



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

Processo nº 12585.720421/2011-77
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-000.813 – 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 30/12/2010, através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de COFINS não-cumulativa vinculados à receita de exportação relativos ao 3º trimestre de 2010. Não constou apresentação de DCOMPs (ver relação de fls. 03 e 04).

A repartição fiscalizadora efetuou a necessária verificação, apontou, pormenorizadamente, os problemas encontrados e emitiu *Despacho Decisório* por meio

do qual indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as DCOMPs vinculadas (*sic*).

Desse *Despacho Decisório* a contribuinte tomou ciência em 25/05/2012 (*Termo* de fl. 6.075) 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 da COFINS 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, extraíndo 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 COFINS não-cumulativa, 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, 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) Momento de apuração de créditos decorrentes de bens e serviços **utilizados como insumos**: no DD foram glosados créditos de COFINS ao fundamento de que a empresa teria reconhecido o crédito fora do período de sua apuração. A Fiscalização sustenta que a data da emissão da Nota Fiscal é o parâmetro correto para a apuração *mensal dos créditos (...)* referentes a bens e serviços utilizados como insumo. No entanto, no momento da emissão de uma NF não há como sustentar que o bem foi adquirido pela empresa, pois esta aquisição somente se dará no momento da efetiva entrega material do bem, quando ocorre a tradição da coisa, sendo manifestamente ilegítimo considerar este momento como sendo a data em que se adquire o bem, notadamente para fins tributários. O procedimento da empresa está correto ao reconhecer o crédito da COFINS no regime da não-cumulatividade no momento da entrada em seu estabelecimento do insumo adquirido, quando efetivamente recebe a NF emitida pelo vendedor. É nesse momento que há a efetiva tradição da coisa, podendo ser considerado o bem adquirido. No que tange aos serviços, somente após a efetiva conclusão dos serviços é que o prestador passa a ter o direito à retribuição que é imanente a este tipo de contrato. Apenas com a prestação encerrada é que se pode considerar como adquiridos os serviços. No caso concreto, a empresa reconheceu o crédito de eventuais serviços no momento em que recebeu do prestador a NF demonstrando a conclusão do trabalho. É neste momento que o serviço é adquirido pelo contratante e surge para o prestador o direito de receber a retribuição. Antes do trabalho finalizado somente existe uma expectativa de direito sobre a prestação de serviços, até porque em caso de inadimplência o contratante não poderá exigir do contratado a obrigação de fazer, mas tão somente uma indenização. Desta forma, o procedimento da empresa atendeu de forma precisa a legislação em comento, razão pela qual deve ser acolhida sua manifestação de inconformidade.

3) Aproveitamento do crédito em meses subsequentes.

Desnecessidade de retificação de DACTON e DCTF: o Fisco nega a possibilidade de aproveitamento do crédito em período subsequente, denominando aproveitamento de

créditos extemporâneos. Depois diz ser possível esse aproveitamento, condicionando-o, entretanto, à retificação de DACON/DCTF pela empresa. Neste particular o equívoco da autuação é manifesto. As leis da não-cumulatividade em momento algum fixaram período para o contribuinte exercer o direito potestativo de descontar o crédito. Não há obrigação de realização do desconto/aproveitamento no mesmo mês de referência de determinação do crédito. A referência a determinado *mês* (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) delimita apenas o valor do crédito apurado naquele mês, mas não limita o aproveitamento do crédito mediante o desconto com o débito àquele mês. A norma legal é expressa ao dizer que o aproveitamento do crédito pode se dar em determinado mês, sendo este o mês de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumo – quando efetivamente surge o direito ao crédito - ou, se não utilizado naquele mês, poderá sê-lo nos meses subsequentes. Não há nenhuma regra determinando a escrituração e, conseqüentemente, o aproveitamento do crédito em determinado mês. Simplesmente não existe norma jurídica neste sentido. Na não-cumulatividade não se pode dizer que há aproveitamento extemporâneo de créditos, visto que inexistente um período definido para o aproveitamento, podendo este se dar no mês em que surgiu o direito ao crédito, no mês de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumo, ou em meses subsequentes, dependendo dos contribuintes. Além disso, o DACTON, por ser de natureza declaratória e não constitutiva, não pode restringir o direito da empresa ao crédito, razão pela qual deve ser acolhida a manifestação da empresa.

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

a) inaplicabilidade das INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004: por não considerar vários bens e serviços abarcados pelo conceito de insumo previsto nas INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004, inclusive os dispêndios necessários à produção florestal, isto é, custos para a formação e manutenção de florestas destinadas à fabricação de celulose, deve ser acolhida a manifestação da empresa. Essas INs trazem em seu bojo equivocado conceito de insumo, pois adotam analogicamente o conceito de insumo relativo a não-cumulatividade do IPI, restringindo, sem qualquer base legal, o direito creditório da empresa. Deve ser reformado o DD.

b) créditos sobre bens/serviços - insumos: 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 o ato praticado pelo Fisco está ao arrepio da lei. O termo *custo* ou *custo de produção* abarca todos os gastos despendidos pela empresa, necessários e indispensáveis à produção de bens e serviços destinados à venda. Os custos de produção são todos os gastos com os insumos, com fatores de produção que agregam valor ao produto a ser vendido, diferente de despesas. *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 COFINS, 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 ao DD, reclamando do entendimento exposto acerca de glosas de diversos insumos, dentre outros: ferramentas de trabalho

para manutenção, calços para alinhamento da altera de equipamentos rotativos, pistola de ar comprimido, serviços relacionados ao sistema de alarmes de emergências, serviços logísticos, serviços de movimentação de materiais e insumos, locação de guindastes, correias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, *pallets* (palete), caixas de papelão, despesas com equipamento de proteção individual, etiquetas adesivas de escritório, rolos de pintura, lonas de plástico para efetuar manutenções, insumos utilizados em análises químicas em laboratório, baterias, pilhas, rádios transceptores, projetores de apresentação, manutenção de PABX, manutenção de nobreaks, encadernação de NFs, copos para água mineral, almofada para carimbo, binóculos, borrachas para lápis, brindes e camisas promocionais, brinquedos para filhos de funcionários, café expresso em grãos, CD-R graváveis, cestas de natal, coffe-break, serviços de cópias de chaves, coroas de flores, desjejum, custos de eventos festivos, lanches, livros de literatura, locação de máquinas de café, marmitex, medicamentos, palestras, óculos de segurança Bandido, tijolo comum, tinta para utilização em pisos em geral, placa de gail para piso, lâmpadas de iluminação em geral e pedra brita. 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. Deve ser reformado o DD para deferir os pedidos de restituição e homologar as compensações pleiteadas, relativamente aos bens e serviços utilizados como insumo. Estes bens e serviços são utilizados no processo de produção e são, sem dúvida, o custo de produção do bem – celulose – bem como de outros que tenha a mesma natureza de custo de produção, descritos nas planilhas *Auditoria DACON (ano) (trimestre)* elaboradas pela Fiscalização. 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 a formação de florestas – ativo imobilizado - exaustão:

o Fisco glosou créditos referentes a gastos com insumos florestais, isto é, valores dispendidos necessários à formação e desenvolvimento de florestas. Disse que *toda 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 a COFINS 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 *(Auditoria DACON (ano) (trimestre))* que tiverem ligação à formação de florestas ou silvicultura, por constituírem insumo na produção da celulose, devem gerar direito a crédito de PIS/COFINS. Portanto, o DD deve ser reformado de modo a restabelecer os créditos da empresa.

e) crédito decorrente de produtos 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 porque foram adquiridos de terceiros. As próprias planilhas elaboradas pela Fiscalização comprovam a assertiva, ao indicarem o prestador de serviço e número da respectiva NF cujos créditos foram glosados. Desta forma, resta patente a improcedência da glosa sob essa rubrica, devendo ser reformado o DD.

f) crédito sobre 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*. Tal argumento é improcedente. 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 ser reparado o DD de modo a restabelecer na integralidade os créditos da empresa que foram glosados referentes a fretes, sem qualquer exceção.

5) Créditos vinculados à receita de exportação: é inequívoco o direito ao crédito de COFINS em relação à parcela de insumos que se encontram vinculados à receita de exportação. O creditamento de COFINS 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 COFINS nos moldes dos dispositivos aludidos.

6) Conclusões:

a) é inaplicável ao caso o ADI SRF nº 22/2002 para apuração do índice de rateio proporcional no que tange às receitas de exportação e mercado interno, haja vista que referida norma trata de norma isentiva;

b) a empresa reconheceu créditos de bens e serviços utilizados como insumo no seu processo produtivo no momento oportuno, ou seja, no momento da entrada em seu estabelecimento, do insumo adquirido, pois operou-se a tradição da coisa;

c) ainda que assim não fosse, a legislação faculta ao contribuinte a possibilidade de aproveitar os créditos de bens e serviços em meses subsequentes (§ 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), o que foi desconsiderado pelo Fisco;

d) é inaplicável ao caso as INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004, pois trazem em seu bojo equivocado conceito de insumo, pois adotam analogicamente o conceito de insumo relativo a não-cumulatividade do IPI, restringindo, sem qualquer base legal, o direito creditório da empresa;

e) a empresa tem direito a créditos de PIS/COFINS, seja em razão dos bens e serviços serem parte indispensável do processo produtivo (insumos), seja em razão das reservas florestais, mesmo estando classificadas contabilmente como ativo imobilizado, sujeitos à exaustão, pois quando da sua utilização, serão também insumos;

f) também ensejam créditos aqueles bens ou serviços adquiridos de terceiros, inclusive no caso vertente;

g) os fretes suportados durante todo o processo de produção ensejam direito ao crédito, inclusive aqueles destinados à aquisição de matéria-prima, destinados à transporte dos produtos em fase de produção entre os estabelecimentos da própria empresa, bem como aqueles que foram realizados durante o processo de formação das reservas florestais que compõe o ativo imobilizado, pois esse constituem-se custos de produção;

h) todos os custos vinculados à receita de exportação, considerando que se trata de empresa exportadora de pasta de celulosa, conferem crédito de PIS/COFINS.

7) Pedidos:

a) requer a realização de diligência e perícia, nos termos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. Tal diligência/perícia é necessária para a comprovação da real natureza de cada bem/serviço adquiridos pela empresa, como eles são empregados no processo produtivo, que estes são efetivamente usados nos estabelecimentos produtores e industriais, que são custos de produção, que foram contabilizados como tal, dentre outras informações indispensáveis para assegurar o direito ao crédito, bem como buscar a verdade material. Indica peritos e formula quesitos;

b) diante da robusta comprovação de que os gastos realizados pela empresa são efetivamente indispensáveis, necessários à produção de seus bens destinados à venda, requer, em preliminar, a nulidade do DD e, por conseguinte, o acolhimento de sua manifestação. Devem ser reconhecidos na integralidade os créditos que foram glosados, seja com fundamento no valor de aquisição dos bens/serviços utilizados como insumos para a produção da celulosa, seja baseado nos encargos de exaustão.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

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.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Restando consignado no Despacho Decisório, de forma clara e concisa, o motivo do não reconhecimento do direito creditório pleiteado, bem como da não homologação das compensações tencionadas, deve ser afastada a pretensão de declaração de nulidade do ato administrativo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

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: 01/07/2010 a 30/09/2010

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. EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.

A receita de exportação deve ser reconhecida na data do embarque dos produtos vendidos para o exterior.

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.

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, de 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 da participação em Consórcios.

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

- i. Método de Apropriação de Custos - Rateio proporcional
- ii. Momento de apuração dos insumos e serviços como créditos
- iii. Aproveitamento de créditos extemporâneos
- iv. Insumos da não-cumulatividade

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 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 de serviço do contribuinte.

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 necessário e 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, tratos 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 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 De-

creto-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. E, em sede de manifestação de inconformidade, a empresa juntou suas demonstrações contábeis, acompanhadas de parecer de auditores independentes.

MOMENTO DE APURAÇÃO DOS INSUMOS E SERVIÇOS COMO CRÉDITOS (art. 3º, II, §1, I das Leis de regência)

Transcreve-se o relato da fiscalização:

*40. A metodologia de apuração das entradas de mercadorias e serviços feita pela empresa baseia-se no **momento de lançamento da Nota Fiscal**, em afronta à legislação citada acima: “**dos itens (...) adquiridos no mês**”.*

*41. Foram levantados casos, como por exemplo, a Nota Fiscal 000651-000 com emissão em **02/01/2006** cujo lançamento e crédito se deu apenas em **10/2006** (documento 4300104789).*

42. Em estrito cumprimento às leis citadas acima, as notas fiscais constantes nas memórias de cálculo das apurações do PIS e da COFINS cujas emissões se deram fora do período da sua apuração foram glosadas.

43. A data da emissão da Nota Fiscal é o parâmetro correto para a apuração mensal dos créditos (critério este idêntico ao adotado pelo sistema ContÁgil, aplicativo de auxílio ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil devidamente homologado pelos órgãos centrais da RFB para o auxílio do exercício das atividades de fiscalização).

44. Não cabe à Autoridade Fiscal flexibilizar o critério temporal de apropriação dos insumos, alargando-o em decorrência das tramitações das Notas Fiscais dentro da empresa. Desta forma, mesmo as notas fiscais emitidas ao final de um determinado mês devem ser apropriadas neste mesmo mês, e não no mês seguinte. O prazo para se apresentar o DACON é suficientemente dilatado para que a empresa efetue tais ajustes.

45. Vale ressaltar ainda que não cabe à Autoridade Fiscal realocar as notas fiscais nos meses corretos da sua emissão, e sim tão somente verificar a sua correta apropriação no DACON analisado, cabendo a sua simples glosa em caso contrário.

Por sua vez, a Recorrente entende ser irrelevante a data (momento) de emissão da nota fiscal para fins de apuração dos créditos de PIS/COFINS, por não ser aquele o

momento da produção dos efeitos patrimoniais decorrentes da aquisição dos insumos (ou dos serviços). Entende que os efeitos somente se produzem no momento da entrega do bem/serviço, momento em que se dá a contabilização.

Percebe-se falha na conduta da fiscalização ao glosar a integralidade das notas fiscais constantes nas memórias de cálculo das apurações do PIS e da COFINS emitidas fora do período de sua apuração.

É lícito ao contribuinte ter seu direito creditório analisado, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Aplica-se aqui o CPC 30, que trata do preço justo para efeitos contábeis, hoje substituído pelo CPC 47. O CPC 30 era claro em seus itens 14 e seguintes, que diziam em síntese que a receita de venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas as condições: a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios inerentes à propriedade dos bens, a entidade não tenha envolvimento na gestão dos bens vendidos, o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade, for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade e as despesas incorridas referentes à transação possam ser mensuradas com confiabilidade. Na maioria dos casos, a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida. Já na prestação de serviços a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade, for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade, o estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade e as despesas incorridas com a transação puderem ser mensuradas com confiabilidade.

O reconhecimento da receita com referência ao estágio de execução de uma transação é usualmente denominado como o método da percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços são prestados. Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida pelo método linear durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor o estágio de execução da transação. Quando determinada etapa for muito mais significativa de outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.

Inclusive, a Solução de Consulta COSIT nº 111, de 22/04/2014 reconheceu a aplicação do CPC 30:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.

O fato gerador da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando

as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.

No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.

Não integram a base de cálculo da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, as receitas referentes a vendas canceladas. No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não concorda com o valor cobrado (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram prestados de acordo com o contrato, seja porque os serviços prestados, sem a sua anuência, não foram contratados, ou seja porque o valor cobrado não tem previsão contratual.

Nesse caso a contratada não é detentora do direito de receber pagamento (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas.

No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Cofins.

Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, arts. 3º e 4º, caput, e § 1º; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, § 1º, “a” e “b”; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.1; Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 - Receitas (com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.412, de 2, de outubro de 2012), item 21.

Diante do acima exposto, deve ser afastada a glosa integral das notas fiscais constantes nas memórias de cálculo das apurações do PIS e da COFINS, sob a justificativa de que as “emissões se deram fora do período da sua apuração”.

Como os créditos não foram sequer objeto de devida análise, deve ser esclarecida em diligência fiscal a natureza desses créditos, para que se possa aferir se são insumos ou não, com a devida quantificação.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Observe-se a manifestação da fiscalização:

100. Identificado pelo contribuinte que um determinado crédito não foi utilizado no passado, existe a possibilidade do seu aproveitamento de forma extemporânea, ou seja, realizado fora de seu tempo normal.

*101. Todavia, não há como acolher a pretensão de utilizar eventuais créditos apurados extemporaneamente sem retificar os Dacon e DCTF correspondentes, ou seja, **retificar as declarações do mesmo período dos créditos**, em face do disposto na Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005:*

“Art.11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º **O Dacon retificador** terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e **servirá para** declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou **efetivar qualquer alteração nos créditos informados** em demonstrativos anteriores.

(...)

§4º **A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador**, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, **deverá apresentar, também, DCTF retificadora.**” (grifos nossos)

*102. Em suma, caso o contribuinte identifique em dez/2006 um crédito não utilizado em **jan/2005**, deve proceder a retificação do **DACON jan/2005**.*

103. Deve-se salientar que, no caso de ter havido recolhimento das aludidas contribuições pela Consulente, a retificação dos Dacon e DCTF correspondentes é o único procedimento que permite a restituição de eventuais valores recolhidos indevidamente ou a maior devidamente corrigidos pela Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para Títulos Federais, haja vista que os créditos extemporâneos não admitem a incidência de atualização monetária ou juros de mora, consoante dispõe o art. 13 c/c art. 3o, § 4o, da Lei nº 10.833, de 2003:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

(...)

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.”

105. Finalmente, deve-se salientar que a apuração de créditos, bem como a retificação de declarações, relativos a períodos de apuração anteriores, deve respeitar o prazo decadencial de cinco anos.

106. Todavia, o critério temporal explicitado anteriormente (**retificar as declarações do mesmo período dos créditos**) não foi obedecido, de forma que as rubricas contendo créditos extemporâneos de períodos diferentes das da apuração de cada DACTON foram glosadas. Como exemplo, podemos citar a auditoria realizada pela Ernst & Young em **03/2010** apropriando créditos de PIS e COFINS cuja base de cálculo foi de **R\$ 167.052.349,09** (referente aos períodos de apuração de **2005 e 2006**), valor este devidamente glosado por esta fiscalização.

107. Acerca dos **Créditos Extemporâneos VCP – Jacareí** apropriados no 4º Trimestre de 2006, a empresa foi intimada a informar o período dos referidos créditos, todavia, não apresentou documentação comprobatória dos mesmos, nem de que período os mesmos foram apurados. Desta forma, os valores foram devidamente glosados.

Assiste razão à Recorrente, quando afirma que a utilização de créditos extemporâneos não está vinculada à retificação de DCTF/DACON.

Há claro equívoco na conclusão da fiscalização de que a apuração extemporânea de créditos somente poderia ser admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, diante da ausência de previsão legal para tal exigência.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, acórdão nº 9303-006.248, já se manifestou quanto à utilização de créditos extemporâneos independentemente de retificação da DCTF e do DACON:

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFDPI/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

Com isso, é imperiosa a análise pela fiscalização da pertinência dos créditos apropriados extemporaneamente.

Mais uma vez, é necessário apontar que a empresa apresentou o suporte documental à fiscalização, como já mencionado no início deste voto.

Com isso, a unidade de origem deve analisar a origem, natureza, validade e pertinência dos créditos apropriados extemporaneamente, para quantificá-los.

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.

Logo, entre outros, não foram considerados como insumos: ferramentas de trabalho para manutenção, calços para alinhamento da altura de equipamentos rotativos, pistola de ar comprimido, serviços relacionados ao sistema de alarmes de emergências, serviços logísticos, serviços de movimentação de materiais e insumos e locação de guindastes.

Prosseguindo, para a fiscalização, 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:

58. 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.

59. 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.

60. Entre outros, não foram considerados como insumos: corrente de corte (motosserra), picadores (desgastador de madeira), sabres (manejo florestal), insumos utilizados no corte de cavacos, serviços

florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de inventário florestal, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviço de manutenção/construção de estrada e pontes, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem, sensoriamento remoto e peças e reparos em maquinários relacionados com a área de silvicultura (marcas de tratores e outros veículos como a Komatsu, Volvo e John Deere).

Em seguida, 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* (paleta) e caixas de papelão.

O contribuinte defende o creditamento por entender que essas embalagens de transporte acondicionam 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 desaguação 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 equipamento de proteção individual, etiquetas adesivas de escritório, rolos de pintura, lonas de plástico para efetuar manutenções, insumos utilizados em análises químicas em laboratório, baterias, pilhas, rádios transceptores, projetores de apresentação, manutenção de PABX, manutenção de no-breaks, encadernação de notas fiscais, copos para água mineral, almofada de carimbo, binóculos, borrachas para lápis, brindes e camisas promocionais, brinquedos para filhos de funcionários, café expresso em grãos, CD-R graváveis, cestas de natal, *coffe-break*, serviços de cópias de chaves, coroas de flores, desjejum, custos de eventos festivos, lanches, livros de literatura, locação de máquinas de café, marmitex, medicamentos, palestras e óculos de segurança *Bandido*.

A Recorrente, com suporte no laudo técnico, aduz que estão descritos no laudo como essenciais: os equipamentos de proteção individual (e-fls. 19/20, 35 do laudo); a utilização de rádios comunicadores (e-fls. 27 do laudo) e insumos utilizados para análises químicas em laboratório (e-fls. 128 e 131 do laudo).

c) Insumos - Passagens, hospedagens e despesas de veículos - SD 2008-15

Não foram considerados insumos: serviço com pagamento de estadia e traslado, locação de veículos e despesas de transporte de supervisores.

Aponta a empresa que tais dispêndios são essenciais, por se referirem à locomoção, ida e volta, até a floresta.

d) 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.

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: reparos em veículos de carga e peças de reposição de transpaleteiras.

A Recorrente, com suporte no laudo técnico, aduz que estão descritos no laudo como essenciais as partes e reposição de peças (e-fls. 87 e 130 do laudo).

e) Materiais de Construção Civil utilizados como insumos

Não foram considerados como insumos, uma vez que seriam incorporados ao ativo imobilizado - edificações: tijolo comum, tintas para utilização em pisos em geral, placa de gail para piso, lâmpadas de iluminação em geral, pedra brita, etc.

Segundo a empresa, tratam-se de reparos realizados na unidade fabril, logo essenciais.

f) 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.

g) 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 pelo contribuinte.

Descartou como insumo os combustíveis utilizados para o transporte e manejo dos insumos: GLP utilizado em empilhadeiras, gasolina utilizado no transporte de pessoal, Óleo diesel, Óleo biodiesel e GLP granel.

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 e 6.6 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 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 barcas 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.

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) Analise a origem dos créditos registrados fora da competência da emissão da nota fiscal, para que se possa aferir se são insumos ou não, com a devida quantificação;
- d) Analise a origem, natureza, validade e pertinência dos créditos extemporâneos apropriados, mesmo sem as DACTON/DCTF retificadoras, para quantificá-los;
- e) Elabore relatório circunstanciado e conclusivo a respeito dos procedimentos realizados;

Processo nº 12585.720421/2011-77
Resolução nº **3301-000.813**

S3-C3T1
Fl. 6.645

f) Cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo para manifestação;

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

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora