



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13558.901064/2011-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.921 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrente VERACEL CELULOSE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO À CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM CORTE, BALDEIO E TRANSPORTES VINCULADOS À EXTRAÇÃO E CULTIVO DE FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

Deve-se observar, para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS.

PIS E COFINS. DIREITO DE CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE DESPESAS RELACIONADAS À FORMAÇÃO DE FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente a conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

Relatório

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento, PER nº 19286.06889.310511.1.5.09-8702, relativo ao crédito de Cofins não cumulativa, vinculado às receitas de exportação do 1º trimestre 2007, no valor de R\$ 12.570.809,54, bem como das Declarações de Compensação vinculadas ao mencionado crédito.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Itabuna-BA, após analisar o pleito da interessada (PER e Dcomp vinculadas), emitiu, em 06/04/2015, o Despacho Decisório Eletrônico (rastreamento nº 099615461), por meio do qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 10.448.830,61, homologando integralmente as compensações declaradas (vinculadas ao crédito solicitado) e reconhecendo um direito de ressarcimento no valor de R\$ 126.638,34.

Note-se que o referido despacho decisório teve por base o “Relatório Fiscal – PIS e Cofins MPF-F 0510500.000170-2011”, relativo à ação fiscal que foi realizada em atendimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização - MPF-F – nº 0510500.000170-2011 e que efetuou a análise de todos os pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins não cumulativos, vinculados às receitas de exportação, dos períodos de apuração do 2º trimestre de 2006 ao 3º trimestre de 2009.

Em mencionado relatório fiscal a autoridade a quo relata como a análise dos direitos creditórios foi realizada. Narra o procedimento fiscal destacando, de forma cronológica, as intimações, reintimações, bem como as respectivas respostas e documentos apresentados pela contribuinte. Descreve os procedimentos de apuração das bases de cálculo das contribuições, das bases de cálculo dos créditos, e dos créditos não cumulativos reconhecidos. Menciona, também,

tanto os documentos utilizados na análise quanto a legislação que fundamenta os ajustes e glosas efetivados (em relação às informações constantes dos Dacon) nos períodos auditados. Relata, ainda, que o reconhecimento parcial do direito creditório solicitado foi motivado por glosas nos seguintes créditos não cumulativos:

- bens e serviços utilizados na formação das florestas da pessoa jurídica. Argumenta que as despesas com insumos à constituição da floresta, como com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas e outros, não podem ser utilizadas como base do crédito do PIS e da Cofins, já que o custo de constituição da floresta não é considerado insumo à produção, mas bem a ser incorporado ao ativo imobilizado. Argumenta, também, consoante o teor do Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 35, de 2011, que não é admissível o desconto de crédito calculado em relação aos encargos de exaustão da floresta, em virtude de ausência de base legal.

- bens e serviços utilizados no corte das árvores e manipulação e transporte da madeira até a entrega na fábrica para a industrialização: argumenta que tais dispêndios não são aplicados diretamente na produção do bem destinado à venda, a celulose. Diz que a relação desses bens e serviços com o produto industrializado é apenas indireta, não sendo, portanto, essas despesas passíveis de gerar crédito das contribuições em análise.

- despesas com fretes relativos ao transporte das toras cortadas até a indústria: sustenta que como a contribuinte produz sua própria matéria-prima os valores relativos a essas despesas incorporam-se ao custo do insumo e não geram o direito ao crédito.

- óleo combustível utilizado nas máquinas e equipamentos utilizados nos processos anteriores à industrialização (plantio das florestas e corte das árvores e manipulação e transporte da madeira até a entrega na fábrica para a industrialização). No mesmo sentido das glosas anteriores, sustenta que o direito ao crédito das contribuições não cumulativa restringe-se aos custos, despesas e dispêndios vinculados ao processo de industrialização, não atingindo os processos anteriores, de plantio e derrubada das florestas e de transporte da madeira até a fábrica.

Ademais, a autoridade a quo observa que as notas fiscais, cujos créditos foram glosados pela fiscalização, constam discriminadas, e resumidas (mensalmente), nas planilhas “Glosas dos valores não considerados como insumo à produção da celulose” e “Resumo - Glosas dos valores não considerados como insumo à produção da celulose”.

Destaca-se, também, que a fiscalização elaborou o demonstrativo denominado “Apuração de Multa Isolada sobre Pedido de Ressarcimento Indevido”. Relata que com a publicação da Lei n.º 12.249, de 2010, que alterou o art. 74, da Lei n.º 9.430, de 1996, passou a ser obrigatório o lançamento de multa isolada, de ofício, de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. Nesse sentido, defende que deve haver o lançamento de referida multa sobre os valores glosados, conforme os valores apurados na planilha elaborada.

A contribuinte foi cientificada do despacho decisório em 22/04/2015 e apresentou, em 20/05/2015, manifestação de inconformidade, cujo teor é resumido a seguir.

Inicialmente, a interessada pugna pela tempestividade da manifestação apresentada e faz um breve resumo dos fatos.

Nas preliminares a contribuinte sustenta que deve haver o sobrestamento do julgamento do presente processo, em face da impugnação apresentada no processo administrativo de n.º 13558.721.949/2011-53, ou, alternativamente, que os dois processos (aquele outro e o presente) devem ser reunidos e julgados conjuntamente. Alega, em síntese, que a

matéria discutida naquele outro processo deve ser julgada primeiramente, uma vez que trata da legitimidade dos créditos não cumulativos, objeto da análise fiscal procedida no presente processo. Nesse sentido, para fim de evitar decisões conflitantes, pede o sobrestamento do presente julgamento administrativo ou, alternativamente, o julgamento conjunto dos dois processos.

Iniciando a sustentação de mérito, a contribuinte defende a apropriação dos créditos das contribuições (PIS e Cofins) sobre todos os insumos (custos, despesas e encargos) utilizados na formação e extração das florestas. Diz que sua atividade de produção da celulose abrange desde a formação das florestas, iniciando com o plantio das sementes, passando pelo corte das árvores e manejo/transporte da madeira, até a transformação da madeira em celulose. Argumenta que as etapas anteriores a fase industrial (formação e extração das florestas), apesar de poderem ser destacadas para a compreensão das atividades desenvolvidas pela contribuinte, possuem o fim comum da produção da celulose. Argumenta, que a própria legislação federal (art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991) reconhece que a produção da matéria-prima (madeira) está intrinsecamente associada à atividade industrial, não sendo possível tratamento diverso do destinado a esta última. Alega que os processos de formação e extração da floresta não podem ser desintegrados do processo industrial, pois eles são realizados com o único objetivo de realizar a produção da celulose. Traz, também, um exemplo hipotético de existência de 3 (três) empresas dedicadas a cada um dos processos (formação das florestas, extração e fabricante da celulose) e afirma que nesse caso o direito ao crédito seria reconhecido, não fazendo qualquer sentido, portanto, a não concessão do direito ao crédito para a empresa que realiza as 3 (três) atividades de forma agregada.

A seguir a interessada insurge-se contra o entendimento de que os custos (relativos aos bens e serviços) aplicados na formação das florestas devem ser classificados como ativo imobilizado, para posterior exaustão. Diz que, no presente caso, a materialidade tributária deve superar o fato estritamente contábil, ou seja, defende que frente a constatação de que o bem/serviço é utilizado como insumo fundamental do processo produtivo da celulose (nesse caso entendido de forma ampla – formação da floresta, extração da madeira e produção da celulose) a classificação contábil originária (em investimento) deve ser superada. Diz, também, que o Parecer Normativo CST nº 108, de 1978, não pode ser aplicado ao caso concreto, uma vez que foi editado em tempo anterior a existência da regra da não cumulatividade das contribuições. Nesse sentido, cita decisão proferida pela 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Ainda, por fim, defende que a tomada de crédito em relação aos encargos de exaustão não foi autorizada pelo legislador ordinário, justamente, porque essas despesas (associadas a bens sujeitos à exaustão) devem ser consideradas como efetivos insumos do processo produtivo.

A contribuinte insurge-se, também, contra o conceito de insumo adotado pela autoridade administrativa. Diz que as instruções normativas editadas pelo fisco limitaram de forma indevida, e sem respaldo legal, o conceito de insumo que deve ser aplicado no âmbito das contribuições não cumulativas. Defende que todas as despesas necessárias ao desenvolvimento das atividades da empresa devem ser consideradas como insumo e, conseqüentemente, devem conceder o direito ao crédito das contribuições (PIS e Cofins). Nesse sentido, para justificar sua tese, colaciona na manifestação entendimentos doutrinários, bem como jurisprudências administrativas e judiciais. Colaciona, também, decisões do CARF relativas ao conceito de insumo em casos idênticos ao seu (produção de celulose).

Na seqüência, a manifestante defende que os bens e serviços por ela utilizados demonstram-se como necessários e essenciais para a fabricação da celulose a ser exportada. Diz que tal fato pode ser comprovado pela leitura das notas fiscais anexadas à impugnação apresentada nos autos do processo administrativo n.º 13558.721949/2011-53. Acrescenta que a essencialidade dos serviços pode ser constatada, também, por meio dos contratos relativos a mencionadas notas fiscais. Aduz, que o próprio CARF já decretou que os bens/serviços por ela utilizados na produção da celulose devem ser considerados como insumos para fins de créditos das contribuições não cumulativas, ao teor do disposto no Acórdão de n.º 3302.00.041.

Ao analisar a matéria, a r. DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. 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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

Cientificado da decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu o reconhecimento integral do crédito pleiteado, alegando, valendo-se de doutrina e de jurisprudência judicial e administrativa, o seguinte (aqui apresentado de forma sucinta) que mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas e demais bens necessários ao plantio e formação da floresta podem ser qualificadas como insumos, não preenchendo os requisitos para sua imobilização no ativo permanente. Aplica-se ao caso a inteligência do REsp n.º 1.221.170/PR. glosa de créditos atinentes aos bens e serviços utilizados no corte das árvores e manipulação e transporte da madeira, bem como às despesas com fretes relativos ao transporte das toras cortadas até a indústria e óleo combustível utilizado nas máquinas e equipamentos teve

por razão de ser a segregação das atividades promovida pela Fiscalização – e mantida pelo acórdão recorrido - que, de forma discricionária, entendeu que o processo produtivo da Recorrente restringia-se, tão somente, às etapas ocorridas dentro de sua fábrica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade.

Com razão a Recorrente. Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp n.º 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro

Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade

da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.

É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Contudo, aplicados os critérios da essencialidade e da relevância, nos termos do entendimento definitivo do STJ, o que significa aferir a imprescindibilidade do custo ou despesa ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No caso concreto, a fiscalização ao proceder a análise do direito creditório glosou, conforme o “*Relatório Fiscal – PIS e Cofins MPF-F 0510500.000170-2011*”:

- bens e serviços utilizados na formação das florestas da pessoa jurídica. Argumenta que as despesas com insumos à constituição da floresta, como com mudas, fertilizantes, herbicidas, máquinas e outros, não podem ser utilizadas como base do crédito do PIS e da Cofins, já que o custo de constituição da floresta não é considerado insumo à produção, mas bem a ser incorporado ao ativo imobilizado. Argumenta, também, consoante o teor do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 35, de 2011, que não é admissível o desconto de crédito calculado em relação aos encargos de exaustão da floresta, em virtude de ausência de base legal.

- bens e serviços utilizados no corte das árvores e manipulação e transporte da madeira até a entrega na fábrica para a industrialização: argumenta que tais dispêndios não são aplicados diretamente na produção do bem destinado à venda, a celulose. Diz que a relação desses bens e serviços com o produto industrializado é apenas indireta, não sendo, portanto, essas despesas passíveis de gerar crédito das contribuições em análise.

- despesas com fretes relativos ao transporte das toras cortadas até a indústria: sustenta que como a contribuinte produz sua própria matéria-prima os valores relativos a essas despesas incorporam-se ao custo do insumo e não geram o direito ao crédito.

- óleo combustível utilizado nas máquinas e equipamentos utilizados nos processos anteriores à industrialização (plantio das florestas e corte das árvores e manipulação e transporte da madeira até a entrega na fábrica para a industrialização). No mesmo sentido das glosas anteriores, sustenta que o direito ao crédito das contribuições não cumulativa restringe-se aos custos, despesas e dispêndios vinculados ao processo de industrialização, não atingindo os processos anteriores, de plantio e derrubada das florestas e de transporte da madeira até a fábrica.

Sobre tais rubricas, cumpre transcrever excerto do voto proferido no acórdão n. 9303-009.105, que mui bem apresentou a matéria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. NOTA TÉCNICA Nº 63/2018.

DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS.

A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO Á CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM CORTE, BALDEIO E TRANSPORTES VINCULADOS À EXTRAÇÃO E CULTIVO DE FLORESTAS. POSSIBILIDADE.

Deve-se observar, para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS.

PIS E COFINS. DIREITO DE CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE DESPESAS RELACIONADAS À FORMAÇÃO DE FLORESTAS.POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e da COFINS.

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento. (assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício e Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Miyayama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

(...)

No que tange o direito à créditos sobre gastos com a formação e manutenção de florestas, denota-se que são insumos essenciais atividade exercida pela Contribuinte, considerando que para fabricação de celulose a matéria prima básica é a madeira, especialmente a advinda de Eucaliptos, de modo que, visando a produção de qualidade, a Contribuinte implementou sua própria floresta, com arvores geneticamente aprimoradas, que integram o processo produtivo, conforme laudo anexado aos autos, e-fls. 437-467.

Pertinente a esta temática, "insumos dos insumos", o Conselheiro Rosaldo Trevisan, nos autos do processo n.º 10665.721417/2011-19, bem abordou a questão. Vejamos:

"as reticências se devem à explicação da recorrente sobre o processo produtivo do ferrogusa, no qual existem basicamente três etapas, cada uma gerando um produto que será insumo na etapa seguinte. Assim, tem-se, em verdade, os "insumos dos insumos dos insumos" (sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui insumo para a produção do ferrogusa).

Não se tem dúvidas de que se estivessemos a analisar a semente, por exemplo, adquirida de pessoa jurídica como insumo para uma empresa que comercializa toras de madeira, pouco restaria de contencioso. Igualmente se estivessemos a analisar aquisições de madeira como insumo para uma empresa que vende carvão vegetal. De forma idêntica, seria incontroverso (inclusive para o autuante, se estivessem compatíveis as quantificações nas notas fiscais, ou se tivessem havido complementações) que as aquisições de carvão vegetal

Considerando o exposto, e o conceito de insumo aqui adotado (bens necessários ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final), tem-se que o único elemento que se acrescenta no caso concreto é o silogismo: se a semente é necessária à obtenção da madeira, necessária à obtenção do carvão vegetal, por sua vez necessário à obtenção do ferro-gusa, logo a semente é necessária à obtenção do ferrogusa. Não faz sentido culpar/penalizar a empresa por ter fabricação/produção própria dos insumos necessários a etapas subsequentes de seu processo produtivo.

Não assiste razão ao fisco, assim, para efetuar as glosas. A exigência de vinculação "direta" (ou mesmo contato físico) com o produto vendido não encontra respaldo legal para as contribuições não cumulativas. A simples leitura do inciso II do art. 3º das leis de regência (Lei no 10.637/2002 e Lei no 10.833/2003) mostra que os bens e serviços devem ser utilizados como insumo "na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...", e não "na produção ou fabricação direta de bens ou produtos destinados à venda...", como deseja o fisco.

Neste diapasão, não há como alegar que a legislação de maneira exaustiva dispõe a possibilidade de aproveitamento de crédito, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.833, de 2003, deve ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, á luz do critério da essencialidade e pertinência.

(...)

Portanto, nos termos do REsp n.º 1.221.170 -PR (2010/0209115-0), julgado pelo rito dos Recursos Repetitivos, e das leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, são passíveis de creditamento de PIS e COFINS, gastos inerentes sobre gastos com insumos e serviços para formação de florestas.

Com relação ao direito de créditos apurados sobre os custos da prestação de serviços da manutenção do parque fabril, fica evidente que sem a realização de manutenção as atividades relacionadas à produção de celulose ficam seriamente prejudicadas, não há como manter uma atividade industrial sem manutenção.

Neste sentido, no julgamento do REsp nº 1.221.170 -PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, delimita o conceito de insumos, considerando a essencialidade e relevância de determinado item-bem ou serviço -para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa. Vejamos fragmentos do aresto:

Destarte, o conceito de insumo –palavrinha pessimamente traduzida da língua inglesa, quando o idioma português tem os termos ingrediente e componente, mais exatos, sonoros e bonitos –deve fixar-se no sentido de identificar a totalidade do que condiciona necessariamente a produção dos bens e serviços que a unidade de produção produz ou fornece.

Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes –ou insumos –materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o insumo do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?

Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo insumo da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria;o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a essencialidade dos demais componentes que entram na sua elaboração.

Inegável e digno de nota o exemplo do Ministro, ainda reforço o exemplo: e sem a pá para bater o bolo?seria possível ficar pronto?, pois bem, na espécie os gastos com a contratação de serviços para manutenção do parque fabril são insumos essenciais e pertinentes ao processo produtivo da Contribuinte, passíveis de creditamento do PIS e da COFINS, nos termos do REsp nº 1.221.170 -PR (2010/0209115-0),julgado pelo rito dos Recursos Repetitivos, e das leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim, por concordar com os fundamentos aduzidos e acolhidos por unanimidade de votos nesta turma nos Acórdãos CARF nº 3401-009.465 e nº 3401-009.412 (24/088/2021), e na CSRF, entendo deva ser conhecido e provido o recurso voluntário.

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário interposto para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco