



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.720423/2011-66
ACÓRDÃO	9303-016.087 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL FIBRIA CELULOSE S/A

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

EMBALAGENS DE TRANSPORTE. CRÉDITO. ART. 3º II, DA LEI 10.833/2003. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens de transporte são insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, por garantirem a qualidade dos produtos, mantendo a sua integridade.

DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com equipamentos de proteção individual (EPI) são imprescindíveis na indústria de celulose e papel, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo.

REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. MOMENTO.

No regime da não-cumulatividade, os créditos devem ser apurados em relação às aquisições de insumos/bens para revenda, ou serviços, ocorridos no próprio mês de apuração.

SERVIÇOS UTILIZADOS EM ANÁLISES LABORATORIAIS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

A produção de celulose contém a fase laboratorial, onde são clonadas as mudas de eucalipto para atender à gramatura adequada da futura extração de celulose. Serviço técnico científico específico, essencial à obtenção do produto final.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

RECURSO ESPECIAL. DECISÃO RECORRIDA QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. No caso, houve edição das Súmulas CARF nº 189 e 217 após a interposição do Recurso Especial da PGFN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas em relação a “tomada de créditos sobre os dispêndios com amarração, estrados, paletes e caixas de papelão utilizados no acondicionamento para transporte de produtos acabados” e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, apenas em relação a “subsunção dos equipamentos de proteção individual ao conceito de insumo”; “momento de apuração de créditos de bens e serviços qualificados como insumos” e “subsunção dos materiais utilizados em laboratório de análises químicas ao conceito de insumo”, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial, no que se refere a “subsunção dos equipamentos de proteção individual ao conceito de insumo” e “subsunção dos materiais utilizados em laboratório de análises químicas ao conceito de insumo”. Processo julgado na tarde de 10/10/2024.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3402-002.604, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL. A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar as provas dos créditos alegados, de acordo com o sistema de distribuição da carga probatória adotado.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência ou perícia não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. As Leis de Regência da não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção. Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo da pasta de celulose e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE A FLORESTA E A FÁBRICA Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO. As despesas com inspeção e movimentação de produto acabado, antes de sua venda não geram créditos no regime da não-cumulatividade.

CRÉDITOS. ATIVO PERMANENTE. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO. É legítima a tomada de crédito em relação ao custo de aquisição de bens empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria, ainda que sejam classificáveis no ativo permanente.

CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO. BENS PASSIVEIS DE ATIVAÇÃO. Não há direito à tomada de créditos sobre o custo de aquisição de bens ou serviços empregados na manutenção de bens passíveis de ativação que não guardem estreita relação de pertinência e essencialidade com a fase agrícola.

CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. RECONHECIMENTO DE RECEITAS. Na determinação dos créditos da não-cumulatividade passíveis de ressarcimento, o rateio proporcional entre as receitas obtidas com operações de exportação e de mercado interno, reconhecendo as receitas de exportação apuradas na data de embarque das mercadorias.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO. Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS. REINTRODUÇÃO NA CADEIA DE PRODUÇÃO. NATUREZA DE INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

Recurso Voluntário Negado na parte conhecida.

A decisão recorrida deu provimento parcial ao recurso para o efeito de reversão das seguintes glosas:

a) dos créditos tomados sobre dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem;

b) sobre os aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos;

c) referentes a transporte de madeira entre a floresta e a fábrica;

d) sobre os lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola;

e) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados, e;

f) gastos com combustíveis.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscitou divergência quanto às seguintes matérias:

(i) O conceito de insumo para fim de creditamento da contribuição não cumulativa - acórdão indicado como paradigma nº 3102-01.272.

(ii) Direito à tomada de créditos sobre os dispêndios com amarração, estrados, paletes e caixas de papelão utilizados no acondicionamento para transporte de produtos acabados, indicando como paradigmas os acórdãos nº 3302-002.027 e 3101-00.795.

(iii) Creditamento como insumos dos gastos relativos à manutenção florestal: acórdãos indicados como paradigmas nº 3102-01.272 e 3102- 001.143.

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 7367-7379 deu seguimento parcial ao Recurso Especial em relação às divergências referentes ao direito a tomada de créditos sobre os dispêndios com amarração, estrados, paletes e caixas de papelão utilizados no acondicionamento para transporte de produtos acabados (quanto paradigma 3101-00.795) e ao creditamento como insumos dos gastos relativos à manutenção florestal (3102-01.272).

Em contrarrazões, o Contribuinte requer o não conhecimento do recurso e no mérito o seu desprovemento.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Contribuinte suscita divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

(i) Momento de apuração de créditos de bens e serviços qualificados como insumos, indicando como paradigmas os acórdãos nº 3301-003.223 e 3302-003.155.

(ii) Créditos apropriados extemporaneamente, por ausência de retificação da DACON e da DCTF, indicando como paradigmas os acórdãos nº 9303-004.562 3403-002.420.

(iii) Falta de competência do CARF para a modificação dos motivos de fato e de direito da decisão da DRF, com prejuízo ao contribuinte, indicando como paradigmas os acórdãos nº 3403-000.994 9101-002.355.

(iv) Subsunção dos equipamentos de proteção individual ao conceito de insumo, indicando como paradigmas os acórdãos nº 9303-005527 e 3302-003.155.

(v) Subsunção dos serviços de movimentação de materiais e de insumos ao conceito de insumo, indicando como paradigmas os acórdãos nº 3403-001.556 e 9303-006.218.

(vi) Subsunção dos materiais utilizados em laboratório de análises químicas ao conceito de insumo, indicando como paradigmas os acórdãos n° 3302-003.155 e 3302-002.959.

(vii) Créditos tomados sobre o custo dos serviços de transporte de produtos acabados até o estabelecimento vendedor, indicando como paradigmas os acórdãos n° 3401-002.075 e 9303-005.156.

(viii) Créditos tomados sobre a gasolina utilizada no transporte de pessoal, indicando como paradigma o acórdão n° 3403-001.500.

O r. despacho de admissibilidade de e-fls. 7920-7942 deu parcial seguimento ao recurso em relação à divergência quanto ao direito à tomada de créditos da contribuição social não cumulativa sobre os gastos nas aquisições de equipamento de proteção individual, óculos de segurança bandido (acórdão n° 3302-003.155), e quanto ao direito à tomada de créditos da contribuição social não cumulativa sobre os custos dos serviços de transporte de produtos acabados até o estabelecimento vendedor (acórdão n° 3401-002.075).

Proposto o Agravo, o Despacho de e-fls. 8034-8048 acolheu-o parcialmente para dar seguimento parcial ao recurso especial quanto às seguintes matérias:

(i) “Momento de apuração de créditos de bens e serviços qualificados como insumos”;

(ii) “Glosa de créditos apropriados extemporaneamente, por ausência de retificação da DACON e da DCTF”; e

(iii) “Subsunção dos materiais utilizados em laboratório de análises químicas ao conceito de insumo”, mas apenas em relação ao Acórdão nº 3302-003.155.

VOTO

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Tomada de créditos sobre os dispêndios com amarração, estrados, paletes e caixas de papelão utilizados no acondicionamento para transporte de produtos acabados

A decisão recorrida entendeu que o acondicionamento para transporte do produto acabado deve ser considerado como etapa integrante do processo produtivo da recorrente. Por essa razão, à luz do conceito de insumo adotado, reverteu as glosas dos créditos tomados sobre o valor dos gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados:

O acondicionamento para transporte do produto acabado deve ser considerado como etapa integrante do processo produtivo da recorrente. Assim o valor dos gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde

que não se configurem em itens imobilizados, ensejam a tomada de créditos. Essas são as glosas que devem ser revertidas.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3101-00.795 consignou que as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

A ementa foi assim lavrada:

Acórdão nº 3101-000.795

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2005

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

Configurada, portanto, a divergência.

Voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

Tomada de créditos como insumos sobre gastos relativos à manutenção florestal

A decisão recorrida entendeu inexistir amparo legal para que a fiscalização vede a tomada de crédito na cadeia verticalização de produção:

Glosas revertidas

Assim, relativamente à fase agrícola do processo produtivo, consistente na criação de mudas, plantio, manejo e colheita dos eucaliptos, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa expurgue dos cálculos os custos incorridos com insumos na floresta, sob o argumento de que a madeira lá produzida não se destina à venda, mas sim a consumo próprio. Isto porque, conforme já ficou assentado antes, a atividade do contribuinte deve ser vista como um todo único e indivisível, seja pela interpretação literal do art. 3º da Lei de Regência, ou pela aplicação da definição legal de "agroindústria".

Sendo assim, devem ser revertidas as glosas dos créditos tomados sobre dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico-químico da madeira, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que

possuam classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem.

A ementa do paradigma é a seguinte:

Acórdão 3102-01.272

CONCEITO. Para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que onere a atividade da econômica, mas tão somente os que sejam diretamente empregados na produção de bens ou prestação de serviços.

FORMAÇÃO E CONSERVAÇÃO DE FLORESTAS. Gastos no plantio e manutenção de florestas devem ser incorporados ao valor desse ativo, descabendo, portanto, computá-los como despesa.

EXTRAÇÃO. Os serviços necessários à extração da matéria-prima empregada no processo produtivo enquadram-se no conceito de insumo, para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social não-cumulativos. Consequentemente, os gastos incorridos com tais serviços devem ser computados para efeito de cálculo das contribuições.

O paradigma consignou que os dispêndios que agreguem valor às florestas, bem do ativo imobilizado, não representam um custo, mas um investimento, independentemente do tratamento tributário que posteriormente vier a ser conferido ao desgaste do bem. Assim, mesmo não concordando com a premissa de que os gastos na formação e manutenção de floresta estejam dissociados do processo produtivo, entendeu que não havia como deferir a tomada de crédito sobre os gastos com formação e manutenção de florestas como despesa ou custo, na medida em que se incorporam ao valor das florestas.

A divergência é clara. Contudo, o apelo da Fazenda Nacional não pode ser conhecido, pois o acórdão recorrido vai ao encontro da Súmula CARF 189:

Súmula CARF nº 189

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Voto por não conhecer do Recurso Especial nesta matéria.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**Tomada de créditos sobre os dispêndios com amarração, estrados, paletes e caixas de papelão utilizados no acondicionamento para transporte de produtos acabados**

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

Nesse sentido, o acórdão nº 9303-014.544, j. 23-01-2024:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009 PIS/COFINS. CRÉDITO. INSUMO. MATERIAL DE EMBALAGEM. POSSIBILIDADE. O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo das contribuições não cumulativas ao material de embalagem, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

O Contribuinte sustenta, em síntese, que esses dispêndios são essenciais e relevantes para o transporte e acondicionamento de folhas de celulose, que é produto ainda em processamento do papel.

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. 151 e 163.

Entendo que esses gastos estão relacionados a movimentação, acondicionamento e transporte do papel, e o creditamento está autorizado, uma vez que têm a finalidade de manter o produto em condições adequadas, mantendo a qualidade e protegendo contra umidade, etc., por isso são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da COFINS.

O crédito pode ser admitido como insumo, nos termos do inciso II, do art. 3º.

Por isso, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional neste tópico.

CONHECIMENTO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Subsuncão dos equipamentos de proteção individual ao conceito de insumo

Para o acórdão recorrido:

Há que se atentar para o fato de que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, inc. II, das Leis de Regência, ele deve ser pertinente e essencial ao processo produtivo, integrando o seu custo de produção, e, ao mesmo tempo, não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99; Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Seja por não guardarem a necessária relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo, considerado na sua indivisível unicidade, ainda que sejam contabilizados como custo de produção; ou por serem passíveis de ativação, devem ser mantidas as glosas dos créditos tomados sobre os seguintes itens:

(...)

g) despesas com equipamento de proteção individual, óculos de segurança Bandido,

O Acórdão indicado como paradigma nº 3302-003.155 adotou conceito de insumo idêntico ao adotado na decisão recorrida, ao analisar o processo produtivo do ora recorrente, concluiu que a utilização de E.P.I. é essencial para a segurança dos colaboradores da empresa, decorre de imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa. E diante da essencialidade do equipamento, reconheceu direito ao crédito.

A divergência está comprovada, portanto voto por conhecer o recurso especial nesta matéria.

Créditos tomados sobre o custo dos serviços de transporte de produtos acabados até o estabelecimento vendedor

A decisão recorrida apontou que não é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, que se subsume ao conceito de insumo, para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas. No entendimento do Colegiado, há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo. Aduziu que, não se configurando ainda uma operação de venda e tratando-se de transporte de produto acabado, isso é, quando já se encerrou o processo produtivo, não há hipótese legal que autorize a tomada de crédito sobre fretes para transporte de produtos acabados até o estabelecimento vendedor. O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-002.075 recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COFINS-EXPORTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 10.833/2003, ART. 3º, INCS. II E IX.

A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

A divergência é clara. Contudo, o apelo não pode ser conhecido, pois o acórdão recorrido vai ao encontro da Sumula CARF 217:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Voto por não conhecer do Recurso Especial nesta matéria.

Momento de apuração de créditos de bens e serviços qualificados como insumos

A questão aqui levantada se vincula ao momento para a contabilização do crédito respectivo, fixando o acórdão recorrido que é a data da aquisição do bem ou da contratação do serviço. O contribuinte defende que esse instante – “aquisição” - coincide com a data da entrega do bem ou da conclusão do serviço e não a data de emissão da nota fiscal.

Para o acórdão recorrido, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição:

CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço.

Já o paradigma nº 3302-003.155 consigna que “aquisição” se concretiza com o recebimento da mercadoria ou da conclusão do serviço:

“Deflui-se que a emissão da nota fiscal não caracteriza, por si, a aquisição, pois que os riscos, em regra, ainda correm por conta do vendedor. A discussão travada nos autos limitou-se apenas ao lapso temporal entre a data de emissão da nota fiscal de venda pelo vendedor e a entrada dos bens nos estabelecimentos da empresa, não se perquirindo sobre outras situações ou condições. Portanto, em princípio, o regime de competência do crédito deve ser o da aquisição, assim entendida, a tradição das coisas móveis, ou, no caso de serviços, o reconhecimento do estágio de execução (serviços em várias etapas) ou da conclusão, no caso de serviço de uma única etapa.”

No mesmo sentido, o paradigma nº 3301-003.223:

MOMENTO DO CREDITAMENTO. O cálculo do crédito de PIS e de COFINS deverá levar em conta as aquisições de bens, serviços e insumos ocorridas no mês, sendo que o **termo ‘aquisição’ exige o recebimento e contabilização do bem pelo destinatário**. Crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Dessa forma, o recurso deve ser conhecido nessa matéria.

Glosa de créditos apropriados extemporaneamente, por ausência de retificação da DACON e da DCTF

Quanto ao “Aproveitamento de Créditos Extemporâneos”, a decisão recorrida não adotou unicamente a tese de que não seria possível o aproveitamento de créditos extemporâneos sem a retificação da DACON e/ou da DCTF. Confira-se:

Não é possível o aproveitamento direto de créditos resultantes da aquisição de um determinado insumo em mês diverso da aquisição. O que é possível é aproveitar o saldo de créditos, remanescentes após o confronto entre créditos e débitos de um determinado mês, pelo qual poderá restar saldo de créditos a serem aproveitados nos meses subsequentes.

O recorrente, por sua vez, remete a discussão às Leis de Regência, para argumentar que o 4 do art. 3º é claro ao dispor que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes. Aduz que não se pode desconsiderar as aquisições de insumos e o respectivo direito aos créditos pelo simples fato de que foram escrituradas em momento posterior.

A matéria, no entanto, já tem entendimento pacificado neste colegiado, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que quedou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. **Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito**

extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova caba de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

O acórdão paradigma nº 3403-002.420 entendeu que:

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. Quando o contribuinte verifica que tinha direito a crédito de PIS/Cofins não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, pode proceder de duas formas: - a primeira consiste em fazer o aproveitamento no mês em que o crédito foi gerado, promovendo a retificação do DACON daquele período de apuração e dos períodos subsequentes, bem como da DCTF para, então, promover a compensação por meio de DCOMP, utilizando como crédito o valor que recolheu a maior, inclusive com atualização; - a segunda consiste em aproveitar o crédito no período de apuração corrente, incluindo-o na DACON, sem precisar retificar nenhuma declaração em relação ao passado, mas aproveitando o crédito pelo seu valor nominal, sem atualização (art. 13 da Lei nº 10.833/2003). **Qualquer das duas formas de aproveitamento é legítima.**

Já o paradigma 9303-004.562:

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, **sem necessidade prévia retificação do Dacon** por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFDPIIS/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.

Entendo que não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 3403-002.420, porquanto ambos admitem as duas formas de aproveitamento do crédito.

Não há também divergência em relação ao paradigma nº 9303-004.562, pois subsiste no recorrido o fundamento autônomo da possibilidade de comprovação do crédito sem a retificação da declaração.

Por isso, voto por não conhecer desta matéria.

Subsunção dos materiais utilizados em laboratório de análises químicas ao conceito de insumo

Sustentou o acórdão recorrido:

Há que se atentar para o fato de que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, inc. II, das Leis de Regência, ele deve ser pertinente e essencial ao processo produtivo, integrando o seu custo de produção, e, ao mesmo tempo, não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99; Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas. Seja por não guardarem a necessária relação de pertinência e essencialidade com o processo produtivo, considerado na sua indivisível unicidade, ainda que sejam contabilizados como custo de produção; ou por serem passíveis de ativação, devem ser mantidas as glosas dos créditos tomados sobre os seguintes itens:

(...)

k) insumos utilizados em análises químicas em laboratório,

O despacho de agravo admitiu seguimento apenas em relação ao Acórdão nº 3302-003.155:

“Percebe-se que a fase laboratorial é essencial ao processo produtivo da celulose, e também bastante técnica. O nobre relator reconhece direito ao crédito sobre os insumos utilizados em análises químicas em laboratório e armazenagem de insumos, mas não sobre os serviços. No entanto, a meu ver, somente funcionários habilitados e qualificados podem utilizar de forma correta os insumos utilizados nos laboratórios, já que a fase laboratorial exige conhecimentos técnico e científicos específicos. Não seria lógico conceder os créditos aos insumos laboratoriais e não aos serviços necessários para a sua correta utilização, sob pena de esvaziar a indispensabilidade dos insumos. Deste modo, reconheço o crédito reclamado.”

Trata-se de paradigma autêntico, estando a divergência comprovada.

Logo, voto por conhecer o recurso nesta matéria.

MÉRITO – RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Subsunção dos equipamentos de proteção individual ao conceito de insumo

O Contribuinte aponta a essencialidade e relevância da seguinte forma:

Os equipamentos de proteção individual (EPI) são essenciais para o processo produtivo desenvolvido pela recorrente, eis que são de utilização obrigatória pelos seus funcionários que transitam e trabalham nas etapas florestal e industrial, em razão de leis e normas do trabalho. Nesse contexto, a concessão de EPIs aos funcionários configura verdadeiro custo de produção da recorrente, ou seja, insumo do processo produtivo do contribuinte, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei n. 10637. O processo de produção do papel e da celulose apresenta certos riscos para a saúde e para a integridade física dos funcionários, razão pela

qual muitos produtos são manipulados com luvas, respiradores, macacões e botas de proteção. Além disto, diversas máquinas contidas nas diferentes etapas do processo produtivo da recorrente exigem a utilização de equipamentos de proteção por parte de seus manipuladores. A utilização de tais equipamentos encontra-se diretamente relacionada ao processo produtivo.

Consta no laudo, e-fl. 6616:

Os trabalhadores rurais são treinados e fazem reciclagem de treinamento anual, sendo o uso de equipamentos de proteção individual (EPI) obrigatório e cedido pela empresa. As vestimentas que se utilizam para proteção são lavadas diariamente, e têm vida útil definida pelo fabricante quanto ao número de vezes que a roupa pode ser lavada, após o que é descartada. A vida útil da roupa varia de 35 a 60 lavagens, dependendo do material impermeabilizante utilizado pelo fabricante.

E na e-fl. 6662:

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.

Assim, o EPI é utilizado na aplicação de herbicidas, que são produtos de alta toxicidade, protegendo o trabalhar e evitando a sua contaminação e intoxicação.

Logo, a despesas incorridos com equipamentos de proteção individual (EPI) são imprescindíveis na indústria de celulose e papel, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo.

Momento de apuração de créditos de bens e serviços qualificados como insumos

Constou no acórdão recorrido:

A recorrente defende que o momento correto para a contabilização do crédito, não é a data da aquisição do bem ou da contratação do serviço, mas sim a data da entrega do bem ou da conclusão da prestação do serviço, momento em que se operariam os efeitos patrimoniais relevantes. O momento correto para apuração de eventuais créditos da Contribuição decorrente da aquisição de insumos está determinado no art. 3º, inciso II, das Leis de Regência. E, novamente, como assentado pelo Conselheiro Atulim, no já referido Acórdão nº 3403 002.824:

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no

art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI

O momento correto para apuração de créditos de PIS decorrente da aquisição de insumos (regime da não-cumulatividade) está determinado no art. 3º, inciso II c.c. § 1º, inciso I da Lei nº 10.637, de 2002:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

No regime não cumulativo, o crédito é calculado sobre os dispêndios incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida.

Dessa forma, a data da emissão da Nota Fiscal é o parâmetro correto para a apuração mensal dos créditos.

Por isso, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

Subsuncão dos materiais utilizados em laboratório de análises químicas ao conceito de insumo

Sustenta a Recorrente que os gastos incorridos com produtos e serviços utilizados em análises laboratoriais pela recorrente, em sentido oposto ao que concluiu o acórdão recorrido, são imprescindíveis para a consecução de sua atividade, constituindo etapa essencial do seu processo produtivo, eis que é neste momento em que são desenvolvidos os clones utilizados para a produção de celulose:

Conforme atesta o laudo técnico, o processo produtivo da celulose se inicia com a análise laboratorial que propiciará a seleção dos clones de eucaliptos que atendam à gramatura adequada à futura extração da celulose. Ou seja, o processo de produção tem início antes mesma da fase de plantio, ocorrendo a seleção dos clones que possuam características específicas para a obtenção de uma celulose capaz de atender ao pedido de seus clientes. Exemplificando, para clientes que desejam adquirir a celulose da Recorrente para produzir papéis destinados a revelação de fotos, a empresa deverá produzir uma madeira que lhe permita formular uma celulose com tamanha densidade (alta quantidade de fibras por grama) capaz de propiciar a seu cliente a produção de um papel de alta qualidade (com a lisura comum às folhas fotográficas). Fibras de diferente espessura também são objetos de encomenda, para clientes que produzem Bíblias, cujo papel a ser produzido será fino e frágil.

Ora, a obtenção das mais variadas especificações de celulose está intrinsecamente relacionada à fase laboratorial, posto que a empresa realiza diversos testes para selecionar o clone que contém características específicas para propiciar a obtenção de uma celulose cujas fibras atendam as exigências de um determinado cliente.

Após a obtenção do clone adequado a cada cliente, estes são reproduzidos e condicionados em estacas, sendo as mudas enviadas para o viveiro, onde os clones passam por uma fase de fortalecimento em minijardins. Nesta fase, são aplicados substratos químicos, serviços de manutenção e poda das mudas, bem como realizados diversos dispêndios com energia para que as mudas cresçam o suficiente para serem transportadas ao campo.

A tratativa do melhoramento dos clones consta no laudo, em especial, no subitem 2.1.1.1, nas e-fls. 6591 e seguintes.

Sem dúvida, a manipulação dos clones é etapa essencial e relevante ao processo produtivo da Recorrente.

Entendo pelo reconhecimento do crédito.

Conclusão

Do exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação a “tomada de créditos sobre os dispêndios com amarração, estrados, paletes e caixas de papelão utilizados no acondicionamento para transporte de produtos acabados” e, no mérito, negar-lhe provimento. E por conhecer em parte do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação a: “subsunção dos equipamentos de proteção individual ao conceito de insumo”; “momento de apuração de créditos de bens e serviços qualificados como insumos” e “subsunção dos materiais utilizados em laboratório de análises químicas ao conceito de insumo”, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento no que se refere a “subsunção dos equipamentos de

proteção individual ao conceito de insumo” e “subsunção dos materiais utilizados em laboratório de análises químicas ao conceito de insumo”.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro