentes à logística de estocagem e expedição da produção fabril, manutenção de equipamentos, processos de tratamento de água para uso e de efluentes, processos de recuperação de produtos químicos, geração de energia térmica e elétrica, conforme dados coletados e solicitados, por ocasião de visita efetuada à Fibria, em agosto de 2013.

De antemão já se configura a necessidade de conversão do julgamento em diligência, em razão de o laudo ser um fato novo, o que demanda a manifestação da autoridade fiscal, em respeito ao princípio do contraditório.

Todavia, há outros pontos que demandam esclarecimento. A seguir, analisa-se uma a uma as glosas para delimitar o objeto da diligência proposta.

#### **MÉTODO DE APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS - RATEIO PROPORCIONAL** (Lei nº 10.637/2002, art. 3º e art. 3º, 6º e 15 da Lei nº 10.833/2003)

Ao longo de todo o período fiscalizado, a empresa utilizou o método do rateio proporcional para todos os custos. Ao final, a fiscalização:

*Através do levantamento dos valores referentes às Receitas do Mercado Interno e do Mercado Externo levantados anteriormente, chegou-se a novos índices de rateio detalhados nos memoriais de cálculo desta auditoria.*

Para a autoridade fiscal, o momento do embarque da mercadoria é o parâmetro a ser considerado para a apuração dos valores exportados a cada mês, nos termos do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 5 de novembro de 2002:

*Art. 1º Para fins de isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, considera-se exportado para o exterior o bem que tenha saído do território nacional.*

Diante disso, os valores constantes no SISCOMEX (data do embarque) foram utilizados para fins de apuração dos índices de rateio e retificação dos DACON. Os dados foram extraídos pelo sistema DW-Aduaneiro.

Por conseguinte, parte do crédito pretendido pela empresa não foi integralmente admitido, por conta do referido ajuste no percentual de rateio das receitas oriundas de exportação/mercado interno.

Por outro lado, para a Recorrente, o reconhecimento da receita deve ser na emissão da Nota Fiscal.

Ademais, há ponto de extrema importância levantado pelo contribuinte em sua defesa:

*A lide e o que tem quer ser decidido nos presentes autos é: A receita decorrente de exportação indireta (venda no mercado interno para trading, com fim específico de exportação) deve ser contabilizada como receita de exportação para fins de cálculo do rateio proporcional dos créditos, ou apenas devem ser considerados os valores constantes do SISCOMEX?*

*Todo o arcabouço legal que regula a exportação indireta vigente leva a única conclusão possível de que os valores relativos a tais operações compõem a receita de exportação e, portanto, o índice do rateio.*

As empresas comerciais têm por objeto social a comercialização de mercadorias, podendo comprar produtos fabricados por terceiros para revender no mercado interno ou destiná-los à exportação, bem como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico, ou seja, exercem atividades típicas de uma empresa comercial. A expressão *trading company* não é utilizada na legislação brasileira e na doutrina, há confusão entre as definições de “empresa comercial exportadora” e “trading company”. A distinção se faz entre as empresas comerciais exportadoras (ECE) que possuem o Certificado de Registro Especial e as que não o possuem. As empresas comerciais exportadoras são reconhecidas no Brasil pelo Decreto-lei nº 1.248/1972, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação, essa norma assegura os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, tanto ao produtor vendedor quanto à ECE. Pelo Decreto-lei nº 1.248/1972, apenas as empresas comerciais exportadoras que obtivessem o Certificado de Registro Especial seriam beneficiadas com os incentivos fiscais à exportação, entretanto, a legislação atual não faz essa distinção.

De acordo com a legislação tributária atual, existem duas espécies de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE): 1) as que possuem o Certificado de Registro Especial e 2) as que não o possuem. Entretanto, os benefícios fiscais quanto ao Imposto sobre Produtos

Industrializados (IPI), às Contribuições Sociais (PIS/PASEP e COFINS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aplicam-se, atualmente, às duas espécies, sem distinção alguma. A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) expressa esse entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 7 de maio de 2012:

*A não incidência do PIS/Pasep e Cofins e a suspensão do IPI aplicam-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação. Duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior.*

Como dito, atualmente, há duas categorias de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE), sem diferenciação com relação aos incentivos fiscais. Essencialmente, as comerciais exportadoras são classificadas em dois grandes grupos: 1) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas “trading companies”, regulamentadas pelo Decreto-lei nº 1.428/1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e 2) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com Código Civil Brasileiro.

As ECE devem atender certos requisitos:

- de acordo com o art.5º, caput, do Decreto-Lei nº 1.248/1972, e o art. 231 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro Brasileiro), os impostos que forem devidos, bem como os benefícios fiscais de qualquer natureza, auferidos pelo produtor-vendedor, com os acréscimos legais cabíveis, **passarão a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora** no caso de: a) não se efetivar a exportação dentro do prazo de cento e oitenta dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, na hipótese de mercadoria submetida ao regime extraordinário de entreposto aduaneiro na exportação; b) revenda das mercadorias no mercado interno; ou c) destruição das mercadorias.

- para obter o Certificado de Registro Especial, a Empresa Comercial Exportadora (ECE) deve atender alguns requisitos, como ser constituída na forma de sociedade por ações (S.A.) e possuir capital social mínimo, já a ECE que não se enquadra nas exigências do Decreto-Lei nº 1.248/1972, pode ser constituída sob qualquer forma e não precisa ter capital mínimo. Rege-se, pois, pelo Código Civil Brasileiro. Porém, para ser caracterizada como ECE, dever ter o fim comercial em seu objeto social, realizar operações de comércio exterior, estar habilitada na Receita Federal (RFB) para operar no SISCOMEX (Instrução Normativa RFB nº 1.288/2012) e estar inscrita no Registro de Importadores e Exportadores da SECEX/MDIC (Portaria SECEX nº 23/2011, art. 8º).

- atualmente, as empresas que desejam atuar como empresas comerciais exportadoras devem estar habilitadas no registro especial na Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) e na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de acordo com as normas aprovadas pelos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) e da Fazenda (MF), respectivamente, além de outros requisitos. Trata-se de exigência contida no art. 229 do Regulamento Aduaneiro Brasileiro (Decreto nº 6.759/2009), que reproduz exigência prevista no Decreto-Lei nº 1.248/1972, que possui status de lei ordinária.

De acordo com os arts. 228 e 229 do Regulamento Aduaneiro as operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o seguinte tratamento : serão consideradas destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor vendedor para embarque de exportação, por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou para depósito sob o regime extraordinário de entreposto aduaneiro na exportação. Tal tratamento aplica-se às empresas comerciais exportadoras que estiverem registradas no registro especial da Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) e na Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF), de acordo com as normas aprovadas pelos Ministros do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Fazenda; estar constituída sob a forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto e possuir capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional. O inciso VII do artigo 20 do Anexo I do Decreto nº 7.096/2010, dispõe sobre as prerrogativas de exame e análise de solicitações de inscrição, atualização e cancelamento de registro de “trading companies”.

Registrada a sistemática da exportação indireta, é de se concluir que as alegações da Recorrente são pertinentes.

Logo, quanto aos índices de rateio, é necessária a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal verifique se as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação restaram caracterizadas ou se foram apenas realizadas no mercado interno.

Dito de outra forma, a autoridade fiscal deve investigar o valor da receita de exportação, decorrente também de exportação indireta (via trading), para que sejam computadas no rateio.

Ressalte-se que toda a documentação foi disponibilizada à fiscalização, como já mencionado.

## **INSUMOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE**

(Arts. 3º das Leis de regência)

Segundo a fiscalização, para que um bem seja considerado insumo à fabricação, além de não estar incluído no ativo imobilizado, deve enquadrar-se em uma das quatro situações: ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Dessa forma, as despesas com a constituição da floresta compõem o ativo imobilizado da empresa. Por isso, na análise dos insumos, foi aplicado o seguinte critério na auditoria: *“Todo bem ou serviço utilizado pela empresa antes do tratamento físico-químico da madeira em si não podem ser classificados como insumo para fins de creditamento do PIS/PASEP e do COFINS não-cumulativos. Ao invés disso, as reservas florestais devem ser tratadas como sendo ativo imobilizado da empresa.”*

Por isso, apontou:

*44. Resta claro que os empreendimentos florestais destinados ao corte para comercialização, consumo ou industrialização devem ser classificados no ativo imobilizado.*

*Em relação à floresta plantada, as despesas de qualquer natureza, incorridas para a constituição da floresta devem ser contabilizadas no ativo imobilizado. O bem (floresta) sofrerá então exaustão à medida que suas árvores forem sendo derrubadas. Evidentemente que o valor da terra nua não deve aparecer na mesma conta do ativo imobilizado em que estiverem os recursos florestais, uma vez que a terra nua não pode ser objeto de exaustão.*

*45. Com isso, é fácil concluir que as despesas com a constituição da floresta não podem ser utilizadas como base para cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, na qualidade de insumos de seu produto final, já que o custo de constituição da floresta não é considerado custo de insumo à produção, mas custo de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado.*

*46. Entre outros, não foram considerados como insumos: silvicultura, serviços florestais (manutenção, aparelhos, insumos e limpeza), tratores, adubos, serviços de viveiros, produção de mudas, monitoramento de pragas e doenças, biometria florestal, colheita, adubos, fertilizantes, inseticidas, herbicidas, estradas, terraplenagem, topografia, defensivos, análises ambientais e reparos em maquinários relacionados com a área de silvicultura (marcas de tratores, veículos e peças como a Komatsu, Caterpillar, Volvo, John Deere e Cia Olsen).*

Em seguida, a autoridade fiscal aduz a impossibilidade de desconto de créditos de exaustão, por não haver previsão legal para a apuração de créditos sobre encargos de exaustão incorridos sobre bens incorporados ao ativo imobilizado do contribuinte.

Quanto à necessidade da aquisição dos insumos de terceiros, a fiscalização glosou as despesas relacionadas com a obtenção de madeira dos terrenos da empresa, a chamada Operação Florestal (clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate à incêndios e colheita). Na mesma esteira, uma vez entendido que todos os esforços despendidos na Operação Florestal compõem o ativo imobilizado, glosou os fretes pagos na aquisição dos bens que compõem o ativo imobilizado.

Por outro lado, a Recorrente aduz que é devida a tomada de crédito sobre a formação de florestas: plantio, silvicultura, corte, colheita, logística e transporte de toras de madeira e etc. por indispensáveis à elaboração da celulose. Aponta as e-fls. 19, 78, 90, 131 e 132 do laudo técnico da USP.

Acrescenta que os serviços glosados estão elencados no laudo como indispensáveis ao processo produtivo da celulose, conforme itens 4 e 5 do documento, também ligados à formação das florestas.

E ainda, que os dispêndios com clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndios e colheita são prestados por terceiros, pessoas jurídicas.

### a) Embalagem de apresentação e de transporte

A fiscalização aceitou como insumo a embalagem de apresentação, entendendo que sua colocação determina a fase final da produção. Por outro lado, não considerou a embalagem para transporte como insumo. Assim, entre outros, não foram considerados como insumos: correias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, *pallet* (palete) e caixas de papelão.

O contribuinte defende o creditamento por entender que essas embalagens de transporte condicionam as folhas de celulose produzidas, conforme descrição no laudo técnico.

### b) Insumos - Caracterização - SD 2008-15

Foram considerados como insumos: toras de madeira, produtos químicos utilizados no processo produtivo, tintas, feltros e telas (formação e desaguagem da folha de papel) e telas de lavagem de polpa de celulose.

E ainda, foram considerados como insumos os “*bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado*”, ocorrendo o contato direto com o produto final e/ou desgaste na sua utilização, como por exemplo: lâminas para remoção de resíduos em rolos da máquina de papel, esferas de vidro utilizadas no processo de pigmentação, pastilhas de frenagem de máquinas de papel, facas para corte de folha de celulose e de bobinas e correias de acionamento de equipamentos rotativos.

Todavia, foram glosados os seguintes: despesas com mão de obra inespecífica, insumos relacionados à logística/transporte, baterias, pilhas, carregadores e acessórios, materiais de consumo de informática, materiais para laboratório, serviços de gerenciamento, extintores, materiais de papelaria, palestras, festas e eventos, limpeza industrial, serviços de combate a incêndio, armazenagem de insumos, serviços de projetos, serviços relacionados a parte laboratorial, desenvolvimento de software, locação de andaimes, locação de container, assinatura de manuais de legislação, gerenciamento de arquivos, seminários da NR-10, segurança patrimonial, alpinismo industrial, eventos como fórum de marketing, vigilância, serviços fotográficos e de mídia, serviços relacionados ao setor de Recursos Humanos, inspeção da NR-13, serviços administrativos, reforma de mobiliário, programas de formação profissional e instalação de fibras ópticas e rede.

Ademais, foram glosados: todos os bens e serviços relativos ao **tratamento dos resíduos**, “*uma vez que efetivamente não são aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, mas sim constituindo fase posterior a fabricação dos bens comercializados pela empresa*”.

Quanto às glosas de materiais de laboratório, sustenta a empresa que são os insumos utilizados para as análises químicas em laboratório, sendo indispensáveis ao desenvolvimento da atividade produtiva. Os clones utilizados para a produção de celulose são desenvolvidos em laboratório. Aponta as e-fls. 128 e 131 do laudo técnico.

Acrescenta que os materiais e serviços laboratoriais são empregados também no tratamento de efluentes, serviço obrigatório das atividades industriais. Cita as e-fls. 122 e 123 do laudo técnico.

No tocante às despesas com limpeza industrial (remoção de resíduos), esclarece que esta é voltada a remover e tratar os resíduos decorrentes da picagem e cozimento da madeira. Cita a e-fl. 90 e 122 do laudo técnico.

### **c) Insumos - Partes e Peças de Reposição – SD 2008-35**

Apontou a fiscalização que as partes e peças de reposição adquiridas de pessoa jurídica para manutenção de máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado, utilizados diretamente na fabricação dos produtos destinados à venda (papel e celulose), são consideradas insumos para efeito de apuração de créditos relativos à contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não-cumulativas, desde que referidas partes e peças sofram alterações decorrentes de ação diretamente exercida sobre o bem fabricado e, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Foram considerados insumos: chapas de aço para reparos em caldeiras, cabos, barras e tubos metálicos utilizados em reparos de equipamentos, eletrodos de solda, bicos de chuveiro de lavagem de tela de máquina de secagem, peças hidráulicas de reposição (luvas, cotovelos e válvulas), graxas, óleos lubrificantes e óleos refrigerantes. E também, peças de reposição dos maquinários utilizados na obtenção de cavacos (facas do picador, contra facas, discos de facas do rotor, suporte das facas e contra facas, parafusos, porcas e placas dos picadores, mesas slashe, correntes de movimentação) e obtenção de biomassa.

Entretanto, foram glosadas despesas com: as partes e peças de reposição, bem como os serviços aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizadas no corte, no tratamento e no transporte da madeira a qual será, em uma 2ª etapa, transformada em celulose, papel e papelão. Da mesma forma, as partes e peças de reposição, bem como os serviços aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizadas na área logística da empresa, seja antes ou depois da obtenção do produto final, foram glosados.

Dentre outros, não foram considerados como insumos, uma vez que não são relativos aos maquinários utilizados diretamente na obtenção do produto final: peças de reposição de transpaleteiras e fixação de defensas em portos.

A empresa defende que todos os dispêndios realizados na fase de produção, corte, transporte e acompanhamento logístico da madeira encontram-se inseridos no processo produtivo da celulose, sendo imprescindível a aquisição de partes e peças de reposição para o maquinário de carga (antes e após a fabricação), bem como a realização dos serviços de manutenção.

A Recorrente, com suporte no laudo técnico, aduz que estão descritos como essenciais as partes e reposição de peças (e-fls. 30, 31, 88 e 131 do laudo).

### **d) Fretes - Hipóteses de Crédito – SD 2007-11 e g) Frete - Transporte *Intercompany* - Vedação de Crédito - SD 2008-12**

Neste tópico, entendeu a fiscalização que quaisquer serviços de transporte não relacionados à entrega de mercadoria diretamente aos clientes não podem ser considerados como insumo. Então, não foram considerados: armazenagem/transporte de papel e logística.

Mas foram considerados como insumo os referentes às despesas de exportação. E não os fretes relacionados a transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição ou de um centro de distribuição para outro.

Já a Recorrente sustenta que todos os fretes de aquisição de matéria-prima, os intercompany e o de aquisição de bens do ativo imobilizado integram o custo do produto, o que permite o creditamento.

#### **e) Insumos - Alimentação, Transporte e Fardamento - SD 2008-43**

Segundo a fiscalização:

*Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.*

Por essa razão, foram glosados, dentre outros, o transporte de pessoal e gastos com lanches e refeições.

Sustenta a Recorrente serem indispensáveis tais dispêndios, com apoio no laudo técnico, e-fl. 86.

#### **f) Combustíveis utilizados como Insumos - SD 2008-37**

A fiscalização acatou como insumo, o combustível utilizado no processo de fabricação do produto destinado à venda pela empresa; ou, em outras palavras, o empregado em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção da celulose industrializada e vendida pela contribuinte.

Descartou como insumo os combustíveis utilizados para o transporte e manejo dos insumos: GLP utilizado em empilhadeiras, GLP granel, Óleo diesel, Óleo biodiesel marítimo e Óleo biodiesel.

Quanto aos combustíveis, a alegação da empresa é de que são fornecidos por ela e, são utilizados nas máquinas e em veículos de transporte aplicados ao processo produtivo da Operação Florestal (conforme itens 5.65, 6.6 e 8 do laudo).

#### **g) Insumos - EPI (Equipamento de Proteção Individual) - SD 2011-09**

Para a fiscalização:

*Os valores das despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, porque não se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados.*

Logo, foram glosados os equipamentos de proteção individual, como por exemplo: luvas, capuzes, botinas de segurança, entre outros.

Por outro lado, afirma o contribuinte que os equipamentos de proteção individual são absolutamente indispensáveis à atividade industrial, fornece a indumentária sem qual a execução das atividades de capina e aplicação de herbicidas (por exemplo) jamais poderiam ser executadas, bem como são de uso obrigatório para evitar acidentes na fase agrícola e industrial. Cita as e-fls. 36, 82, 86/87 do laudo.

### **Síntese do tópico “Insumos da não-cumulatividade”**

O laudo apresentado pela Recorrente em seu recurso voluntário teve o objetivo de demonstrar a essencialidade dos custos incorridos na formação, manutenção e exploração das florestas, afastando, por conseguinte, as glosas.

Descreveu também as etapas industriais até o consumidor.

Confira-se a síntese do processo produtivo descrito no laudo técnico da USP:

2. Quais as etapas essenciais à obtenção da pasta de celulose?

Conforme já relatado na Questão 1, a produção agroindustrial de pasta de celulose é uma atividade decorrente de: a) desde os estudos do Centro de Tecnologia da Fibria, onde são desenvolvidas as pesquisas de Biologia Molecular que envolve o conhecimento da sequência do DNA, no caso do eucalipto com objetivo de obter informações sobre os genes que controlam diversas funções essenciais, como resistência a doenças específicas, do mesmo modo a pragas, ou resistência a um dado ambiente rústico, ou a um dado agente químico ou hormonal, ou ainda relacionado a um aumento de produtividade e qualidade da fibra de celulose da planta. Trabalha também na pesquisa envolvendo possíveis transferências de características favoráveis a uma determinada espécie de eucalipto que porventura existam em outros organismos ou microrganismos, os chamados transgênicos (GMO); b) de pesquisas para obtenção de híbridos com características favoráveis à produção florestal conforme

relatado em Laudo/Parecer Técnico, (Ciclo de Melhoramento visando seleção de Clones), página 17 a 22; c) de instalação e adequação de viveiros para atendimento da produção de mudas necessárias para cumprimento da programação anual de plantio, a partir de clones previamente selecionados, bem como viveiros de espera por questões de logística; d) do **planejamento do abastecimento das unidades fabris**, envolvendo e definindo as atividades silviculturais, como análise de solo, limpeza de terreno, enleiramento de resíduos florestais, abertura de estradas e aceiros, confecção de cercas, delimitação de áreas de preservação permanente, reserva legal, preparo, correção e adubação do solo, combate à formiga, plantio, irrigação, monitoramento das operações silviculturais, capinas químicas e/ou mecânicas, manutenções anuais (combate à formiga, limpeza de aceiros, manutenção de estradas), adubações complementares, monitoramento de pragas e **doenças, combate a pragas e doenças**, monitoramento e prevenção da ocorrência de incêndios florestais, manutenção preventiva e corretiva de equipamentos, máquinas e veículos florestais, fornecimento de combustível para frota própria e de terceiros por conta da Fibria no campo através de comboios, e) a colheita segue planejamento de produção da fábrica, que determina qual densidade e **quando deve ser disponibilizada, segundo análise** laboratorial dos plantios através de amostras de madeira retirada das árvores antes da colheita. A colheita pode ser manual ou mecanizada da madeira, quando mecanizada com máquinas específicas tais como harvesters que derrubam, descascam e cortam as **árvores em toras e forwarders que baldeiam as toras** para as beiras dos talhões formando as pilhas **estratégicas aguardando transporte para fábrica**; f) transporte de toras do campo, com caminhões carregados com máquinas específicas denominadas carregadeiras, que levam as toras para uma das alternativas modais: rodoviário – transporta direto para o pátio da fábrica, ferroviário em ramais próprios até o pátio da fábrica, ou marítimo, onde são efetuados os transbordos do caminhão para as barcaças e descarregadas no porto próximo da fábrica em caminhões que levam a madeira para o pátio; g) estocagem por 10 dias da madeira como estratégia para não haver interrupção de fornecimento de madeira para as fábricas da unidade de Aracruz; além disto, madeira em cavacos também são estocados com quantidade suficiente para produção de 2 dias, o que permite flexibilização das partes envolvidas na logística de abastecimento e consumo fabril; h) a determinação de onde e quando fazer o transporte da madeira do campo para o pátio é de responsabilidade do setor de logística da empresa, que controla em tempo real a localização e deslocamento de cada veículo e máquinas envolvidos no processo, conferindo a quantidade recebida através de pesagens e amostragem de densidade, definindo pilhas onde devem ser estocadas cada uma das viagens entregues, a logística ainda programa e monitora a manutenção preventiva e **corretiva de todos os veículos e máquinas**

próprios e de terceiros; i) picagem e peneiramento da madeira é realizada a partir do estoque estratégico de toras da fábrica, quando as toras são transportadas das pilhas para as mesas dos picadores. Os cavacos que não atingem as dimensões preconizadas são destinados para biomassa através de correias transportadoras e utilizadas para queima nas caldeiras de biomassa para geração de vapor e energia. Os cavacos selecionados são transportados por esteiras **para silos; j) cozimento - os cavacos armazenados** nos silos são conduzidos para os digestores onde são cozidos resultando em celulose e licor preto contendo os extrativos da madeira. Este licor é tratado para recuperação de insumos e o que sobra é destinada à queima também para geração de vapor e energia; k) branqueamento – a pasta de celulose resultante do cozimento necessita sofrer branqueamento, com a utilização de vários insumos, passando por várias torres, como citado no Laudo/Parecer Técnico, no item xxx Branqueamento, na página 114; l) folha de celulose – a pasta de celulose branqueada segue para uma superfície plana para absorção de água sob vácuo; em seguida passa por rolos que prensam e secam formando as folhas que seguem para as cortadeiras; m) no enfardamento as folhas empilhadas na etapa da cortadeira são prensadas para redução de volume, encapadas, amarradas com arame, marcadas com informações do lote e logotipo da empresa; n) os fardos são depositados nos armazéns a espera de expedição para o cliente.

Na apuração de PIS/COFINS não-cumulativos, a prova da existência do direito de crédito indicado incumbe ao contribuinte.

Consequentemente, confrontando o motivo das glosas, os elementos trazidos aos autos e o laudo técnico, vislumbra-se como desnecessários novos esclarecimentos em sede de diligência fiscal, restando para julgamento a matéria referente à extensão do conceito de insumo e os reflexos da classificação das florestas como ativo imobilizado.

### **CREDITAMENTO - BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

(Lei nº 10.833/2003, art. 3º, VI, VII, §1º, §14 e art. 15)

A fiscalização acatou o creditamento apenas referente a: depreciação de máquinas e equipamentos inseridos em centros de custo relacionados diretamente à área de produção da empresa e de edificações e benfeitorias utilizadas em quaisquer atividades da empresa, aceitos independentemente do centro de custo relacionado.

Dentre as glosas, encontram-se os créditos referentes aos veículos integrantes do ativo imobilizado.

Em sentido oposto, a empresa sustenta que as glosas não foram motivadas, o que lhe cerceou o direito de defesa.

As glosas foram fundamentadas nos dispositivos legais supracitados, ao passo que a Recorrente identificou os gastos negados, ao afirmar:

*Além disso, não é demais reforçarmos que o aterro industrial e as torres de transmissão, respectivamente, representam justamente a área de depósito de rejeitos sólidos e os componentes para a sustentação de linhas de transmissão de energia elétrica, restando patente a participação dos mesmos no processo produtivo da celulose.*

Considerando que a fiscalização acatou o creditamento referente à depreciação de máquinas e equipamentos inseridos em centros de custo relacionados diretamente à área de

produção da empresa (a industrial propriamente dita), deve o contribuinte segregar o ativo imobilizado da fase agrícola e da fase industrial, apontando a utilização dos bens de acordo com a operação florestal descrita no laudo.

## **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a unidade de origem:

a) Por ser o laudo da Escola Superior da Agricultura da USP fato novo, manifeste-se sobre ele;

b) Verifique se as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação restaram caracterizadas ou se foram apenas realizadas no mercado interno;

c) Elabore relatório circunstanciado e conclusivo a respeito dos procedimentos realizados;

d) Cientifique a interessada do resultado, concedendo-lhe prazo para manifestação;

e) Intime o contribuinte para que em 30 dias apresente a segregação do ativo imobilizado da fase agrícola e da fase industrial, apontando a utilização dos bens de acordo com a operação florestal descrita no laudo;

f) Após, que retorne o processo ao CARF para julgamento.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora