



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.100054/2005-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-014.024 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2024
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PIS NÃO-CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS. ATIVIDADE FLORESTAL. NATUREZA DE INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

É possível a concessão de crédito de combustíveis utilizados em máquinas, veículos e equipamentos, na fase de silvicultura, de colheita, até a introdução da madeira no ciclo de produção, essenciais ao processo produtivo.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

A distribuição do ônus da prova possui certas características quando se trata de Pedido de ressarcimento de direito creditório decorrentes de glosa de créditos de PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade. Verificasse que eles se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito. Sendo os créditos um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre a ele que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INVIABILIDADE. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS AO LONGO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Quando a parte não aproveita as diversas oportunidades ao longo PAF, no sentido de carrear a instrução probatória de forma completa e eficaz, apta a cancelar seu pleito, não se torna cabível o pedido de diligência. Esta providência é excepcional e deve ser entendida como *ultima ratio*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa sobre os custos com combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, veículos e equipamentos, na fase de silvicultura, de colheita, até a introdução da madeira no ciclo de produção de celulose, listados na planilha indicada no voto da I. Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green
- Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Aniello Miranda Aufiero Junior, Denise Madalena Green, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

1 Trata-se o presente processo de exame da declaração de compensação do interessado acima identificado (Dcomp à fl. 32, pois o interessado requereu à fl. 69 o cancelamento da Dcomp à fl. 01), por intermédio da qual se pleiteia o reconhecimento da existência de crédito da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep referente ao período de apuração de maio de 2005 (PA 05/2005; valor: R\$ 1.016.527,74), apurado segundo o regime da não-cumulatividade, a ser compensado com débitos de outros tributos e contribuições federais.

2 Inicialmente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES (DRF/VIT/ES) exarou o Parecer SEORT/DRF/VIT/ES n" 1.416/2009 e Despacho Decisório (fls. 153/178), reconhecendo apenas parcialmente (valor: R\$ 781.229,59) o direito creditório pleiteado pelo interessado, e homologando também parcialmente, até o limite do crédito reconhecido, a compensação de que trata a Dcomp de fl. 32 acima citada, sob os seguintes fundamentos:

- os valores devidos mensalmente a título de PIS/Pasep não-cumulativo foram calculados tomando-se por base os montantes constantes dos balancetes mensais, partindo-se, para efeitos de conferência, dos demonstrativos analíticos apresentados pelo contribuinte, em complemento às informações constantes dos Dacon's, sendo que, do exame levado a cabo, constatou-se a não inclusão dos valores contabilizados na conta 415350 (Outras Receitas Eventuais), cuja natureza, segundo informou o contribuinte, reveste-se de valores percebidos por uso de marca (royalties), indenização por servidão administrativa (passagem de gasoduto) e atualização monetária de contas a receber, os quais, à exceção desses últimos (valores de atualização monetária, quis-se dizer), que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero pelo Decreto n° 5.164/04, não têm base legal para a sua exoneração, motivo pelo qual foram objeto de auto de infração,

pelo quê também os débitos apurados pelo contribuinte foram admitidos sem qualquer ajuste, remetendo-se as diferenças à referida autuação;

- já no que concerne aos créditos da não-cumulatividade, e no que se refere à rubrica "Bens utilizados como insumos", as exclusões ficaram por conta (v. planilha analítica das notas fiscais excluídas do cálculo às fls. 139/143) de: combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e embarcações (transporte de papel e celulose), por, nessa condição, não se qualificarem como insumo; insumos agrícolas utilizados na operação florestal, que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero pelos Decretos n.ºs 5.195/04 e 5.630/05, e do carvão mineral utilizado para geração de energia, que também teve sua alíquota reduzida a zero por força do art. 2º da Lei n.º 10.312/01; óleo lubrificante, utilizado na retífica das facas do picador de cavacos, agente de limpeza e agente hidrofílico, aplicados na limpeza das máquinas do processo produtivo, que não se fazem diretamente aplicados no processo industrial, não atendendo o requisito para a sua configuração como insumo; notas fiscais de importação de insumos sob o regime aduaneiro de drawback (CFOP 3.127), que, como tal, não sofrem a incidência, na nacionalização, do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos;
- já em relação ao item "Serviços utilizados como insumos", somente assim se consideram aqueles aplicados diretamente na produção, não se confundindo com aqueles prestados na área de produção, motivo pelo qual foram glosados um sem número de serviços adquiridos, tais como: os serviços relacionados às áreas de centros de custos denominados "Apoio", "Administração", "Pesquisa e Silvicultura", "Ações Sociais", "Comunicação Interna", etc, enfim, uma série de serviços relacionados aos centros de custo enumerados pelo Parecer Fiscal à fl. 171, que se entendem como não aplicados diretamente no processo produtivo, mesmo critério adotado para os serviços vinculados às contas do razão enumeradas à fl. 172 do Parecer Fiscal (planilha demonstrativa das exclusões perpetradas pela fiscalização às fls. 144/148);
- foram ainda objeto de glosa, na citada rubrica "Serviços utilizados como insumos": serviços atinentes à operação florestal, tais como a manutenção/abertura de estradas, os serviços topográficos e o inventário florestal; serviços de apoio, análise, assessoria, consultoria e outros serviços afins, descritos no Parecer Fiscal à fl. 172, porquanto não aplicados diretamente no processo produtivo; serviços de empilhadeiras, retroescavadeiras, guinchos e guindastes, não admitidos pela mesma razão, ressalvando-se a locação destes mesmos equipamentos, devido a previsão explícita de admissão de crédito pelo aluguel de máquinas e equipamentos, mas não como insumos; serviços de construção, reparo e manutenção civil, pintura, hidrojateamento, limpeza e lubrificação realizadas na área de produção, manutenção de elevadores, segurança, meio-ambiente, remoção de resíduos e cascas, aterros e serviços administrativos (confecção de placas, carteiras, diagramação, "folders", reprografia, desenhos, despesas de viagens, etc), todos que se consideram como não aplicados diretamente no processo produtivo;
- ainda nesta categoria (serviços) e pelos mesmos motivos, foram glosadas as aquisições de combustíveis para utilização em veículos da empresa, por não possuírem a natureza de insumo, haja vista sua não utilização direta no processo produtivo, além de outras que se limitaram à descrição "serviços", ou que trouxeram em sua indicação o reajuste/adicionais de contratos, rateios, migração de saldos contábeis, bem como pagamento de horas extras de mão-de-obra, ao entendimento de que não configuram serviços, propriamente ditos, mas ajustes contratuais complementares ou acertos contábeis, além do que, ainda que como serviços pudessem ser tidos, não há como definir, nestas situações, quais foram os serviços efetivamente prestados, o que impede seu reconhecimento como insumo;

- na operação florestal foram excluídos os gastos com topografia, cartografia, inventário, vigilância, manutenção e abertura de estradas, construção e manutenção de cercas e viveiros, coleta de dados, confecção de porteiros e torres de vigilância, dentre outros, sendo mais esclarecedor especificar os serviços admitidos, que foram os serviços de manutenção das máquinas e equipamentos, derrubada/colheita, roçada, corte/descasque/baldeio, silvicultura e preparo de solo e mudas, tudo em conformidade com a consulta formulada pela Unidade (DRF/VIT/ES) à Superintendência (SRRF/71. RF/Disit), descrita resumidamente no Parecer Fiscal (cf. fls. 164/168);
- foram também glosadas as despesas relativas a serviços de carga, descarga, baldeio, de empilhadeiras e manuseio de mercadorias em elaboração e/ou insumos, enfim, a movimentação destes materiais dentro do estabelecimento da pessoa jurídica, bem como o transporte entre suas unidades, pois não aplicados diretamente na produção, e também porque não subsumíveis às espécies de fretes admitidos, cuja aceitação somente se admite para os casos em que é textual, ou seja, para aqueles incidentes sobre as vendas, ou implícita, como custo de aquisição, para aqueles cobrados sobre as compras, desde que, em qualquer caso, seja tal gasto arcado pelo requerente (além daqueles referenciados, foram estornados todos os fretes da VIX Transportes e Logística Ltda., Gafor Ltda. e Júlio Simões Transportes e Serviços Ltda., sendo que, desta última, forma excepcionados aqueles referentes ao transporte de toras de eucalipto entre a Veracel e a Aracruz, ressaltando-se ainda o frete entre as unidades fabris e os armazéns portuários, onde a mercadoria é destinada ao embarque de exportação, pois, nestes casos, os fretes incidem sobre a operação internacional de venda, e desde que o pagamento tenha sido feito em benefício de pessoa jurídica nacional; v. também notas fiscais e conhecimentos de transporte, que demonstram a movimentação entre os estabelecimentos do requerente, fls. 102/138, e planilha de exclusões às fls. 144/148);
- em linha semelhante, ou seja, por não guardarem referência com o conceito de serviço prestado como insumo, as despesas de carregamento (carga, descarga e movimentação), as despesas com pedágios, taxas de utilização portuária, limpeza e conservação de armazéns, empilhadeiras, marcação de fardos, mão-de-obra de terceiros relacionados a tais atividades, foram expurgadas em sua integralidade;
- quanto aos créditos que se referem às despesas apropriadas com energia elétrica, aquelas que dizem respeito à consultoria prestada no mercado livre de energia, as contribuições para a Associação Brasileira de Grandes Consumidores Industriais de Energia - ABRACE, e as taxas de fiscalização de serviços de energia elétrica - TFSEE cobradas pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL (vide demonstrativo de fl. 149), por não se qualificarem como gastos específicos com energia elétrica e, também, por falta de previsão legal para sua absorção como crédito da não-cumulatividade, não puderam ser admitidas;
- no item "Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas", foram glosados os lançamentos relativos à locação de veículos, ambulâncias e o arrendamento de veículos para transporte de pessoal, por não se enquadrarem tais despesas no conceito estreito de aluguel de máquinas e equipamentos (cf. fl. 150);
- os valores apropriados pelo interessado na rubrica "Outros valores com direito a crédito", tais como despesas com hospedagem de empregados, material de escritório, proteção ao trabalhador, manutenção de móveis e utensílios, programas de formação profissional, materiais de escritório e propaganda e publicidade, devem ser expurgados, porquanto não são passíveis de inclusão por inexistência de permissivo legal (demonstrativo de glosas à fl. 151).

3 Cientificado da decisão da autoridade administrativa local acima mencionada em 22/09/2009 (v. Aviso de Recebimento - AR à fl. 184), o contribuinte, irrisignado, apresentou, em 20/10/2010, a Manifestação de Inconformidade de fls. 185/198 e demais documentos a ela anexados às fls. 199/222 (cópia de carteira de identidade do procurador da empresa, procuração, atas e estatuto social), alegando, em síntese, que:

a) o conceito de insumo deve ser entendido como toda e qualquer matéria-prima, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final, sendo que, no ciclo produtivo do impugnante, as mudas são selecionadas e enviadas para o plantio no campo, e, após o tempo de maturação, as árvores são cortadas e colhidas, processos estes realizados através de diversas atividades (roçada pré-corte; corte e processamento manual e corte e processamento mecanizado), sendo que, durante toda a fase de silvicultura e de colheita, ocorre o consumo de combustíveis em veículos, máquinas e equipamentos próprios e arrendados ou locados, ou ainda de propriedade e operados por terceiros, que são contratados para a prestação de serviços intrinsecamente ligados à produção, além do que todos os itens ligados a peças de manutenção, itens de reposição e os imprescindíveis equipamentos de segurança são consumidos em significativo valor durante todo o processo produtivo da empresa;

b) o combustível, bem como as peças de reposição e de manutenção adquiridos pelo impugnante são totalmente consumidos em máquinas e veículos próprios, locados, arrendados e de propriedade de terceiros quando da execução dos serviços contratados na área do impugnante e exclusivamente para o impugnante, sendo que, sem eles não há como produzir a celulose, revestindo dessa forma não apenas o combustível, mas também todos os demais insumos equivocadamente glosados pela fiscalização, de indiscutível essencialidade no processo produtivo da empresa, conforme entendimento das: Solução de Consulta n.º 260, de 26/09/2008; Solução de Consulta n.º 85, de 07/04/2008; Solução de Consulta n.º 72, de 04/09/2006;

c) também não há que se falar em glosa de créditos de PIS, decorrentes da aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas pelo PIS pela sistemática da cumulatividade, conforme entendimento do STJ para fins de crédito presumido de IPI (cf. Resp n.º 1008021/CE; Resp nH 617.733/CE; Resp n.º 813.280/SC), conceito posto para insumo que o impugnante pega emprestado para a apuração do PIS;

d) ante o exposto, requer-se a reforma do Parecer SEORT/DRF/VIT/ES n.º 1.416/2009, para que seja homologada a integralidade da compensação constante deste processo n.º 11543.100054/2005-76, ou, caso não seja esse o entendimento, que o referido processo seja convertido em diligência, para que todos os equívocos cometidos ao longo do procedimento de fiscalização sejam sanados.

A lide foi decidida pela 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, nos termos do Acórdão n.º 13-31.268, de 03/09/2010 (fls.283/298), que, por unanimidade de votos, concluiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade apresentada, conforme ementa que segue:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

PIS/PASEP. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Na aquisição de bens e serviços, não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação de produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, é cabível a manutenção da glosa promovida na base de cálculo de créditos do PIS/Pasep.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.

O transporte de insumos, produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado do PIS/Pasep com incidência não-cumulativa.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. FERTILIZANTES E CONGÊNERES. CARVÃO MINERAL.

A partir do advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apropriar créditos relativos ao PIS/Pasep, decorrentes de aquisições de mercadorias não sujeitas ao pagamento da contribuição, inclusive quando adquiridas com alíquota zero, utilizadas na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 302/330) no qual pugna pela reversão das seguintes glosas: (i) combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos próprios, arrendados ou locados e nas operações realizadas por terceiros, que são contratados para a prestação de serviços intrinsecamente ligados à produção, além do que todos os itens ligados a peças de manutenção, itens de reposição e os imprescindíveis equipamentos de segurança; (ii) aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas pelo PIS pela sistemática da cumulatividade, conforme entendimento do STJ para fins de crédito presumido de IPI. Por fim, requer a reforma do acórdão da DRJ, para que seja homologada a integralidade da compensação objeto do litígio, ou a conversão em diligência, para que todos os equívocos cometidos ao longo do procedimento fiscal seja sanado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green

, Relator.

I – Da admissibilidade:

Os recorrentes foram intimados da decisão de piso em 07/01/2011 (fl. 301) e protocolaram o Recurso Voluntário em 08/02/2011 (fl. 302) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Em não havendo preliminar passo de plano ao mérito.

II – Do mérito:

Conceito de insumos:

Primeiramente, ressalta-se que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, tal como

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição, será realizada com base no que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, paradigma do Tema 779, cuja tese foi firmada nos seguintes termos: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

A Ministra Regina Helena Costa, em seu voto, esclarece que o critério da essencialidade “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”, enquanto o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal”.

Neste sentido, em 17/12/2018 foi exarado o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, que apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pelo STJ. Consta do referido Parecer que a decisão proferida no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR é vinculante para a RFB em razão do disposto no art. 19 da Lei n.º 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1/2014, e nos termos da referida Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Nesse contexto, a análise será feita considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, de forma a facilitar a análise casuística de cada item objeto de glosa pela autoridade fiscal que foram mantidas pela decisão da DRJ.

Passo à análise das glosas.

a) bens utilizados como insumos:

Defende a recorrente o direito de apurar crédito sobre gastos com combustível e lubrificantes utilizados nos veículos, máquinas e equipamentos próprios ou de terceiros (arrendados, locados, de propriedade e operados por terceiros), na fase de silvicultura, de colheita, até a introdução da madeira no ciclo de produção, que de forma indireta representam custos de formação de matéria-prima, para a realização do objeto social da recorrente.

Oportuno a transcrição do trecho do recurso:

Relembrando o ciclo produtivo da recorrente, temos que para a produção de celulose de fibra curta branqueada, o processo industrial se inicia no viveiro florestal, onde são produzidas as mudas de eucalipto que irão formar as futuras florestas renováveis mantidas pela empresa. As mudas são selecionadas e enviadas para o plantio no campo. Após o tempo de maturação, as árvores são cortadas e colhidas, processos estes realizados através de diversas atividades (Roçada Pré-corte; Corte e Processamento Manual e Corte e Processamento Mecanizado). Durante toda a fase de silvicultura e de colheita ocorre consumo de combustíveis em veículos, máquinas e equipamentos próprios e arrendados ou locados, ou ainda de propriedade e operados por terceiros que são contratados para prestação de serviços intrinsecamente ligados à produção. (...)

Desde a fase de preparação do viveiro até a introdução da madeira no ciclo de produção, a recorrente utiliza caminhões, máquinas e diversos equipamentos operados em sua quase totalidade por terceiros, que irão formar o custo de produção da celulose. Tais custos integram a cadeia de produção de forma indireta por representarem ora custos de formação da matéria-prima, ora insumos consumidos para a realização do objeto social da empresa.

Consta do Parecer Fiscal (item 2.2.1 de fl. 206 e Planilha de fls. 176/180), que as despesas glosadas com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e embarcações (transporte de papel e celulose), por, nessa condição, não se qualificarem como insumo, visto sua influência indireta no processo produtivo.

Sobre esses itens glosados, a DRJ manteve a glosa, sob o fundamento os seguintes fundamentos a seguir sintetizados:

- (i) somente dariam direito à apropriação de créditos de PIS/CONFINS, os combustíveis e lubrificantes efetivamente consumidos nos veículos, máquinas e equipamentos diretamente utilizados na produção e/ou fabricação da celulose,
- (ii) a mera alegação de que sem tais gastos não haveria como produzir celulose, não é suficiente para afastar a glosa, deveria a interessada comprovar que tais gastos estão diretamente ligados em seu processo produtivo;

No caso da recorrente, as despesas com combustíveis utilizados na fase de silvicultura, de colheita, até a introdução da madeira no ciclo de produção de celulose, levando em consideração o conceito de insumos, a luz do que restou decidido no REsp 1.221.170/PR, são essenciais para atividade da empresa, incorporam-se ao seu custo de produção e nessa condição devem ser considerados insumos para efeito de cálculo de crédito, nos termos do inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 9303-010.725 da CSRF, relativo a mesma contribuinte. Vejamos:

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2004

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO EM PARTE.

Não se conhece de recurso especial quanto à matéria que não foi objeto de decisão pelo acórdão recorrido.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte, nos presentes autos, os dispêndios com insumos florestais/silviculturais; as despesas com combustíveis e

lubrificantes; e as despesas com equipamentos de comunicação e suas ferramentas de manutenção. (Acórdão n.º 9303-010.725 – CSRF / 3ª Turma, Processo n.º 15578.000378/2008-10, Rel. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Sessão de 17 de setembro de 2020). (grifou-se)

Portanto, dou provimento ao recurso nesse ponto, para reverter as glosas com combustível e lubrificantes utilizados na fase de silvicultura, de colheita, até a introdução da madeira no ciclo de produção de celulose, listados na Planilha de fls. 176/180.

b) outras glosas:

Ainda, de forma genérica a recorrente pugna pela reversão da glosa sobre os custos com a aquisição de peças de manutenção, itens de reposição, equipamentos de segurança, entre outros. As razões do Apelo resumem-se o transcrito abaixo:

Por atender à lógica da não cumulatividade, creditou-se a recorrente do PIS incidente sobre o combustível, itens de manutenção, itens de reposição, equipamentos de segurança, entre outros equivocadamente glosados pelo agente fiscal, vez que tal procedimento está em perfeita consonância com o disposto na Lei 10.637/02.

Por fim, a recorrente se insurge contra a glosa de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições, sem especificar quais são os insumos e sua utilidade no processo produtivo.

Em que pese todos os argumentos apresentados pela decisão *a quo* sobre a necessidade comprovação da efetiva aplicação dos insumos no seu processo produtivo, a recorrente não trouxe aos autos qualquer elemento modificativo ou extintivo da decisão recorrida nesta parte, apenas repetindo a defesa em face do despacho decisório já apresentada por ocasião da manifestação de inconformidade.

Nesse ponto, cabe esclarecer as questões processuais pertinentes ao que envolve o processo administrativo fiscal, sendo imperioso destacar que independente do conceito de insumos no crédito do PIS e da COFINS adotado por esta relatora, a ausência de provas ou a ausência de impugnação específica terá como resultado a manutenção da glosa.

Ressalta-se, que a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição *sine qua non* para que se possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível. Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento, nesse sentido, a decisão da DRJ é intocável.

É importante observar, nesta toada, que os diplomas normativos de regências da matéria, quais sejam o art. 170 do Código Tributário Nacional² e o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deixam clara a necessidade da existência de direito creditório líquido e certo no momento da apresentação do Per/DComp, hipótese em que o débito confessado encontrar-se-ia extinto sob condição resolutória da ulterior homologação.

No caso em tela, por envolver a fruição de créditos de PIS e da COFINS, cabe à postulante o ônus da comprovação da sua existência, ou seja, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações é o que dispõe o artigo 36 da Lei

² Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

9.784/99³, no mesmo sentido prevê o art. 373 do CPC⁴. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferimento do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009
VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...) (Acórdão n.º 3401-003.096 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo n.º 11516.721501/2014-43, Rel. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, Sessão 23/02/2016). (grifou-se)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006

(...)

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

A distribuição do ônus da prova possui certas características quando se trata de lançamentos tributários decorrentes de glosa de créditos de PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade. Verificasse que eles se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito. Sendo os créditos um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre a ele que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito. (Acórdão n.º 3402-004.904 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo n.º 11516.721278/2011-91, Rel. Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Sessão de 01 de fevereiro de 2018). (grifou-se)

Neste cenário, não tendo sido comprovada pela recorrente a liquidez e certeza do crédito pleiteado, de acordo com toda a disciplina jurídica supra mencionada, não há reparos a serem feitos quanto ao Acórdão recorrido nesse ponto.

De outro norte, o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Contudo, a realização de diligência ou perícia não serve para suprir prova que deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade: perícia ou diligência não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova, de forma que afastou o pedido de conversão do julgamento em diligência.

III – Da conclusão:

³ Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

⁴ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para no mérito dar parcial provimento para reverter a glosa sobre os custos com combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, veículos e equipamentos, na fase de silvicultura, de colheita, até a introdução da madeira no ciclo de produção de celulose, listados na Planilha de fls. 176/180.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green