



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12585.720421/2011-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.713 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrente FIBRIA CELULOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

CONCEITO DE INSUMOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. TESTE DE SUBTRAÇÃO E PROVA. CRÉDITO PARCIALMENTE CONCEDIDO.

A partir do conceito de insumos firmado pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos Recursos Repetitivo), à Receita Federal consolidou o tema por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

São premissas a serem observadas pelo aplicador da norma, caso a caso, a essencialidade e/ou relevância dos insumos e a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário), além das demais hipóteses legais tratadas no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

INSUMOS. CONTRATAÇÃO COM TERCEIROS. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A legislação da contribuição e a IN RFB nº 2.121/2022 vedam a apuração de crédito sobre os serviços tomados com pessoa física. Cabível, apenas, a hipótese de aquisição junto à pessoa jurídica para fruição do crédito. Glosa mantida.

AQUISIÇÃO DE BENS, PEÇAS E PARTE DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA MANUTENÇÃO E REPOSIÇÃO. INSUMO NECESSÁRIO.

Adotando o critério de subtração, e comprovado em laudo técnico que os bens, peças e partes de peças e de máquinas estão intrinsecamente vinculados ao processo produtivo da empresa, sendo essenciais desde a fase de plantio até a etapa de fabricação da celulose e derivados, o crédito pleiteado deve ser concedido.

INSUMOS. COMBUSTÍVEIS, GLP E ÓLEO DIESEL. ESSENCIALIDADE NA ATIVIDADE DA CONTRIBUINTE.

Adotando os critérios de essencialidade e/ou relevância, e provado o uso dos combustíveis para o processo de industrialização da contribuinte e uso na etapa inicial (florestal), a glosa deve ser revertida.

EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. INSUMO ESSENCIAL NO TRANSPORTE DA MATÉRIA PRIMA E PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

Da leitura do laudo técnico resta evidente que são embalagens para transportes, arames, embaladores de bobinas, estrados de madeira, pallet (paleta), sendo bens necessários.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. OBRIGATORIEDADE DE RETIFICAÇÃO DO DACON E DA DCTF AFASTADA.

Às leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 autorizam o aproveitamento do crédito apurado em outros períodos, se não utilizados no mês, não fixando outra condicionante. Logo, exigir do contribuinte reparos nas obrigações acessórias (DCTF e DACON), colide com os comandos legais, tolhendo legítimo direito. Obrigatoriedade de retificação afastada.

MÉTODO DE APROPRIAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. RESULTADO DA DILIGÊNCIA ACOLHIDA.

Comprovada a exportação indireta, deve-se incluir à receita das vendas no cálculo do rateio proporcional (II, § 8º, art. 3º c/c § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e c/c art. 5º da Lei nº 10.637/2002), em consonância com a jurisprudência deste Órgão Colegiado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do trabalho fiscal. No mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da forma a seguir apresentada. Por unanimidade de votos, 1) em incluir a receita das vendas a empresas comerciais exportadoras no cálculo do rateio proporcional; 2) em reverter as glosas referentes as rubricas: a) crédito extemporâneo dos insumos, votaram pelas conclusões os Conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Marcos Roberto da Silva; b) contratação de pessoa jurídica para a fase agrícola; c) Bens e Peças e partes de peças de máquinas indicadas no tópico “Bens, partes e peças para manutenção e reposição”; d) “Formação de Floresta. Ativo Imobilizado. Exaustão”, excetuando-se pelos serviços de manutenção/construção de estrada e pontes; e) combustíveis, GLP e óleo diesel; f) correias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, pallet (paleta); g) fretes utilizados na aquisição de matéria-prima; h) locação de veículos. Pelo voto de qualidade, manter as glosas de: a) serviços de manutenção/construção de estrada e pontes inseridos no tópico “Formação de Floresta. Ativo Imobilizado. Exaustão”; b) fretes utilizados na aquisição do ativo imobilizado (máquinas), vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Sabrina Coutinho Barbosa (relatora). Por maioria de votos: a) reverter as glosas de fretes de produtos acabados, vencido o Conselheiro Marcos Roberto da Silva; b) manter a glosa de

materiais de construção civil, vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Renan Gomes Rego.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Por bem retratar as peculiaridades do caso, reproduz-se o relatório preparado pelo Juízo *a quo* no acórdão recorrido:

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, extraindo os dados do sistema DW-Aduaneiro. Contudo, resta totalmente equivocado o entendimento fiscal, quer em razão de que o ADI SRF nº 22/2002 não é aplicável na apuração de créditos de 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 DACTON/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 (paleta), 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 no breaks, 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 despendidos necessários à formação e desenvolvimento de florestas. Disse que todo bem ou serviço utilizado pela empresa antes do tratamento físico-químico da madeira em si não podem ser classificados como insumo para fins de creditamento do PIS/PASEP e do COFINS

não cumulativos. Ao invés disso, as reservas florestais devem ser tratadas como sendo um ativo Imobilizado da empresa. Mas o art. 1º da Lei nº 10.833/2003, preceitua que 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 arripio da lei. Assim, todos os gastos listados nas planilhas elaboradas pela fiscalização (Auditoria DAICON (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.

Analizada a peça de defesa, por unanimidade de votos, a 2ª Turma da DRJ/POA decidiu pela improcedência, nos termos ementados:

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Intimada do *r. decisum*, o recurso voluntário interposto pela recorrente está alicerçado em questões fáticas, subdivididas nos tópicos:

III - DO DIREITO

111.1 - DO EQUIVOCADO CRITÉRIO UTILIZADO PARA APURAÇÃO DO ÍNDICE DE RATEIO PROPORCIONAL RELATIVAMENTE ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E DO MERCADO INTERNO

111.2 GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

111.2.1 DA INAPLICABILIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N.os 247/02 E 404/04

111.2.2 — DO CONCEITO DE INSUMO E SUA EQUIVALÊNCIA AOS CONCEITOS DE CUSTO E DE CUSTO DE PRODUÇÃO

111.2.3 — DO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE — EQUIVOCO DE PREMISSE QUE COMPROMETE TODAS AS GLOSAS DE INSUMOS

111.2.4 — DA ILEGALIDADE DA GLOSA POR UTILIZAÇÃO RESTRITIVA DO CONCEITO DE INSUMO (INSUMOS CARACTERIZAÇÃO — SD 2008-15)

111.2.5 — DA ILEGALIDADE DA GLOSA DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO

111.2.6 - DO CRÉDITO SOBRE A FORMAÇÃO DAS FLORESTAS — ATIVO IMOBILIZADO – EXAUSTÃO

111.2.7 - INSUMOS NÃO ADQUIRIDOS DE TERCEIROS

111.2.8 — DO CRÉDITO SOBRE OS FRETES

- Fretes com aquisição de matéria-prima
- Frete entre estabelecimentos da empresa (intercompany)
- Fretes pagos na aquisição dos bens que compõe o ativo imobilizado

111.2.9 — DA ILEGALIDADE DA GLOSA SOBRE COMBUSTÍVEIS

111.2.10 — DA ILEGALIDADE DA GLOSA SOBRE EMBALAGENS PARA TRANSPORTE

111.2.11 — DA ILEGALIDADE DA GLOSA SOBRE DESPESAS DE VEÍCULOS E MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

111.3 DO MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

111.4 DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO EM MESES SUBSEQUENTES E DA DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DOS DACTON E DCTF

111.5. DO DIREITO AOS CRÉDITOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO

IV. DA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA

V - DO PEDIDO

Seguindo o curso processual, o recurso voluntário foi processado pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho Recursal que, com base nos fatos narrados pela recorrente e no laudo técnico apresentado, decidiu pela conversão do julgamento em diligência para que o crédito indicado no PER/DCOMP fosse confirmado pela Unidade de Origem, sob os seguintes termos:

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, manifestese 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;

f) Cientifique a interessada do resultado da diligência, concedendolhe prazo para manifestação;

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

A diligência foi realizada, e do seu resultado deu-se ciência a recorrente que protocolizou manifestação. Na ocasião suscitou:

4. Conclusões

Diante do exposto, requer-se:

– tendo em vista o não atendimento da resolução no que diz respeito à avaliação dos créditos extemporâneos, de rigor a determinação de nova diligência para que a fiscalização analise as glosas efetuadas com a justificativa de extemporaneidade;

– no que diz respeito aos créditos que teriam sido apropriados fora do período de competência da respectiva nota fiscal, deve ser acatada a conclusão fiscal pela reversão da glosa referente aos bens e serviços utilizados como insumos. Ainda, tal entendimento deve ser aplicado, também, aos itens cujo crédito fora apropriado pela sistemática regular;

– no que diz respeito à análise do laudo apresentado pela requerente, considerando a ausência de fundamentação e devida consideração pela fiscalização acerca do seu conteúdo, requer-se, também, a conversão em diligência para que, diante do PN COSIT n. 5/18 e entendimento fixado pelo STJ, seja analisado o laudo, bem como as glosas em face da requerente para reversão dos respectivos itens;

– caso não se entenda pela conversão em diligência, em relação aos bens e serviços utilizados como insumos, requer-se a reversão por contrariarem o conceito de insumos definido pelo STJ e no PN COSIT n. 5/18, bem como entendimentos do CARF;

Finalmente, reiteram-se todas as razões expostas nos autos, requerendo-se o integral provimento do recurso voluntário, com o deferimento integral do direito creditório e o cancelamento das exigências fiscais.

Seguidamente, os autos retornaram a esta Colenda Turma para prosseguimento do julgamento do recurso administrativo voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatório que o cerne da questão circunda o conceito de insumos e os critérios legais para fruição de crédito de PIS e COFINS à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

Do termo de verificação fiscal constatam-se diversas rubricas glosadas nos anos de 2006 a 2011, por não se enquadrarem nos requisitos de essencialidade e/ou relevância. No entanto, parcela considerável foi revertida pela fiscalização após o cumprimento da diligência pela Unidade de Origem em atendimento à resolução do CARF, doravante examinado.

1. PEDIDO DE NULIDADE DO TRABALHO FISCAL. PETIÇÃO SUPERVENIENTE A CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA.

Em resumo, a recorrente atravessou petição para noticiar que os autos de infração formalizados nos PAF nºs 19515.720869/2012-44 e 19515.723009/2012-62, e originados do mesmo procedimento fiscal que apreciou a Per/Dcomp em análise, teve a nulidade declarada por este Tribunal Administrativo, ao afirmar:

Os créditos em discussão foram auditados pelo fisco no procedimento fiscal n. 008.1.90.00-2012-00237-1, que teve como objeto a fiscalização dos diversos pedidos de ressarcimento e declarações de compensações apresentados pela requerente para a utilização dos saldos de créditos da COFINS, do 4º trimestre de 2006, 1º e 2º trimestres de 2008 e do 4º trimestre de 2008 ao 1º trimestre de 2011; e da contribuição ao PIS, do 1º trimestre de 2008 ao 1º trimestre de 2011.

As glosas de créditos efetuadas pela fiscalização resultaram não apenas no indeferimento dos pedidos de ressarcimento e das declarações de compensações, mas, também, na apuração de insuficiências de recolhimentos das contribuições, que deram origem aos autos de infração controlados nos processos n. 19515.720869/2012-44 e n. 19515.723009/2012-62. Adianta-se que, nos processos administrativos n. 19515.720869/2012-44 e n. 19515.723009/2012-69, as insuficiências de recolhimento das contribuições já foram julgadas, com a declaração, em caráter definitivo na esfera administrativa, da nulidade do trabalho de fiscalização.

Assim, e tendo em vista que o indeferimento do direito creditório neste processo decorreu dos mesmos motivos e do mesmo trabalho de fiscalização que originaram as exigências debatidas nos processos n. 19515.720869/2012-44 e n. 19515.723009/2012-69, impende reconhecer, por coerência, a necessidade do cancelamento do r. despacho decisório neste caso. Veja-se.

Em primeiro lugar, mencione-se o acórdão n. 3202-001.617, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, no processo n. 19515.720869/2012-44 (doc_comprobatorios0001). Em r. decisão, o c. órgão julgador examinou autos de infração lavrados pelo Fisco para a exigência da contribuição ao PIS, dos meses de janeiro a dezembro de 2008, e da COFINS, de outubro a dezembro de 2008, a partir das insuficiências de recolhimento das contribuições apuradas no procedimento fiscal n. 008.1.90.00-2012-00237-1. O cancelamento das exigências, no caso, decorreu da declaração da nulidade do trabalho fiscal, conforme a ementa reproduzida abaixo:

“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 DICON, 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). Precedente do CARF. Tendo a DRF e a DRJ se recusado a apreciar o mérito dos créditos extemporâneos, devem ser anuladas ambas as decisões para evitar supressão de instância e permitir que seja proferido novo despacho decisório. Recurso voluntário provido em parte”

Com a devida venia, não vejo qualquer mácula no trabalho fiscal capaz de contaminá-lo, tampouco obrigatoriedade de aplicação da decisão proferida no bojo do lançamento, porque não guardam mesma motivação para à sua existência.

Enquanto aqui tratamos de analisar a higidez do crédito indicado pela recorrente em pedido de ressarcimento, no auto de infração busca-se exigir crédito tributário não pago ou pago a menor, mesmo que oriundos de um mesmo procedimento com caráter apuratório ou fiscalizatório.

Ademais, com a nulidade do lançamento efetuada pela fiscalização sequer verificou-se a regularidade dos créditos extemporâneos, portanto não houve julgamento de mérito a validar tal crédito, o que será realizado nesta oportunidade no processo de crédito.

Sem mais, rejeito o pedido.

2. CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS/PASEP E COFINS.

O tema é recorrente no CARF, sendo aplicado por seus conselheiros o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos (alínea 'b', inciso II do art. 98¹ e art. 99², ambos da Portaria MF nº 1.634/2023), posteriormente objeto do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

O referido Parecer consolida a definição de insumos e os parâmetros a serem observados pela fiscalização para o reconhecimento do crédito com amparo no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, sendo eles:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela

¹ Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

[omissi]

II - fundamento crédito tributário objeto de:

[omissi]

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

[omissi]

² Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

.....

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

.....

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

Consecutivamente, foi editada a IN RFB nº 2.121/2022 que reforça as normas de apuração e fiscalização das contribuições, de modo a validar, em definitivo, as hipóteses de creditamento de PIS e COFINS, inclusive, ao prescrever as possibilidades de apuração de insumos sobre insumos, que se expõe:

Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores de energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.

§ 3º Excetua-se do disposto no inciso II do caput, o pagamento de que trata o inciso I do art. 421, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 4º Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;

XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;

XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;

VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;

IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;

X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

[omissis]

Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de

bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades. (grifos nossos)

Restou assentado, portanto, que a essencialidade e/ou relevância dos insumos serão apreciadas pelo julgador, caso a caso, e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação dos serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso demonstrar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Tem-se, pois, duas premissas a serem observadas em relação ao conceito de insumos para fins de aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, o teste da subtração e a prova.

Firmadas as premissas, verifica-se abaixo as atividades desempenhadas pela contribuinte, ora recorrente.

3. Atividade desempenhada pela Recorrente.

De acordo com o Estatuto Social anexado aos autos, a recorrente se dedica as atividades de:

“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.” (grifos nossos)

Em laudo técnico elaborado pela Escola Superior de Agricultura da Universidade de São Paulo — ESALQ e anexado como prova pela recorrente, ainda em impugnação, o processo de fabricação da celulose e derivados, se dá desta forma:

FASES PARA IMPLANTAÇÃO DE UMA FLORESTA DE EUCALIPTO

- 4.1 Planejamento
- 4.2 Análise de solos
- 4.3 Limpeza do terreno
- 4.4 Preparo de solo
- 4.5 Subsolagem
- 4.6 Gradagem pesada
- 4.7 Grade bedding
- 4.8 Sulcamento
- 4.9 Rebaixamento de tocos
- 4.10 Aplicação de corretivo do solo
- 4.11 Adubação
- 4.12 Marcação de covas
- 4.13 Plantio
- 4.14 Aplicação de gel
- 4.15 Irrigação
- 4.16 Replantio
- 4.17 Combate à formiga
- 4.18 Monitoramento
- 4.19 Adubação complementar
- 4.20 Viveiro de produção de mudas
- 4.21 Construção e manutenção de estradas e aceiros
- 4.22 Aceiros
- 4.23 Áreas de Preservação Permanente (APP) e Reserva Legal (RL)
- 4.24 Prevenção e combate a incêndios
- 4.25 Mato-competição
- 4.26 Construção e manutenção de cercas
- 4.27 Rádio comunicação
- 4.28 Reforma de plantio ou condução da brotação
- 4.29 Inventário florestal
- 4.30 Colheita florestal
- 4.31 Logística e transporte de madeira
- 4.32 Pátio de estocagem de madeira em toras
- 4.33 Pesquisa e desenvolvimento
- 4.34 Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal
- 4.35 Infraestrutura
- 4.36 Terceirização das operações florestais

5. OPERAÇÕES REALIZADAS PELA FIBRIA PARA PRODUÇÃO DE FIBRA DE CELULOSE FLORESTAL

- 5.1 Planejamento florestal
- 5.2 As áreas são mapeadas e classificadas como:
- 5.3 Análise de solo

- 5.4 Limpeza do terreno a plantar
- 5.5 Preparo de solo
- 5.6 Aplicação de corretivo do solo
- 5.7 Adubação
- 5.8 Adubação aérea
- 5.9 Marcação de covas
- 5.10 Plantio
- 5.11 Replantio
- 5.12 Combate à formiga
- 5.13 Monitoramento florestal
- 5.14 Monitoramento de formigas
- 5.15 Monitoramento de pragas e doenças
- 5.16 Monitoramento de estradas e aceiros
- 5.17 Monitoramento de atividades ilegais não permitidas
- 5.18 Monitoramento de mato-competição
- 5.19 Monitoramento da operação de plantio— visa avaliar a qualidade da operação de plantio.
- 5.20 Monitoramento da colheita florestal
- 5.21 Adubação complementar
- 5.22 Fase de implantação
- 5.23 Fase de manutenção
- 5.24 Viveiro de produção de mudas
- 5.25 Pracas
- 5.26 Insumos, estruturas, processos e materiais utilizados no viveiro:
 - 5.26.1 Substrato
 - 5.26.2 Tubetes
 - 5.26.3 Estaca
 - 5.26.4 Banco clonal macro
 - 5.26.5 Banco clonal micro
 - 5.26.6 jardim clonal
 - 5.26.7 Casa de vegetação
 - 5.26.8 Bandeias suspensas
 - 5.26.9 Coleta e plantio das estacas
- AS FASES DE PRODUÇÃO DE MUDAS SÃO AS SEGUINTE:**
 - 5.26.10 Desinfecção dos tubetes:
 - 5.26.11 Reutilização de tubetes vindos do campo:
 - 5.26.12 Desinfecção do substrato.
 - 5.26.13 Enchimento de tubetes:
 - 5.26.14 Coleta de brotos das microcepas:
 - 5.26.15 Plantio das estacas:
 - 5.26.16 Enraizamento:
 - 5.26.17 Transferência das mudas:
 - 5.26.18 Seleção e transferência das mudas a pleno sol:
 - 5.26.19 Enrustecimento das mudas:
 - 5.26.20 Seleção final para embarque das mudas:
- 5.27 Desinfecção de tubetes
- 5.28 Enchimento dos tubetes com substrato
- 5.29 Coleta de brotos nas cepas
- 5.30 Enraizamento
- 5.30 Enraizamento
- 5.32 Enrustecimento
- 5.33 Seleção e transporte
- 5.34 Jardim miniclinal
- 5.35 Construção e manutenção de estradas e aceiros
- 5.36 Rádio comunicação
- 5.37 Reforma de plantio ou condução da brotação
- 5.38 Inventário florestal
- 5.39 Forma e tamanho das parcelas

- 5.40 Dados coletados
- 5.41 Colheita Florestal
- 5.42 Logística e transporte de madeira
- 5.43 Transporte marítimo
- 5.44 Transporte ferroviário na unidade Aracruz
- 5.45 Transporte rodoviário
- 5.46 Pátio de estocagem de madeira em toras
- 5.47 Pesquisa e desenvolvimento florestal
- 5.48 Biotecnologia e Fisiologia
- 5.49 Melhoramento genético florestal
- 5.50 Proteção florestal
- 5.51 - Resistência genética
- 5.52 Monitoramento
- 5.53 Diagnóstico e treinamentos
- 5.54 - Controle biológico
- 5.55 Práticas culturais
- 5.56 Prevenção e combate aos incêndios
- 5.57 Controle químico
- 5.58 Solos e Nutrição/ Silvicultura e Maneio Florestal
- 5.59 Tecnologias de Sustentabilidade
- 5.60 Ecofisiologia da Produção Florestal
- 5.61 Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal
- 5.62 Infraestrutura florestal
- 5.63 Viveiro
- 5.64 Plantio
- 5.65 Insumos
- 5.66 Colheita florestal
- 5.67 Manuais e procedimentos
- 5.68 Veículos próprios
- 5.69 Transporte de turmas do campo e fábrica
- 5.70 EPIs (Equipamentos de Proteção Individual)
- 5.71 Área de vivência
- 5.72 Rádio comunicação
- 5.73 Ginástica laboral
- 5.74 Diálogo sobre segurança no trabalho (DST)
- 5.75 Escritório móvel
- 5.76 Torres de observação de incêndios
- 5.77 Estrutura de combate a incêndios

7 PROCESSO DE FABRICAÇÃO DE CELULOSE NA INDÚSTRIA FIBRIA

- 7.1 O Branqueamento ocorre em estágios:
 - 7.1.1 Estágios Ácidos (oxidação da lignina)
 - 7.1.2 Estágios Alcalinos (solubilização da lignina oxidada)

DETALHAMENTO DAS FASES DO PROCESSO INDUSTRIAL

- 7.2 Para a produção de cavacos, os seguintes equipamentos são utilizados:
- 7.3 Mesa de corte e distribuição
- 7.4 Descascadores
- 7.5 Picador de toras
- 7.6 Peneiras
- 7.7 Peneira de cavacos
- 7.8 Rosca extratora de cavacos
- 7.9 Picadores de casca
- 7.10 Roscas extratoras de casca
- 7.11 Extração de celulose a partir da madeira em cavacos
- 7.12 Principais equipamentos do Processo de Cozimento:
- 7.13 Depuração e lavagem de celulose
- 7.14 Deslignificação
- 7.15 Branqueamento
- 7.16 Plantas Químicas

- 7.17 Secagem e Enfardamento
- 7.18 Depuração branqueada
- 7.19 Formação da folha
- 7.20 Secção de prensas
- 7.21 Secagem e Enfardamento
- 7.22 Enfardamento propriamente dito
- 7.23 Armazém
- 8 Logística da expedição de celulose
- 9 Processo de Produção de Vapor e Energia
 - 9.1 Caldeiras de Recuperação
 - 9.2 Caldeiras Auxiliares
 - 9.3 Turbos Geradores
 - 9.4 Evaporação de Licor Preto
 - 9.5 Preparação de Condensado
 - 9.6 Planta de Desmineralização
 - 9.6.1 Preparação de Água de Alimentação das Caldeiras
 - 9.6.2 Produção de Licor Branco – Caustificação
 - 9.6.3 Captação de água
 - 9.6.4 Tratamento de água industrial
 - 9.6.5 Tratamento de água industrial – II
 - 9.6.6 Tratamento de Efluente
 - 9.6.7 Tratamento de Efluente –II
 - 9.6.8 Manutenção da indústria

Avanço para a análise das rubricas glosadas pela fiscalização consignada em despacho decisório.

4. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.

A empresa afirma ter apurado créditos de PIS e COFINS extemporaneamente, mas desconsiderados pela fiscalização na ocasião do despacho decisório expedido.

O fundamento motivou a conversão do julgamento em diligência fiscal, para que fossem verificados:

- 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;

Em diligência fiscal, valor expressivo buscado pela recorrente em PER/DCOMP foi restabelecido pela fiscalização, todavia, parte foi conservada, por falta de previsão legal, haja vista a aplicação do insumo em fase posterior ao processo de industrialização, como se percebe:

Bens Utilizados com Insumos - ZVPM		JUL/2010	AGO/2010	SET/2010
GLOSA (DESPACHO DECISÓRIO)		6.175.521,19	8.983.938,59	10.075.742,81
REVERSÃO DE GLOSA		5.850.525,41	8.633.323,46	9.716.539,78
GLOSA MANTIDA (PRESENTE DILIGÊNCIA)		324.995,78	350.615,14	359.203,3
Bens Utilizados com Insumos Importação - ZVPM		JUL/2010	AGO/2010	SET/2010
GLOSA (DESPACHO DECISÓRIO)		1.807.334,16	2.406.668,76	704.357,51
REVERSÃO DE GLOSA		1.807.334,16	2.406.668,76	704.357,51
GLOSA MANTIDA (PRESENTE DILIGÊNCIA)		0,00	0,00	0,00
Serviços Utilizados com Insumos - ZVPM		JUL/2010	AGO/2010	SET/2010
GLOSA (DESPACHO DECISÓRIO)		281.065,08	524.111,14	848.160,00
REVERSÃO DE GLOSA		281.065,08	524.111,14	848.160,00
GLOSA MANTIDA (PRESENTE DILIGÊNCIA)		0,00	0,00	0,00
Bens Utilizados com Insumos - CONPACEL		JUL/2010	AGO/2010	SET/2010
GLOSA (DESPACHO DECISÓRIO)		1.497.961,08	1.901.232,00	1.832.486,81
REVERSÃO DE GLOSA		1.264.346,70	1.654.257,84	1.589.945,51
GLOSA MANTIDA (PRESENTE DILIGÊNCIA)		233.614,38	246.974,16	242.541,30
Serviços Utilizados com Insumos - CONPACEL		JUL/2010	AGO/2010	SET/2010
GLOSA (DESPACHO DECISÓRIO)		120.365,84	375.054,70	815.872,11
REVERSÃO DE GLOSA		120.365,84	375.054,70	815.872,11
GLOSA MANTIDA (PRESENTE DILIGÊNCIA)		0,00	0,00	0,00

(...)

Efetuando-se o batimento entre as informações constantes nas planilhas “AUDITORIA DA CON 2010 3T” e “AUDITORIA DA CON 2010 4T” com as constantes no SPED FISCAL EFD ICMS IPI (Insumos adquiridos) e DW Aduaneiro – Importações, se constatou, haja vista o disposto no processo produtivo apresentado, vide fls. 218 a 224, bem como no laudo/parecer da escola superior de agricultura da USP, vide fls. 6526 a 6711, do processo nº 12585.000273/2010- 90, a manutenção da glosa dos seguintes itens, haja vista não se enquadrarem no conceito de insumos:

Estrado de Madeira, Rótulo Print, Tubete Kraft, Fita Ribbon, Cola Vegetal, Rótulo Identif, Rótulo VCP, Adesivo Termocol, Ribbon Cera, Filme Stretch, Fita Sintético, Fita Arque Poliest, Fita Polipropileno, Carimbo, Disco Kraft, Canudo Kraft, Papel Gráfico, Cunha Pinos One Way, Etiqueta/Fita Adesiva, Etiqueta Couche, Filme Polietileno, Placa Embalagem, Cola Hot Melt, Fita Gomada, Cantoneira, Papel com BOPP, Disco Papelão, Arames, Tampa Madeira, Manta Espuma, Batoque Polipropileno, Tinta Impressora JAM, Tinta laranja VD e Kraft Plastificado.

Ainda que as citadas aquisições sejam utilizadas e importantes para o contribuinte, tais itens são utilizados após a finalização do processo de produção dos bens. São itens utilizados dos (materiais de embalagem) nas operações venda/transporte dos produtos acabados.

Há de se reforçar que, em regra, somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da contribuição, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens, o que não se amolda ao presente caso.

(...)

Acrescente-se também que tais itens utilizados posteriormente ao processo produtivo, ainda que sejam despesas realizadas na fase de vendas ou comercialização, não gerariam direito a crédito conforme inciso IX, do art. 3º da Lei 10.833/2003 haja vista não se caracterizarem como frete na operação de venda ou despesas de armazenagem. (grifos nossos)

Em sua manifestação a recorrente alega que a fiscalização deixou de atender parte da resolução, porquanto não respondido “*d. Analise a origem, natureza, validade e pertinência dos créditos extemporâneos apropriados, mesmo sem as DACTON/DCTF retificadoras, para quantificá-los;*”, e, conseqüentemente, requer nova conversão do julgamento em diligência para que o trabalho fiscal seja integralmente executado nos exatos termos da resolução.

Subsiste, então, crédito extemporâneo.

A priori, importante destacar que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 que tratam, respectivamente, do PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, autorizam o aproveitamento do crédito apurado em outros períodos, desde que não utilizados no mês (art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sem qualquer outra condicionante:

Art. 3º. [omissis]

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

Estas leis ainda preveem:

Art. 6º. [omissis]

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Por essa razão, exigir do contribuinte reparos nas obrigações acessórias (DCTF e DACTON), colide com os comandos legais, tolhendo legítimo direito.

No Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições, e em perguntas e resposta, orienta a Autoridade Fiscal:

83) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES? (Perguntas e Resposta)³

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido às condições previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

Registro 1100: Controle de Créditos Fiscais – PIS/Pasep (2021)⁴

(...)

Conceitualmente, o crédito só se caracteriza como extemporâneo, quando se refere a período anterior ao da escrituração, e o mesmo não pode mais ser escriturado no

3

<http://sped.rfb.gov.br/estatico/10/B7FA746B18CF05B348CF281B1677F71BAEB435/Perguntas%20e%20Respostas%20EFD%20Contribui%C3%A7%C3%B5es.pdf>

4

http://sped.rfb.gov.br/estatico/AD/06A0F5C4E4CC8CA16035EB891A3AE31EA79708/Guia_Pratico_EFD_Contribui%C3%B5es_Versao_1_35%20-%202018_06_2021.pdf

correspondente período de apuração de sua constituição, via transmissão de Dacon retificador ou EFD-Contribuições retificadora.

Salienta-se que para correta forma de identificação dos saldos dos créditos de período(s) passados(s), a favor do contribuinte, seja observado o critério da clareza, expressando mês a mês a posição (tipo de crédito, constituição, utilização parcial ou total) do referido crédito de forma individualizada, ou seja, não agregando ou totalizando com quaisquer outros, ainda que de mesma natureza ou período. Deve-se respeitar e preservar o direito ao crédito pelo período decadencial, logo, não é procedimento regular de escrituração englobar ou relacionar em um mesmo registro, saldos de créditos referentes a meses distintos. **Deve assim ser escriturado um registro para cada mês de períodos passados, que tenham saldos passíveis de utilização, no período a que se refere à escrituração atual.**

Desta forma, eventual crédito extemporâneo informado no campo 07 tem, necessariamente, que se referir a período de apuração (campo 02) anterior ao da atual escrituração.

Registro 1101: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/Pasep

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. **O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito.** No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1100.

(...)

ESCLARECIMENTOS IMPORTANTES QUANTO A NÃO VALIDAÇÃO DE REGISTROS DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, A PARTIR DE AGOSTO DE 2013.

1. Os registros para informação extemporânea de créditos (registros 1101, 1102, 1501, 1502) e de contribuições (1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original), conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.

2. Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFD-Contribuições determinado pela IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal

quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser incluído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.

3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, de forma que eventual documento ou operação que não tenha sido devidamente escriturado em qualquer escrituração dos anos de 2011, 2012 ou 2013, podem agora ser regularizados, mediante a retificação da escrituração original correspondente, nos Blocos A, C, de F.

Registro 1501: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – Cofins

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1500.

(...)

ESCLARECIMENTOS IMPORTANTES QUANTO A NÃO VALIDAÇÃO DE REGISTROS DE CRÉDITOS EXTEMPORANEOS, A PARTIR DE AGOSTO DE 2013.

1. Os registros para informação extemporânea de créditos (registros 1101, 1102, 1501, 1502) e de contribuições (1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original), conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.

2. Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFD-Contribuições determinado pela IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser incluído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.

3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, de forma que eventual documento ou operação que não tenha sido devidamente escriturado em qualquer escrituração dos anos de 2011, 2012 ou 2013, podem agora ser

regularizados, mediante a retificação da escrituração original correspondente, nos Blocos A, C, de F.

4. Registre-se que, diferentemente da EFD-ICMS/IPI, a EFD-Contribuições não limita ou recusa na escrituração de documentos e operações nos Blocos A, C, D ou F, a escrituração de documentos cuja data de emissão seja diferente (meses anteriores ou posteriores) ao que se refere a escrituração. (grifos nossos)

Da leitura, percebe-se que carente de retificação a EFD-Contribuições (novo Dacon), a Autoridade Fiscal utilizará as operações nos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins), indicado pelo contribuinte em campo próprio (Campo 07).

Além disso, até julho de 2013, era preciso observar o prazo para retificação do documento (até o término do ano calendário seguinte ao que se refere à escrituração original), e que dissesse respeito à operação geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida não passível de retificação. O impasse acerca do prazo foi saneado com a edição da IN RFB nº 1.387/2013, ao dispor de 05 anos para retificação do documento, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições (antigo Dacon), original.

Com isso, conclui-se que os créditos apurados de acordo com o art. 3º das leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, são passíveis de ressarcimento em momento diverso àquele do período de apuração, desde que respeitado o prazo decadencial (art. 150 CTN), por óbvio, e, contanto que não utilizado em outros períodos (§ 4º do art. 3º da legislação do PIS e da COFINS).

No mesmo sentido, fundamentou a Ex-Conselheira Dra. Tatiana Midori Migiyama, em seu Voto Vencedor no Acórdão nº 9303-012.977:

(...)

Vê-se, assim, que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 não restringem a utilização de crédito extemporâneo das contribuições não cumulativas, tampouco impõe, para tanto, restrições – retificação de obrigações acessórias (DCTF/DACON/atual EFD Contribuições), eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes. Ora, tais leis estabelecem literalmente que o “crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Reforça-se tal direcionamento a própria orientação dada pela Receita Federal quando traz:

- Que 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;
- Quanto à atual EFD Contribuições, 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). Eis o que dispõe: “Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado”.

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em obrigações acessórias, quer sejam, DCTF, DACON/atual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda

que registrado fora de época. Ou seja, erros formais não poderiam inviabilizar o direito de o sujeito passivo ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fiscal.

(...)

Trago ainda como precedente o Acórdão nº 9303-006.247:

Conforme defendemos na ocasião, nada obsta, a nosso juízo, que o contribuinte possa, em determinado trimestre-calendário, aproveitar-se de crédito de PIS/Cofins não aproveitado em trimestres calendários anteriores.

Como os motivos do nosso convencimento coincidem com o adotado no Acórdão nº 3202001.617, de 19/03/2014, proferido pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em julgamento do qual participamos, passamos a transcrever, também aqui, o voto do seu relator, o il. ex. Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, adotando-o como razão de decidir:

"Para a DRJ, o entendimento da fiscalização foi correto, pois na sua ótica era inadmissível apurar créditos extemporâneos sem retificar os DACONs e DCTFs anteriores. Eis suas palavras:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACTON.

A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACTON.

No entanto, em janeiro de 2015, nossa Turma julgou que é possível, sim, o desconto de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não - cumulativos, no julgamento do PAF nº 12585.000064/200911 (somente ficou vencida a douta Conselheira Presidente, Irene Souza da Trindade Torres Oliveira).

Com efeito, as Linhas 06/30 e 06/31 do DACTON, 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.

Igualmente, no "Manual de Orientação do Leitor da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – (EFD-PIS/Cofins)", constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, há previsão expressa de o contribuinte lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Observe-se:

2.5 BLOCOS DO ARQUIVO

Entre o registro inicial e o registro final, o arquivo digital é constituído de blocos, referindo-se cada um deles a um agrupamento de documentos e outras informações.

2.5.1 Tabela de Blocos

Bloco-Descrição

0-Abertura, Identificação e Referências

A-Documents Fiscais Serviços (ISS)

C-Documents Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)

D-Documents Fiscais II – Serviços (ICMS)

F-Demais Documents e Operações

M-Apuração da Contribuição e Crédito de PIS/PASEP e da COFINS

1-Complemento da Escrituração – Controle de Saldos de Créditos e de Retenções, Operações Extemporâneas e Outras Informações

9Controle e Encerramento do Arquivo Digital

[...]

2.6.1.7. Bloco 1

bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
1	Apuração de Créditos extemporâneo – Documentos e operações anteriores – PIS/PASEP	1101	3	1:N	O (se VL_CRED_EXT_APU do registro 1100 > 0)
1	Detalhamento do Crédito Extemporâneo, Vinculado a mais de um Tipo de Receita – PIS/PASEP	1102	4	1:1	O (se CST_PIS do registro 1101 for igual a 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 ou 66)

[...]

bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
-------	-----------	----------	-------	------------	-----------------------------

1	Apuração de Créditos extemporâneo – Documentos e operações anteriores – COFINS	1501	3	1:N	O (se VL_CRED_EXT_APU do registro 1500 > 0)
1	Detalhamento do Crédito Extemporâneo, Vinculado a mais de um Tipo de Receita – COFINS	1502	4	1:1	O (se CST_PIS do registro 1501 for igual a 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 ou 66)

As sobreditas previsões no DACON e na EFD buscam cumprir o disposto no art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Além disso, é preciso frisar que a única consequência legal para o preenchimento incorreto do DACON são as multas previstas no art. 7º Lei nº 10.426/2002. Confira-se:

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3;

III de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e

IV de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.

§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

I à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II a setenta e cinco por cento, se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 1996;

II R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

§ 4º Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria Receita Federal.

§ 5º Na hipótese do § 4º, o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de dez dias, contados da ciência à intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do caput, observado o disposto nos §§ 1º a 3º.

§ 6º No caso de a obrigação acessória referente ao Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON ter periodicidade semestral, a multa de que trata o inciso III do caput deste artigo será calculada com base nos valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS ou da Contribuição para o PIS/Pasep, informados nos demonstrativos mensais entregues após o prazo."

Como se vê, o art. 7º Lei nº 10.426/2002 prevê, apenas, multa em caso de incorreções no DACON e a intimação do contribuinte para corrigi-las, de modo a reduzir tais sanções. Não há, por conseguinte, previsão legal para glosar os créditos da não-cumulatividade por eventuais equívocos no DACON.

Pelo mesmo raciocínio, não é possível indeferir o PER pelo simples fato deste abranger mais de um trimestre, em decorrência da apuração extemporânea, permitida, dos créditos pelo contribuinte.

Acrescente-se, ainda, que o referido crédito tem por fundamento o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c art. 16 da Lei nº 11.116/2005, podendo ser utilizado tanto na dedução da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, quanto na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, observada a legislação específica. Eis os seus termos:

(Lei nº 11.033/2004)

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

(Lei nº 11.116/2005)

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Em tais créditos, colhase os seguintes precedentes do CARF julgados à unanimidade:

Processo nº 16349.000033/200814

Relator JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA

Sessão de 24/07/2014

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

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

CRÉDITO PRESUMIDO DA COFINS NÃO CUMULATIVA.
ART. 8º, DA LEI Nº 10.925/04. AGROINDÚSTRIA. IMPOSSIBILIDADE
DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO
PARA COMPENSAR COM OUTRO TRIBUTO.

O aproveitamento de crédito presumido da COFINS, de que trata o Art. 8º, da lei nº 10.925/04, para compensar com outros tributos, não é permitido para as agroindústrias, ainda que eles se acumulem em razão de vendas com tributação suspensa, não tributadas, tributadas à alíquota zero ou isentas.

COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. O art. 16, da Lei nº 11.116/2005, autoriza a utilização dos créditos do PIS e COFINS não cumulativos se eles tiverem sido acumulados em razão das vendas dos produtos com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/COFINS.

[Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Ângela Sartori e Cláudio Monroe Massetti (Suplente)].

Processo 15586.001201/201048

Relator JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/09/2008

CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS. Os custos incorridos com serviços de desativação/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres. Recurso Voluntário Provido

[Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Natal e Bernardo Motta Moreira.]

Ademais, é dever da fiscalização apurar os créditos e os débitos nos tributos não cumulativos, refazendo se for o caso cálculos efetuados pelo contribuinte, na forma da legislação tributária. Não pode a fiscalização indeferir o ressarcimento ou glosar os créditos não-cumulativos, por alegado vício formal no preenchimento das obrigações acessórias, sem sequer intimar o contribuinte para retificar os supostos equívocos nem examinar se os créditos

procedem ou não, deixando indevidamente de corrigir, de ofício, os erros eventualmente cometidos pelo contribuinte.

Acolho, nessa linha, o mesmo entendimento firmado sobre a matéria pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em 01/09/2011, no PAF. nº 13981.000184/200495, cujo Voto da lavra do Ilmo. Conselheiro EMANUEL ASSIS transcrevo abaixo, integrando-o a minha fundamentação:

Para mim, na situação em tela não há necessidade de a contribuinte retificar o Dacon antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do Dacon (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devido devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis, dispensandose exigências que podem ser supridas por ato da própria administração. É o que se dá no caso sob análise, já que o processamento do Dacon pode ser refeito pela RFB. Para tanto basta instituir controles nos sistemas eletrônicos, a registrar a alteração feita.

Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais acima mencionadas.

Na linha da interpretação ora adotada, já existe, inclusive, decisão de Superintendência da RFB dizendo da desnecessidade de retificação de DCTF, em hipótese que se afigura semelhante à presente situação. Refirome à Solução de Consulta da Disit da 3ª RF nº 35, de 30/08/2005, com o seguinte teor, verbis:

ASSUNTO: Obrigações Acessórias EMENTA: COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindose de realizar as diligências necessárias à apuração na contabilidade e escrita fiscal.

Pelos fundamentos acima, e levando em conta o § 4º do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, dou provimento parcial para admitir os créditos relativos às aquisições das notas fiscais de fornecedores anexadas à Manifestação de Inconformidade e aproveitadas no mês seguinte ao de emissão."

Feitas as devidas adaptações ao caso julgado, cabe destacar, por fim, que o Ato Declaratório Executivo - ADE Cofins nº 20, de 14/03/2012, que revogou o ADE nº 34, de 2010, manteve a previsão para os lançamentos de créditos extemporâneos de PIS/Cofins

Logo, ausente na legislação exigência expressa de retificação das obrigações acessórias (aqui DCTF e DACON), mostra-se perfeitamente possível a utilização de crédito extemporâneo.

Superada a questão jurídica, a viabilidade do crédito depende de elementos circunstanciais de que o crédito extemporâneo apurado não foi aproveitado em períodos diversos como, ainda, de que detém de liquidez e certeza (art. 74 da Lei nº 9.430/96 e 170 do CTN).

Como visto inicialmente, apesar de não cumprida plenamente a resolução por ausência das informações de (i) origem e natureza do crédito, (ii) validade, (iii) indicação das notas fiscais e correspondentes bens e serviços adquiridos, e (iv) essencialidade no processo de industrialização ou na prestação de serviços pela recorrente; certa é a reversão de parcela dos créditos extemporâneos pela fiscalização, com a adoção dos critérios de essencialidade e relevância.

Nota-se que não foi ventilado pela fiscalização carência de higidez dos créditos ou aproveitamento em outros períodos. Então, a razão para a conservação da glosa dos itens em discussão, é exclusivamente a aplicação na fase de vendas ou comercialização.

Partindo do laudo técnico, até mesmo da afirmativa da fiscalização de que tais insumos são necessários, entendo pela ressarcimento do crédito com Estrado de Madeira, Rótulo Print, Tubete Kraft, Fita Ribbon, Cola Vegetal, Rótulo Identif, Rótulo VCP, Adesivo Termocol, Ribbon Cera, Filme Stretch, Fita Sintético, Fita Arque Poliest, Fita Polipropileno, Carimbo, Disco Kraft, Canudo Kraft, Papel Gráfico, Cunha Pinos One Way, Etiqueta/Fita Adesiva, Etiqueta Couche, Filme Polietileno, Placa Embalagem, Cola Hot Melt, Fita Gomada, Cantoneira, Papel com BOPP, Disco Papelão, Arames, Tampa Madeira, Manta Espuma, Batoque Polipropileno, Tinta Impressora JAM, Tinta laranja VD e Kraft Plastificado, a teor do art. 176 da IN RFB nº 2.121/22.

Dada a viabilidade do exame dos itens glosados pela fiscalização, entendo dispensável nova diligência fiscal, esta, inclusive, prescindível, e designada pelo Julgador quando necessário dirimir alguma controvérsia nos autos (art. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72). A meu ver, os elementos apresentados pela fiscalização e recorrente já são capazes de elucidar os fatos (art. 30 do Decreto nº 70.235/72⁵).

Nesse sentido, revento às glosas indicadas no relatório de diligência fiscal o peróxido de hidrogênio, elemento filtrante, porcas, parafusos, filtros, chapa proteção, amido milho, resina acrílica, feltro, corante, off base 56g, celulose ac ecf, manta espuma, carbonato de cálcio, caulim calcinado, ácido sulfúrico, madeira em tora, soda caustica, oxigênio gasoso,

⁵ Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

cartucho filtro, pino da faca, anel oring, válvula, nitrogênio, lamina raspadora, clorato de sódio, arame, hidrazina, pistola, disco papelão, faca circular, assento válvula, haste flexível, corrente transmissão, rolamento, luva compressão, abraçadeira, papel gráfico, sulfato de magnésio, cal virgem, graxa, fita fixação de tela, polia sincronizadora, rolamento, disco refinador, serviços de manutenção, canudo kraft, materiais de manutenção, armazenador cor, selo mecânico, volante corte, correia v, disco ruptura, biomassa energia, hipoclorito de sódio, anel vedação, gancho correção, pestana curta, rolamento, solvente, metanol, feltro úmido, ácido fosfórico, óleo lubrificante, mangueira, sensor condutividade, soquete, látex, ácido clorídrico, arame de aço, bico queimador, tubete, correia plana, antiespumante, etc, **como ainda**, Estrado de Madeira, Rótulo Print, Tubete Kraft, Fita Ribbon, Cola Vegetal, Rótulo Identif, Rótulo VCP, Adesivo Termocol, Ribbon Cera, Filme Stretch, Fita Sintético, Fita Arque Poliest, Fita Polipropileno, Carimbo, Disco Kraft, Canudo Kraft, Papel Gráfico, Cunha Pinos One Way, Etiqueta/Fita Adesiva, Etiqueta Couche, Filme Polietileno, Placa Embalagem, Cola Hot Melt, Fita Gomada, Cantoneira, Papel com BOPP, Disco Papelão, Arames, Tampa Madeira, Manta Espuma, Batoque Polipropileno, Tinta Impressora JAM, Tinta laranja VD e Kraft Plastificado.

5. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA ATIVIDADE INDUSTRIAL E NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELA RECORRENTE.

5.1. CONTRATAÇÃO COM TERCEIROS. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA.

De acordo com o despacho decisório, a recorrente teria apurado crédito de PIS e COFINS sobre bens e serviços tomados com pessoas físicas na fase agrícola, em afronta a previsão legal, eis que previsto expressamente como hipótese a aquisição junto à pessoa jurídica para fruição do crédito.

De outro lado, a recorrente defende que o valor advém de bens e serviços adquiridos com terceiros cadastrados como pessoa jurídica, unicamente, e que essenciais na produção de celulose, primeira etapa, de clonagem, pesquisa, plantio, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio e colheita, sem os quais não se avança a etapa da efetiva industrialização.

Não assiste razão à recorrente.

A IN RFB nº 2.121/2022 reproduzida à frente, permite a apuração de crédito das contribuições de insumo do insumo, ou seja, bens e serviços necessários à elaboração de insumo (matéria-prima) aplicados na etapa anterior à produção do bem destinado a venda, dada a imprescindibilidade, mantendo-se, contudo, a impossibilidade de apuração sobre aquisição de serviços com pessoa física:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

(...)

XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

Logo, apenas os serviços tomados com pessoa jurídica são passíveis de creditamento.

Verificando o resultado da diligência, apenas os serviços contratados com pessoa física tiveram sua glosa conservada, além dos serviços de hotelaria, colaciona-se;

Foram objeto de manutenção de glosas também as despesas efetuadas (Serviços Insumos CONPACEL – 12/2010) junto aos fornecedores: “Hotel Vale Boa Vista”, “Lek Palace Hotel Ltda”, “Orlando e Orlando Hotéis Ltda”, “Pinheiro Machado Viagens e Turismo Ltda”, “Riema Empreendimentos Imobiliários Ltda”, “Alpha Fotografia e Eventos Ltda”, “Americop Reprografia e Materiais Técnico” e “MP Assess em Com Exterior”.

Despesas realizadas em estabelecimento hoteleiro, empresas de fotografia e eventos, empresas de turismo e de assessoria ao comércio exterior não geram direito ao crédito das contribuições, haja vista a falta da essencialidade /relevância no processo produtivo.

(...)

Foram também objeto de manutenção de glosas as despesas efetuadas (Serviços Insumos CONPACEL – 12/2010) junto aos fornecedores “Antonio Luchesi Filho – CPF 024.033.238-53” e “Jesus Valentim Gonçalves de Athayde – CPF 008.839.288-09”. Ou seja, serviços adquiridos de pessoa física que é expressamente vedado o aproveitamento de crédito conforme § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, vide abaixo:

(...)

Portanto, mantenho a glosa.

6. BENS, PARTES E PEÇAS PARA MANUTENÇÃO E REPOSIÇÃO.

Vislumbram-se como partes e peças não aceitas pela fiscalização como insumos: 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 camisetas promocionais, brinquedos para filhos de funcionários, café expresso em grãos, CD-R graváveis, cestas de natal, coffee-break, serviços de cópias de chaves, coroas de flores, desjejum, custos de eventos festivos, lanches, livros de literatura, locação de máquinas de café, marmiteix, medicamentos, palestras e óculos de segurança Bandido, 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.

Também foram glosadas as partes e peças de reposição: serviços aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizadas no corte, no tratamento e no transporte da madeira, reparos em veículos de carga e peças de reposição de transpaletas, porque não estão relacionados aos maquinários utilizados diretamente na obtenção do produto final.

Operando o critério de subtração, e tomando como base o laudo técnico, entendo necessários na linha de produção da recorrente os bens e serviços com: 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, binóculos, borracha, CD-R graváveis, serviços de cópias de chaves, medicamentos, palestras e óculos de segurança Bandido, 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.

A meu ver, todos estão intrinsecamente vinculados ao processo produtivo desde a fase de plantio até a etapa de fabricação da celulose e derivados, sem as quais sequer inicia-se a fase de industrialização. Portanto, parte é exigida em norma de segurança do trabalho, como os óculos de segurança bandido e o EPI; ou mostra-se imprescindível para o próprio processo, como é o caso da movimentação e logística das madeiras (toras) e insumos; segurança e monitoramento da área preservada e pátio industrial (rádios e alarmes); laboratórios de pesquisas (insumos para análises químicas); dentre outros. Peço venia para reproduzir excerto do laudo:

5.5 Preparo de solo.

O sistema adotado para cada frente de trabalho depende das condições iniciais do solo, ou seja, se é área de reforma, condução de brotação ou plantio em terras novas, do tipo de solo - se arenoso ou argiloso, da capacidade de penetração de água. **Dependendo da declividade o uso de máquinas para as operações de preparo é um fator limitante. Nestes casos todas as operações são manuais, e as mudas são plantadas em covas abertas manualmente, com enxada ou moto cova.**

(...)

Os trabalhos de preparo de solo são realizados por empresas prestadoras de serviços. Os insumos são de responsabilidade da Fibria.

5.12 Combate à formiga

(...)

A distribuição da isca em qualquer dos casos é **feita por trabalhadores rurais treinados que percorrem cada talhão devidamente protegidos com os EPIs exigidos e uso obrigatório para a função, evitando-se o contato direto das mãos com o produto.** As dosagens a serem aplicadas em cada talhão e quantas vezes cada funcionário irão controlar na caminhada, é definida por monitoramentos realizados pela empresa prestadora de serviço especializada.

5.16 Monitoramento de estradas e aceiros

O equilíbrio também faz os monitoramentos da qualidade de estradas e aceiros, visando, no caso das estradas que tenha trafegabilidade e no caso de aceiros que estejam limpos, de modo que sirvam para evitar a entrada de incêndios de áreas vizinhas. Outro aspecto da vistoria visa anotar se há ocorrência de danos ambientais como erosões que possam assorear os cursos d'água com o carreamento de material da estrada. Todas as estradas e aceiros são vistoriados constantemente.

5.16 Monitoramento de estradas e aceiros

O equilíbrio também faz os monitoramentos da qualidade de estradas e aceiros, visando, no caso das estradas que tenha trafegabilidade e no caso de aceiros que estejam limpos, de modo que sirvam para evitar a entrada de incêndios de áreas vizinhas. Outro aspecto da vistoria visa anotar se há ocorrência de danos ambientais como erosões que possam assorear os cursos d'água com o carreamento de material da estrada. Todas as estradas e aceiros são vistoriados constantemente.

5.33 Seleção e transporte

As mudas selecionadas para plantio são colocadas em caixas plásticas com os tubetes e levadas em caminhões baú para o campo onde serão plantadas. No campo, as mudas podem ir para um viveiro de espera ou plantadas imediatamente. No viveiro de espera recebem cuidados para mantê-las em boas condições, com irrigações de acordo com o clima.

5.36 Rádio comunicação

A distância entre as fazendas e fábrica é muito grande, dificultando sobremaneira a comunicação entre o escritório central e as frentes de trabalho. Casos de emergência ou alterações operacionais precisam de comunicação imediata e, apesar da Fibria disponibilizar aparelhos celulares para seus funcionários e os prestadores para os seus, o serviço telefônico muitas vezes não está disponível por falta de torres de retransmissão. Então, a Fibria mantém um sistema de comunicação via rádio. Todos os veículos da empresa e dos prestadores de serviço, todas as máquinas, escritórios móveis, oficinas móveis dispõem de rádio. As torres de observação de incêndio servem como retransmissoras via operador da torre que retransmite as mensagens quando não é possível a comunicação direta entre os rádios, dependendo da posição que estejam no campo.

5.42 Logística e transporte de madeira

A logística da Fibria cuida do abastecimento da fábrica com madeira. Todo o controle do transporte de madeira é centralizado no escritório central da empresa, monitorando os volumes de madeira disponíveis no campo, pátios intermediários e o da fábrica. O transporte das toras do campo para a indústria utiliza de três modais: rodoviário, ferroviário e marítimo. O setor de logística é responsável pela madeira desde o campo até a entrega na mesa do picador ou tambor descascador, inclusive da madeira do estoque no pátio da fábrica.

A madeira fica nas pilhas no campo por seis semanas quanto então é levada para transbordo em barcas, ou em vagões para o transporte ferroviário, ou ainda em composições rodoviárias que irão direto para a fábrica. O tempo de permanência no campo está relacionado a dois fatores: 1) perda de umidade da madeira, possibilitando o transporte de maior quantidade pela redução de peso e 2) manutenção de estoque estratégico de madeira pronta para uso.

5.45 Transporte rodoviário

(...)

Periodicamente os caminhões das transportadoras são inspecionados por uma empresa prestadora de serviços especializada e o custo é responsabilidade da Fibria. São verificados todos os itens relacionados à segurança (freios, suspensão, engates dos semirreboques, pneus, etc.) e capacidade operacional para manter a produtividade esperada de cada um deles.

5.46 Pátio de estocagem de madeira em toras

(...)

A madeira é estocada em pilhas de acordo com clone/densidade e tempo decorrido após a colheita. A logística tem como objetivo manter uma uniformidade na densidade da madeira colocada nas mesas da fábrica. Para isto, a densidade da madeira que é acompanhada desde o inventário, quando pequenas amostras das árvores nas parcelas são analisadas, é novamente checada sempre que se inicia a entrega de madeira de novo talhão colhido.

A Fibria opera o pátio com máquinas e pessoal próprio. A manutenção é realizada por empresa prestadora de serviços.

5.47 Pesquisa e desenvolvimento florestal

O pessoal com curso superior representa 62% dos funcionários do Centro Tecnológico e 37% pós-graduados, mestrados, doutorados ou pós-doutorados.

Várias linhas de apoio e pesquisa é desenvolvida pelo CT:

5.48 Biotecnologia e Fisiologia

5.49 Melhoramento genético florestal

5.50 Proteção florestal

(...)

5.53 Diagnóstico e treinamentos

Realizar a diagnose correta e precisa dos problemas detectados, bem como realizar ou subsidiar as equipes com treinamentos técnicos.

5.54 - Controle biológico

Desenvolver opções de biocontrole para pragas que ocorram no viveiro e no campo. O inimigo natural *Anaphes nites* do gorgulho (*Gonipterus scutellatus*) do eucalipto, aplicações do produto Dipel (*Bacillus thuringiensis*) e Boveril (*Beauveria bassiana*) no controle de lagartas desfolhadoras e outros insetos ocasionais, são exemplos de sistema alternativo a produtos químicos para o controle de pragas.

5.65 Insumos

Adubos, mudas para plantio e replantio, corretivos de solo, herbicidas, fungicidas, iscas formicidas, gel;

Combustível utilizado nas máquinas e equipamentos de terceiros;

Combustível utilizado por terceiros no transporte de pessoal e transporte de equipamentos, máquinas e mudas para plantio;

5.70 EPIs (Equipamentos de Proteção Individual)

Para os funcionários próprios a empresa disponibiliza os EPIs necessários para a função exercida. As empresas prestadoras de serviço florestal tem que obrigatoriamente fornecer os EPIs adequados para cada função. Os valores (custos) destes equipamentos são ressarcidos pelo contrato de prestação de serviço. Os EPIs são variáveis de acordo com o trabalho executado. A seguir a lista dos equipamentos mais utilizados: protetor auricular, capacete, viseira, uniformes, vestimentas especiais para aplicação de produtos químicos, botas, repelentes, protetores solar, óculos de proteção, caneleira.

5.72 Rádio comunicação

Além dos veículos e máquinas com rádio comunicação, todos os encarregados das frentes de trabalho, terceiros ou própria, têm rádio comunicação. Em casos de emergência, comunica-se com as torres de observação de incêndio, que retransmite a mensagem se necessário.

5.75 Escritório móvel

O escritório móvel é montado sobre uma carreta e transportado sempre que necessário por cavalo mecânico. Ele desloca-se de modo a ficar sempre em locais estratégicos nas frentes de colheita. São compostos por sala de refeição, escritório, almoxarifado e banheiro. O escritório se comunica diretamente com o escritório central através do sistema de internet via satélite, telefones e rádios comunicação.

5.77 Estrutura de combate a incêndios

Abaixo lista de materiais disponibilizados nas equipes e brigadas de incêndio, na unidade Aracruz. Outras unidades poderão adotar outros critérios dependendo de condições específicas de suas instalações.

Materiais	Brigada de Incêndio	nas equipes	na pipa
Abafador	30% da equipe	5	5
Bomba costal	15% da equipe	0	2
Enxada	Todos da equipe	10	3
Foice	Todos da equipe	10	3
Enxada	5	0	1
Machado	2	1	1
Pinga fogo	1	0	0
Megafone	1	0	0
Motosserra	1	0	0
Pá	1	1	1
Rádio comunicação portátil	1	1	1
Bateria reserva	1	1	1
Rádio fixo	1	0	1
Lanterna	2	0	1
Colete reflexivo com apito	1	0	3
Cone	2	0	2
Fita zebrada	1	1	1
Facão	1	1	1

6.4 Segurança do trabalho

(...)

As cabines das máquinas florestais devem ter o teto resistente em caso de tombamento. Os operadores são treinados e reciclados de acordo com frequência definida pelos gestores da Fibria.

(...)

Todo veículo envolvido nas operações florestais, no transporte de materiais, transporte de madeira e transporte de funcionários são revisados por empresa especializada. São vistoriados principalmente itens de relacionados à segurança, como freios, pneus, óleo de freio, suspensão, engates em caso de caminhões, etc.

Os motoristas profissionais e usuários de veículos recebem treinamento para direção defensiva e direção segura, havendo reciclagem periódica conforme definido pelos gestores da Fibria.

6.6 Terceirização

Quase todas as atividades de manejo da Fibria são terceirizadas por empresas prestadoras de serviços florestais. Os equipamentos em princípio são da empresa terceirizada e os insumos são providenciados pela Fibria. Diesel consumido pelas máquinas e veículos é fornecido pela Fibria. Exemplo de atividades e equipamentos/máquinas e veículos que utilizam o diesel como combustível:

Equipamento	Função
Harvester	Derrubada, desgalhamento, traçamento
Forwarder	Baldeio e empilhamento da madeira em toras
Tratores agrícolas	Subsolagem, adubação, aplicação de herbicidas, irrigação, plantio, calagem, etc.
Caminhões	Transporte de madeira, insumos, mudas, diesel para abastecimento de equipamentos no campo, óleos lubrificantes e hidráulicos, peças de reposição, oficinas e escritórios móveis, materiais de consumo no campo, como EPIs, água, banheiros químicos, etc.
Vans/ônibus	Transporte de funcionários, refeições.
Caminhonetes	Transporte de gestores e auxiliares das diversas funções indispensáveis para a produção florestal e controles/monitoramentos.
Carregadeiras	Carregamento e descarregamento de madeira em caminhões, trens e barcaças, e transbordos e ajustes de carga.

6.7 Manutenção de máquinas e equipamentos florestais

É esperado que as máquinas de campo utilizadas no manejo e colheita florestal tenham vida útil em torno de 20.000 horas efetivas de uso ou de aproximadamente cinco anos, quando então são trocadas por equipamentos novos. Para que se atinja o tempo especificado de vida útil, é prioritário que a manutenção preventiva e corretiva seja eficiente. A manutenção preventiva é definida pelo fabricante e realizada de acordo com o número de horas efetivas de trabalho do equipamento. Por exemplo, a troca de óleo de motor deve ser realizada a cada 250 horas trabalhadas e a cada duas trocas o filtro de óleo deve ser trocado. Rolamentos, mangueiras hidráulicas, retentores, bombas hidráulicas, esteiras são exemplos de peças com vida útil definida pelos fabricantes que são menores que o equipamento como um todo. Estas peças devem ser trocadas conforme recomendação do fabricante quando atingem a vida útil esperada, ou quando ocorrem defeitos ou quebras.

A Fibria não realiza a manutenção de seus veículos e máquinas — contrata empresas especializadas em manutenção. Os harvester e forwarders e demais equipamentos da colheita são de propriedade da Fibria, a manutenção é realizada pela Komatsu, que também é a representante dos equipamentos utilizados na colheita. A Komatsu faz a manutenção preventiva e corretiva, e o contrato reza que os equipamentos têm que ter disponibilidade mecânica em torno de 80%, variando de acordo com o número de horas trabalhadas dos equipamentos. A Komatsu fornece a mão-de-obra, ferramental e as peças de reposição.

As prestadoras de serviços florestais são responsáveis por fazer as manutenções preventivas e corretivas de seus equipamentos. Os custos das manutenções estão contemplados no valor pago pela Fibria pela operação contratada.

Feitas essas colocações, revento as glosas com bens e serviços adquiridos pela recorrente relativos a 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, binóculos, borracha, CD-R graváveis, serviços de cópias de chaves, medicamentos, palestras e óculos de segurança Bandido, 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, óleos refrigerantes, serviços aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizadas no corte, no tratamento e no transporte da madeira, reparos em veículos de carga e peças de reposição de transpaleteiras.

7. FORMAÇÃO DAS FLORESTAS. ATIVO IMOBILIZADO. EXAUSTÃO.

A DRJ decidiu pela manutenção das glosas sob as seguintes razões:

A empresa, ao explorar floresta de pinus na medida de suas necessidades de insumos (madeira bruta) para a fabricação de seu produto (celulose e outras pastas para a fabricação de papel), **adquiriu bens do ativo permanente sujeitos à exaustão**, onde os recursos naturais se esgotam, se extinguem, na proporção em que são extraídos. **Neste caso, contudo, os bens adquiridos e esgotados ao longo do tempo não se encaixam na previsão legal para a apropriação de créditos** (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002), **visto que, para os bens do Ativo Imobilizado, só há previsão para desconto de créditos com a depreciação e a amortização: (...)**

(Grifos nossos)

Por meio do Parecer Cosit RFB nº 05/2018, a Receita Federal do Brasil deixa claro que os bens do ativo sujeitos à exaustão não possuem previsão legal para apropriação de créditos das contribuições, o que já afasta o direito provocado pela recorrente:

75. Considerando a falta de previsão legal para apuração de créditos das contribuições com base em encargos de exaustão e o conceito restritivo de insumo que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil sempre considerou que os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao valor de determinado bem componente do ativo imobilizado da pessoa jurídica sujeito a exaustão não permitiriam a apuração de créditos: a) tanto na modalidade aquisição de insumos (pois tais dispêndios deveriam ser ativados para posterior realização, o que afastaria a aplicação desta modalidade de creditamento); b) quanto na modalidade realização de ativo imobilizado (por falta de previsão legal para creditamento em relação a encargos de exaustão).

76. Contudo, como salientado nas considerações gerais desta fundamentação, o conceito de insumos definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas disposições a conceitos contábeis e reconheceu a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao passo que as demais modalidades de creditamento previstas somente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas. **Dito de outro modo, se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadra em nenhuma outra modalidade específica de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, ele permitirá o creditamento caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio.**

77. Como decorrência imediata, **conclui-se acerca da interseção entre insumos e ativo imobilizado que, em conformidade com regras contábeis ou tributárias, os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (por si mesmos ou por aglutinação ao valor de outro**

bem) permitem a apuração de créditos das contribuições nas seguintes modalidades, desde que cumpridos os demais requisitos:

a) exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição, construção ou realização de ativo imobilizado), se tais bens estiverem sujeitos a depreciação;

b) com base na modalidade estabelecida pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumo), se tais bens estiverem sujeitos a exaustão.

78. Exemplificando essa dicotomia: a) no caso de pessoa jurídica industrial, os dispêndios com serviço de manutenção de uma máquina produtiva da pessoa jurídica que enseja aumento de vida útil da máquina superior a 1 (um) ano (essa regra será detalhada adiante) não permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, pois tais gastos devem ser capitalizados no valor da máquina, que posteriormente sofrerá depreciação e os encargos respectivos permitirão a apuração de créditos na modalidade realização de ativo imobilizado (salvo aplicação de regra específica); b) no caso de pessoa jurídica que explora a extração de florestas, os dispêndios com a plantação de floresta sujeita a exaustão permitirão a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos e os encargos de exaustão não permitirão a apuração de qualquer crédito.

79. Em algumas hipóteses, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas permite à pessoa jurídica escolher entre incorporar o dispêndio ao imobilizado para posterior realização ou deduzi-lo imediatamente no período como custo ou despesa. Deveras, por decorrência lógica, se a pessoa jurídica optar pela dedução imediata, a modalidade de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável será a aquisição de insumos; mas se optar pela incorporação ao ativo imobilizado, a modalidade aplicável será determinada conforme elucidado no parágrafo anterior. (Grifos nossos)

Em outras palavras, a planta cultivada determinará a natureza contábil do bem; indicando o art. 183 da Lei nº 6.404/76 os conceitos de exaustão e depreciação:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[omissis]

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. (Grifos nossos)

Na depreciação, tem-se o desgaste do bem, cujo ciclo produtivo é perene, porque se renova todo o tempo, a exemplo da plantação de uvas. Sua existência não demanda replantio contínuo, eis que sua árvore permanece viva mesmo com a colheita de frutos. Neste caso, é permitido apurar créditos de PIS e COFINS sobre os encargos de depreciação.

O mesmo não ocorre na exploração de floresta para corte (cana de açúcar, pastagem e madeira bruta), porque a sua extração esgota o recurso da natureza. Sua cultura é temporária, porquanto plantadas e cortadas às árvores para determinado fim, ou seja, não há renovação dos recursos naturais e sua utilidade econômica é extinta. Por isso, o ativo imobilizado está sujeito à exaustão e não gera crédito das contribuições por falta de previsão legal (precedente Acórdão nº 3301-000.816).

No entanto, parte das despesas com a constituição da floresta, também aqui glosado, não versam sobre a exaustão em si, sendo, sim, custo, despesa e encargo com a constituição da floresta aplicado na fase anterior ao processo de industrialização.

Segundo a fiscalização o referido custo não configura insumo à produção, mas despesa de bem a ser incorporado ao ativo imobilizado, dentre eles: 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).

Pela leitura, tais despesas não são incorporadas ao ativo imobilizado “florestas”, porque se tratam de insumos dos insumos (art. 176, § 1º, inciso I, IN RFB nº 2.121/2022) para plantio da matéria prima necessária a produção da celulose, papel, papelão, dentre outros. Ou seja, são bens ou serviços imprescindíveis à elaboração da matéria prima da empresa recorrente para uso na etapa de industrialização.

À vista disso, revento às glosas em relação: 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).

8. SERVIÇOS DE FRETES.

Foram glosados três tipos de fretes (i) aquisição de matéria-prima; (ii) entre estabelecimentos de produtos acabados; e, (iii) aquisição de bens que compõe o ativo imobilizado.

Em síntese, sustenta a recorrente a essencialidade do frete no transporte da matéria prima para que a etapa de industrialização possa ser realizada; na transferência dos produtos acabados (intercompany), por integrar o custo do produto destinado à venda; e, de igual modo em relação ao frete do bem do ativo (operação florestal), pois integra o custo do produto final.

Evocando os elementos antecedentes (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), certo é que o cômputo do crédito sobre as contribuições atraiu o frete quando executado em operação de venda com ônus pelo vendedor (inciso IX), e quando a sua contratação é meio essencial ou imprescindível na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inciso II).

O transporte da madeira bruta (insumo) da área florestal até o pátio industrial, ou até mesmo desde a dependência do fornecedor ou do porto (no caso de importação), é fundamental para que os produtos comercializados pela recorrente sejam fabricados. O que por si só lhe confere crédito passível ao ressarcimento (inciso II).

Na regra geral, o mesmo não ocorre no frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente para posterior venda no mercado interno ou externo, por falta de previsão legal.

No entanto, no caso em tela, entendo ser plausível a apropriação de créditos sobre o citado frete (produtos acabados). Isso porque, a recorrente não atua, apenas, com a industrialização de celulose e outras pastas para a fabricação de papel como ainda, comercializa os seus produtos (atacado e varejo), daí, a viabilidade ao crédito.

A empresa comercial depende da remessa do industrial para colocar os produtos no mercado e vender. Desprezando o frete intercompany a recorrente não é capaz de iniciar a sua “terceira etapa” que vem a ser de comercialização própria.

Assim, o frete mostra-se essencial.

Cumpra destacar que não estou alterando o meu entendimento entorno do frete entre estabelecimentos com fins logísticos, quando empregado na fase pós-industrial, onerados pela Recorrente, mas que não compõem o preço do produto, pois usado para reduzir custos operacionais, facilitar vendas e fidelizar clientes. Portanto, trata-se de estratégia comercial do contribuinte para o aumento das vendas e a redução dos custos com frete pelos clientes.

In casu, além da atividade industrial, também foi considerada a comercialização praticada pela recorrente, dois propósitos em seu estatuto que requer um exame pleno de suas atribuições. Dessa forma, ao aplicarmos o teste de subtração esposado no RESP nº 1.221.170/PR (julgado sob o regime de recursos repetitivos), vê-se claramente que o frete de produto acabado (intercompany) é relevante.

Por fim, quanto à aquisição de bens que compõe o ativo imobilizado, o frete em destaque é considerado insumo do insumo, segundo o inciso I, do § 1º do art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022, ao dispor:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de

2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

Exaustivamente tratado, a atividade florestal como parte integrante e essencial do processo produtivo da recorrente, os fretes de bens que compõe o ativo imobilizado (madeira bruta, maquinário), merecem reversão.

Reverto, pois os fretes contratados pela recorrente.

9. COMBUSTÍVEIS, GLP E ÓLEO DIESEL.

A glosa se deu para as rubricas GLP utilizado em empilhadeiras, gasolina utilizado no transporte de pessoal, Óleo diesel, Óleo biodiesel e GLP granel.

Consta no laudo técnico:

8. Em quais atividades são consumidos os combustíveis e óleo diesel fornecido pela empresa? Tais atividades são essenciais ao processo produtivo?

O fornecimento de combustível para os prestadores de serviço é uma questão de gestão da empresa. Toda a atividade silvicultural é básica e essencial ao processo produtivo, uma vez que conforme já enfatizado, **a celulose é produzida na área florestal, e toda atividade depende de movimentação, seja de veículos leves, ônibus, vans, tratores, caminhões, máquinas leves e pesadas, consumidores de combustível.**

Também a atividade fabril depende de transporte de todos os veículos anteriormente citados, sendo que os postos de combustíveis no caso da unidade Aracruz, são de propriedade da Fibria. Em outras unidades o procedimento poderá ser diverso do apresentado neste laudo.

A Fibria adquire os combustíveis no mercado e abastece veículos leves, ônibus de transporte de turmas, vans, caminhões e equipamentos florestais próprios e de terceiros. A empresa tem um sistema próprio de controle para combustíveis dos postos fixos e comboios. Os comboios são terceirizados e abastecem equipamentos próprios, terceirizados e caminhões pranchas. A gestão é feita pela equipe de colheita da Fibria. Os postos de combustíveis (que ficam nas fábricas) possuem um terminal que controla as bombas de abastecimento liberando somente para os veículos que estão cadastrados no sistema. Os veículos de transporte de madeira, ônibus e equipamentos florestais são equipados com RAVO que são automáticos. Uma vez estando cadastrado no sistema, o veículo ou equipamento ao chegar para abastecer, tem o combustível liberado automaticamente pela bomba. Os veículos leves utilizam TAG e precisam digitar quilometragem e indicar a bomba na qual será abastecido. Em todas as situações, os veículos precisam estar cadastrados para serem abastecidos. Nos comboios o sistema é o mesmo — os comboios vão até o posto, fazem a reposição e ao chegar ao campo para abastecer, o procedimento é o mesmo.

Rogando os fundamentos sobreditos, juntamente com a previsão do inciso III, do § 1º do art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022⁶, concedo o crédito, porque essenciais nas etapas de atividade florestal e industrialização.

10. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

A fiscalização desconsiderou insumo as correias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, pallet (palette) e caixas de papelão. Sendo esclarecido pela recorrente quanto à aplicação:

Isto porque as correias e arames são os únicos meios possíveis de acondicionar as folhas de celulose e ergue-las no transporte mecanizado, seja ele naval, por trem ou caminhão. Sem os pallets e as caixas de papelão não seria possível acondicionar e transportar com segurança a folha de celulose produzida, mostrando-se então dispêndio absolutamente necessário para que o ciclo produtivo da Impugnante se concretize. Tanto é assim que os arames e pallets encontram-se listados no anexo do laudo técnico ora acostado, especificamente às fls. 161.

Da leitura do laudo técnico resta evidente que são embalagens para transportes correias, estrado de madeira e pallet, sendo bens necessários e que auxiliam:

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**

7. Qual a importância dos serviços de armazenagem, logística e transporte para a produção de celulose?

A logística e transporte para produção de celulose que só pode ser produzida pela natureza, manipulada pelas técnicas silviculturais, inclui de **armazenagem de insumos agrícolas, viveiro de produção de mudas, plantio, colheita e transporte da madeira para a fábrica de acordo com o setor de logística florestal e de recepção e armazenagem da madeira no pátio até a entrada nas esteiras de abastecimento dos picadores**. A partir da celulose processada e pronta para consumo, as armazenagens fazem parte da estratégia da empresa para não sofrer solução de continuidade da produção por falta de espaço onde armazenar a celulose extraída e processada, incluindo a expedição, até a chegada ao mercado consumidor. A logística florestal e a de expedição são os setores que planejam, coordenam e executam as estratégias de armazenamento e transporte em geral.

⁶ Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

[omissis]

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

[omissis]

Código	Bens (embalagens de transporte)
873580	ARAME ACO LIGA INCONEL 600 DN 3,60MM
805577	ARAME RECOZIDO 1,00MM BWG
805868	CINTA POLIEST BAG 600 BSX5,00M REF.999
	corda nylon trancada
805681	CORREIA CURVA TRANSP NNT-8 EFWE
802584	CORREIA PLANA ABE HAM-5P 20MM
800067	CORREIA PLANA ABE HAM5P 40MM
802941	CORREIA PLANA PERFURADA SIEGLING TP.E3/2
835072	CORREIA PLANA S/F 50MM EXTREMUL GG-14S
802551	CORREIA PLANA S/F 100MM EXTREMUL GG-6
835204	CORREIA PLANA S/F 180MM EXTREMUL LT-20
835559	CORREIA PLANA S/F EXTREMUL LT-20-80
803717	CORREIA PLANA SIEGLING T25HC-PRETA C/ 25
802948	CORREIA PLANA SIEGLING TP.TTS3 C/ 30MM
803231	CORREIA PLANA TP.E3/2 UO/U2
803717	CORREIA TRANSP ABE 40,00 X 1340 MM
800818	CORREIA TRANSP ABE 2140X 400X 1,20MM
800804	CORREIA TRANSP S/F 635X 55X 1MM
803654	CORREIA TRANSP S/F 898X 55X 1,30MM
	correia transp. 2 lonas

3056019	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 0960 X 0670 MM
3053855	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 0980 X 0680 MM
3054387	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 0980 X 0720 MM
3056444	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 1025 X 0585 MM
3051140	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 0769 X 0712 TFS
3050442	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 0830 X 1020 MM
3051332	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 0860 X 0620 MM
3050446	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 0909 X 0604 TFS
3050448	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 0910 X 0650 MM
3050451	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 0910 X 0757 MM
3050455	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 0920 X 0630 MM
3050457	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 0985 X 0655 TFS
3051522	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 1030 X 0730 MM
3054190	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 1035 X 0585 MM
3056319	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 1036 X 0731 TFS
3054066	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 1040 X 0595 MM
3051973	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 1040 X 0660 MM
3050480	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 1045 X 0635 MM
3051203	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 1050 X 0595 MM
3052015	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 1060 X 0740 MM
3054209	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 1160 X 0890 MM

3051049	ESTRADO MADEIRA PLFS-004 1190 X 0910 MM
3050485	FITA ARQUE POLIEST VED 0,75X12,0MMX2000M
3051244	MATERIAIS TRANSPALETEIRAS IPI 8%
	Pallet MED SUP 680 x 960 mm - tampa aberta
3050486	TAMPA MAD P/ PALLET ONE WAY 680 x 980 MM
	ARAME 3,00 MM
	ARAME 2,18 MM
	ARAME 2,18 MM - Packwire
	SULFATO DE AMONIO
	TINTA IMPRESSORA M516-K MARSH
	TINTAS
	SOLVENTE LIMPEZA
	ADESIVO CORAGUM 626
	TINTA LARANJA VD R44 MATTHEWS SWE
	ADESIVO CORAGUM 626
	TINTA P/CÓDIGO BARRAS
	TINTA P/ INK JET MARKER
	SOLVENTE P/CÓDIGO BARRAS

Merecem reversam as despesas contraídas pela recorrente com correias, estrados de madeira, pallet (paleta).

11. CUSTOS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS E MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

No despacho decisório, as despesas com construção civil contraídas pela recorrente foram glosadas (tijolo comum, tintas para utilização em pisos em geral, placa de gail para piso, lâmpadas de iluminação em geral, pedra brita), porque realizadas em edificações que compõe o ativo imobilizado da recorrente, cabendo creditamento via depreciação.

Sustenta a recorrente que o seu direito ao crédito encontra-se albergado no art. 3º, inciso IV, da lei 10.833/03, e dada a necessidade de execução de pequenos reparos na unidade fabril.

Levando-se em conta a atividade desempenhada pela recorrente que forçosamente demanda aluguel de veículos, fato facilmente observado no laudo técnico, entendo que o crédito glosado dever ser restabelecido, em consonância cito como precedente o Acórdão nº 9303.008575.

No que dizem respeito aos materiais adquiridos para a manutenção da unidade fabril, também merece devolução, porque embora não componham diretamente o processo de fabricação, o pátio é o local em que se realiza o próprio processo e que não se mantém deteriorado. Nesse mesmo sentido, foi lavrado o Acórdão 9303-008.259:

Créditos da Cofins com despesas de manutenção de máquinas e predial

O acórdão recorrido concedeu esses créditos diante de uma premissa equivocada. Concedeu-os com base nos inc. VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcritos:

De fato, não andou bem o acórdão recorrido. Por disposição expressa da lei, os créditos decorrentes da aplicação dos inc. VI e VII do art. 3º, acima transcrito, somente podem ser apropriados nos termos do inc. III do § 1º do próprio art. 3º, senão vejamos:

Ora evidente que não se pode conceder os créditos sobre despesas de manutenção predial e de máquinas, a não ser que essas despesas tenham sido incorporadas ao valor do imobilizado. Acresce-se o fato de que o contribuinte nunca defendeu o direito ao creditamento pelos inc. VI e VII do art. 3º, acima referenciado. Penso que tal decisão tenha sido proferida intuitivamente.

Porém, entendo que deva ser mantido o direito ao creditamento sobre tais despesas, entendendo-as como necessárias e intrínsecas ao processo produtivo da recorrente. O recurso especial da Fazenda Nacional está fundamentado no conceito já ultrapassado de que os insumos só podem ser considerados se sofrerem desgaste ou forem consumidos em contato direto com o bem em produção. O julgamento do STJ, como visto acima, afastou definitivamente esse conceito advindo da legislação do IPI.

O acórdão recorrido, embora com fundamento incorreto, entendeu que estaria demonstrado que tais itens são essenciais para manutenção das máquinas e do prédio utilizados na atividade principal do contribuinte, qual seja, a industrialização de máquinas, peças e equipamentos rodoviários. Pois bem, considerando que a própria contribuinte sempre defendeu, em suas peças recursais, esse entendimento e, sendo certo, que a recorrente não os contestou, há que se manter o direito ao creditamento.

Restabeleço os valores glosados referentes as rubricas.

12. MÉTODO DE APROPRIAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL.

Consoante relatado, a conversão do julgamento em diligência pelo Colegiado se deu, também, em razão do argumento da recorrente de que parte de sua receita decorre de exportação indireta, devendo, pois, ser contabilizada como receita de exportação para fins de cálculo do rateio dos créditos.

O resultado da diligência apurou a efetiva exportação nas vendas efetuadas pela recorrente a comerciais exportadoras, ao concluir:

(ii) Verifique se as receitas decorrentes de vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação culminaram em efetivas exportações, ou se foram apenas realizadas vendas no mercado interno

(...)

Efetuando-se o batimento entre informações constantes nas planilhas apresentadas, cujos valores estão condizentes com as informações dos DACON do período, com as exportações realizadas coletadas no âmbito do DW Aduaneiro – Exportações, constatou-se a **efetiva exportação das receitas**.

Comprovada a exportação indireta, acolho o resultado da diligência de modo a incluir a receita das vendas no cômputo do rateio proporcional (II, § 8º, art. 3º c/c § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e c/c art. 5º da Lei nº 10.637/2002), em consonância com a jurisprudência deste Órgão Colegiado.

13. MOMENTO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

A matéria já foi analisada quando da conversão do julgamento em diligência pela Turma, senão vejamos:

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 esclarecido em diligência fiscal a natureza desses créditos, para que se possa aferir se são insumos ou não, com a devida quantificação.

Como observado na conclusão do trabalho fiscal significativa parcela foi revertida restando pequenas rubricas glosadas e que foram objeto de exame e julgamento por esta Turma, não restando, assim, o que ser deferido neste tópico.

Conclusão.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de:

- 1) Rejeitar o pedido de nulidade do trabalho fiscal;
- 2) Reverter as glosas referentes as rubricas:
 - a. Crédito extemporâneo dos insumos indicados no item 4 do voto;
 - b. Bens, peças e partes de peças de máquinas indicadas no item 6 do voto;
 - c. Fretes;
 - d. Combustíveis, GLP e óleo diesel;
 - e. Correias utilizadas para transporte de fardos de celulose, estrados de madeira, pallet (paleta);
 - f. Locação de veículo e materiais de construção civil;
 - g. Incluir a receita das vendas no cômputo do rateio proporcional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa

Voto Vencedor

Conselheiro Renan Gomes Rego, Redator designado.

Em que pese as muito bem lançadas razões de decidir da I. Relatora, ousou a divergir quanto a sua posição sobre a essencialidade da construção e manutenção de estradas e pontes para o processo produtivo da recorrente e sobre os fretes utilizados na aquisição do ativo imobilizado.

O entendimento da I. Relatora foi no sentido de reverter as glosas dos créditos desses gastos com base no conceito de insumo, previsto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Entendo que as estradas e pontes são bens incorporados ao ativo imobilizado, sendo, assim, os gastos com sua manutenção ou construção não são incluídos no conceito de insumo e, portanto, não são passíveis de creditamento com base no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Da mesma forma que a aquisição de bem para o ativo imobilizado não se confunde com a aquisição de um insumo utilizado na prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A legislação de regência das contribuições só permite o creditamento do frete sobre o insumo ou sobre o insumo do insumo, nos termos do já citado inciso II do artigo 3º, e não sobre a aquisição do bem incorporado ao ativo imobilizado.

Ante o exposto, voto em manter as glosas de créditos referentes aos gastos com construção e manutenção de estradas e pontes e de fretes utilizados na aquisição do ativo imobilizado.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego