



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13558.901086/2017-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.396 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrente VERACEL CELULOSE S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de restituição decorrente de contribuição recolhida indevidamente.

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

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

DESPESAS NÃO LIGADAS À PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO COMO INSUMO.

Não podem ser descontados créditos, por pessoa jurídica que exerça a atividade de fabricação de celulose, em relação a serviços de vigilância e segurança patrimonial e limpeza, serviços de manutenção na estrada, serviços doação, serviços de construção civil, apoio cartográfico e topográfico - materiais/serviços para aumento da capacidade operacional, estradas públicas, gastos relacionados à construção civil e serviços de tecnologia florestal, Materiais de tecnologia da informação, materiais de monitoramento de sistemas, gastos com consultoria e assistência técnica, serviços de limpeza, despesas com combustível utilizado no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, transporte de pessoal, serviços diversos (serviços outros gastos administrativos, serviços de apoio administrativo, serviços médicos, serviços de iluminação, serviços de Desenhista/Projetista, elaboração de etiquetas de controle - serviço gráfico, gastos com manutenção de equipamentos de telecomunicação para transmissão de sinais ópticos de voz e dados classificados como “serviço energia demanda”, manutenção de ar-condicionado para atender a escritórios e salas elétricas, por não serem aplicados no processo de fabricação.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

A pessoa jurídica pode optar pela recuperação acelerada de créditos (depreciação acelerada), calculados sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), destinados ao ativo imobilizado, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CREDITAMENTO. LIMITES.

A teor do art. 3º, VI das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e art. 31 da Lei nº 10.865/2004, os encargos de depreciação passíveis de creditamento

circunscrevem-se às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e empregados na produção, adquiridos a partir de 01/05/2004, vedado o aproveitamento de valores oriundos de reavaliação patrimonial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em (i.1) conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo dos argumentos a respeito de glosa de créditos extemporâneos e créditos de armazenagem ou fretes em operações de vendas e, (i.2) na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas referentes a (i.2.1) combate a incêndios e serviços de prevenção de incêndios; (i.2.2) serviços de montagem e desmontagem de andaimes, incluindo custos com mão de obra; (i.2.3) despesas com inventário florestal e monitoramento da adubação; e (i.2.4) serviços de monitoramento de adubação prestados pela empresa Arvus Tecnologia LTDA; e (ii) pelo voto de qualidade, para manter a glosa sobre despesas com combustível no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos. Vencidas as conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Cynthia Elena de Campos, que entendiam por reverter a glosa igualmente sobre este item.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial do pedido de ressarcimento PER nº 02675.95208.280416.1.1.19-5082 (fls. 226 a 235) e da homologação parcial de Declarações de Compensação - DCOMP a ele vinculadas (fls. 236 a 346), de acordo com o Despacho Decisório exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Itabuna/BA (fls. 110 a 113) e com o Termo de Verificação Fiscal 02 (fls. 2 a 32).

O referido PER apresenta demonstração de crédito de Cofins não-cumulativa - exportação do 2º trimestre de 2015 com pedido de ressarcimento no valor de R\$ 8.263.403,49. Contudo, após a Fiscalização, foi reconhecido direito creditório disponível para ressarcimento/compensação no valor de R\$ 3.685.601,43, com consequente homologação das DCOMPs até o limite desse crédito.

Nesse contexto, sintetizo, a seguir, o conteúdo do Termo de Verificação Fiscal 02.

Inicialmente, o Auditor-Fiscal apresenta características do processo produtivo do contribuinte. Relata que, de acordo com o Estatuto Social, a empresa tem como objetivo "*a silvicultura, produção, marketing, comercialização de papel, celulose e madeira, bem como assistência técnica e outros serviços relacionados; agricultura; agropecuária; implantação e manutenção de propriedades agrícolas, exportação e importação dos bens e produtos necessários à consecução das atividades da Companhia*".

Ademais, relata que, em resposta a intimação, o contribuinte informou que "*produz e comercializa mudas de eucalipto, madeira de eucalipto, energia elétrica e celulose branqueada de eucalipto este último destinado a exportação*".

Das considerações apresentadas, a fiscalização concluiu que o contribuinte possui três processos produtivos:

Mudas de eucalipto: abrange as etapas de pesquisa, cultivo e seleção das mudas.

Energia elétrica: a queima da matéria orgânica extraída da madeira gera vapor em alta pressão, que por sua vez gera energia elétrica em turbo gerador. A fábrica produz energia, sendo conectada à rede de distribuição do sistema nacional de distribuição de energia, tanto para vender o excedente como para comprar energia quando necessário para atender a demandas da operação.

2.2.3- Celulose branqueada: abrange as etapas de picotamento da tora em cavacos de madeira, lavagem dos cavacos, cozimento e deslignificação. Após, segue para um novo processo de depuração e lavagem e, posteriormente, estágios de branqueamento, secagem, e finalmente o enfardamento para armazenagem da celulose. Por fim, há tratamento dos efluentes de maneira ecologicamente correta. Tratando-se do único produto exportado, somente sobre o processo produtivo deste produto será passível a apuração de créditos para fins de ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS. Nesse sentido, verificou-se que a empresa possui 4 principais centos de custo: Energia, Serviços, Insumos e Manutenção.

Após, o Auditor-Fiscal tece breves considerações acerca das possibilidades de utilização de crédito no âmbito da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Cita que o contribuinte optou, em sua escrituração, pelo método do rateio proporcional, ou seja, rateio das despesas na mesma proporção da receita bruta auferida.

Acerca da definição do conceito de insumo, informa que recorreu-se às Instruções Normativas n.º 247/2002 e n.º 404/2004. Além disso, relata que, a partir da publicação do Parecer Normativo n.º 05/2018, o conceito de insumo foi ampliado, notadamente no que se refere à consideração das atividades de florestamento e reflorestamento como insumo do insumo, gerando também direito a créditos das contribuições.

Após, apresenta os dispêndios não considerados pela fiscalização como geradores de direito aos créditos, de acordo com os itens a seguir.

1. Bens utilizados como insumos

Ferramentas. A fiscalização considerou que as despesas com ferramentas não se enquadram no conceito de insumo, de acordo com o seguinte trecho do Parecer Normativo Cosit n.º 05/2018: *"Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas."*

Bens adquiridos de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculada a receita de exportação. A fiscalização considerou que a possibilidade de créditos para compensação com outros tributos, ou para ressarcimento em dinheiro, ficou restrita aos créditos calculados sobre aquisições no mercado interno, quando vinculados a receitas de exportação. Para tanto, cita excertos das Leis n.º 10.637/2002, n.º 10.833/2003 e n.º 10.865/2004, além do entendimento da RFB expresso na Instrução Normativa RFB n.º 1.300/2012. Nesse contexto, conclui que a possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em dinheiro, dos créditos de PIS ou Cofins apurados em decorrência de operações de importação restringe-se aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não se estendendo, no caso do ressarcimento, aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, por falta de expressa previsão legal.

Tambor para descarte de resíduos. A fiscalização considerou que o descarte de resíduos não se enquadra no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas que regulamentam o ressarcimento do PIS/Cofins, por não se constituir como matéria-prima, produto intermediário nem embalagem da celulose branqueada.

Materiais de combate a incêndio. A fiscalização considerou que não geram direito à apuração de créditos os materiais relacionados no combate a incêndio por não se enquadrarem no processo produtivo da celulose e sim se constituírem em medidas protetivas de segurança laboral.

- Materiais que não se constituem como partes e peças de equipamentos e máquinas. Trata-se de materiais de uso e consumo corriqueiros que servem de apoio às indústrias em geral, como faróis de trabalho, antena, thinner, cola, lâmpadas de iluminação geral, entre outros. Além disso, alguns setores de utilização de tais materiais, de acordo com o que foi identificado pelo contribuinte, não fazem parte do processo produtivo em si. Também foram identificados materiais relacionados aos setores industriais, mas que, pela descrição, não foi possível avaliar a utilização no processo produtivo.

- Materiais para aumento da capacidade operacional - investimento.

Materiais identificados na planilha de insumos como "investimentos" e "expansão". Devem ser classificados no ativo permanente investimentos ou imobilizado, e não há previsão legal para apuração de créditos.

Materiais de monitoramento. Materiais utilizados para monitoramento da planta fabril e que não participam diretamente do processo produtivo.

Materiais de tecnologia da informação. CPU, cartões de entrada/saída e Software. Tais custos só geram créditos se forem incorporados ao ativo imobilizado, sendo os seus créditos apurados na medida da depreciação do ativo ao qual se incorpora. Este entendimento está condensado na Solução de Consulta Cosit nº 140/2017, complementada posteriormente pela Solução de Consulta Cosit nº 99068/2017.

Materiais sem identificação. Descrições genéricas, como "CODIGO ELIMINADO" e "JOGO ELIMINADO".

Transporte de insumos. O direito ao crédito sobre fretes nas operações de compras está vinculado à classificação da mercadoria adquirida. Assim, foram glosadas as despesas com fretes relativos a materiais não identificados, para os quais não houve descrição do insumo transportado e para aqueles sem creditamento do insumo transportado.

Combustíveis. O contribuinte apresentou uma planilha onde demonstra o rateio de combustíveis entre empresas terceirizadas e a própria Veracel. A fiscalização solicitou a apresentação dos contratos de prestação de serviços de tais terceirizadas e identificou todas as condições exigidas pela Veracel na prestação dos serviços. As empresas terceirizadas foram contratadas para os serviços de carregamento de toras de eucalipto nos caminhões, empilhadas à margem das estradas, transporte dessas toras de eucalipto até a fábrica, transporte de cinzas, transporte de combustíveis para abastecimento de máquinas e equipamentos florestais, transporte de celulose até o Terminal Marítimo de Belmonte, entre outros. Dentre os acordos estabelecidos nos contratos, é comum a todos o fornecimento do combustível pela Veracel a essas empresas terceirizadas. As regras de fornecimento incluem um acompanhamento do combustível fornecido, metas de consumo que, dependendo do resultado, podem gerar bonificações para as terceirizadas, assim como multas. Dessa forma, concluiu a fiscalização que fica clara a negociação do combustível entre o fornecedor Veracel e os consumidores finais, as empresas contratadas. Sendo o combustível um dos principais insumos destas prestadoras de serviço, se não o principal, a relevância financeira deste insumo entre as partes evidencia a negociação do combustível. Os valores contratados tem, necessariamente, o combustível na sua composição. Assim, a fiscalização entendeu que o combustível fornecido não é insumo da contratante e, sendo sujeito ao regime monofásico, não cabe o creditamento. Ademais, a Veracel também fornece óleo diesel marítimo à empresa Norsul, contratada para o transporte da celulose do Terminal Marítimo de Belmonte até os portos por onde a celulose é exportada. Nesse caso não há rateio, logo, foi glosado todo o crédito pleiteado para o combustível "óleo diesel marítimo". Por fim, a fiscalização esclarece que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 definem que não é possível o desconto de créditos quando se trata de mercadorias e produtos sujeitos à incidência monofásica adquiridos para revenda.

2. Serviços utilizados como insumos

Atividades de monitoramento, de sistemas de segurança, vigilância, inventário florestal. Trata-se de serviços que não participam do processo produtivo da celulose.

Atividades de limpeza. Trata-se de serviços de limpeza de balanças e de banheiros, os quais não têm relação com o processo produtivo da celulose.

Serviços de transporte de pessoal. Somente é permitida a apuração de créditos relativos a transporte, alimentação e fardamento de pessoal à pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Serviços de manutenção na estrada, Serviço doação, Serviços de construção civil, apoio cartográfico e topográfico e serviços de tecnologia florestal. Trata-se de serviços de vistorias nas estradas, reparos, roçadas, desentupimento de bueiros, manutenção de meio-fio e sarjeta, topografia para construção de estradas. A fiscalização considerou que, embora tais serviços tornem os serviços de transporte menos dispendiosos, não agregam nenhum valor ao bem produzido. Quanto aos serviços de tecnologia florestal, trata-se de melhoramento genético e biotecnologia. A fiscalização considerou que a pesquisa científica não está relacionada ao processo produtivo, pois não se trata de insumo e sim de investimento.

Serviços de montagem e desmontagem de andaimes. O contribuinte informou que o impacto deste serviço é permitir acesso com segurança aos funcionários. Em diligência realizada na fábrica, a fiscalização constatou que os andaimes são utilizados, no período de parada geral, para limpeza e acesso a determinadas áreas das máquinas. Assim, concluiu que tais serviços não contribuem no processo produtivo da celulose.

Prevenção de incêndios. Trata-se de processos de abertura da mata e eliminação da vegetação rasteira (com o intuito de evitar a propagação do fogo) e manutenção em sistemas de incêndio.

Consultoria e assistência técnica. Por mais importantes que sejam os serviços de consultoria, para otimizar a planta de produção, e os de assistência técnica, não podem ser considerados como custos do processo produtivo.

- Transportes. Em resposta a intimação, o contribuinte informou transportar quatro tipos de materiais: toras de madeira das florestas para a fábrica, combustíveis, cinzas (geradas no processo produtivo, retornam para o campo para utilização como adubo) e máquinas. Diante da natureza das operações e de acordo com a Solução de Divergência nº 11/2017 e com o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, a fiscalização concluiu ser possível o creditamento em relação ao transporte de toras de madeira e em relação ao transporte de máquinas. Os demais serviços de transporte foram glosados, por falta de comprovação.

- Serviços de tecnologia da informação. Tais custos só geram créditos se forem incorporados ao ativo imobilizado, sendo os seus créditos apurados na medida da depreciação do ativo ao qual se incorpora. Este entendimento está condensado na Solução de Consulta Cosit nº 140/2017, complementada posteriormente pela Solução de Consulta Cosit nº 99068/2017.

Serviços diversos ou não identificados. Apoio administrativo, serviços médicos, serviços de iluminação, serviços de desenhista e projetista, serviços gráficos, manutenção de equipamentos de telecomunicações e de ar condicionado para escritórios e salas elétricas, serviço silvicultural (descrição genérica).

Serviços de manutenção industrial. O contribuinte contrata diversas empresas para manutenção industrial, sendo que os serviços foram descritos de forma genérica. Não houve melhoria na descrição dos serviços, mesmo após intimação. O contribuinte apresentou apenas um contrato de prestação de serviços celebrado com a empresa Sindus Andritz Ltda. Esta empresa presta serviço de gestão da manutenção da planta industrial, conforme reza o contrato. Da análise do conteúdo no contrato, a fiscalização concluiu que o serviço prestado é em maior parte de gerenciamento, coordenação de

trabalhos, supervisão de empresas terceirizadas e consultoria para, por exemplo, implementação de "novos conceitos e estratégias de manutenção". Assim, a fiscalização entendeu não ser possível identificar os serviços prestados pela Sindus Andritz como manutenção. Ademais, o contribuinte informou que as contratadas MKS Serviços Especializados e Safe Control Inspeções prestam serviços de inspeção em caldeiras, conforme Norma Regulamentar nº 13 de segurança do trabalho, e que as empresas Andritz Brasil, SKF do Brasil, Metso Automation, Valmet Celulose e Imetame Metalmeccanica prestam serviços para sustentação e validação da garantia nos equipamentos. Nessa esteira, a fiscalização sustenta que não é possível concluir se a manutenção é necessária para o funcionamento regular das máquinas ou se é uma exigência para validação da garantia. Por fim, a fiscalização realizou uma amostragem para outras empresas com descrições genéricas, além das citadas, e concluiu que há alguns serviços sem nenhuma relação com o processo produtivo. Dessa forma, entendeu não haver outra alternativa a não ser a desconsideração para fins de creditamento.

Serviços outros, Outros nacional. Serviços descritos de forma genérica, sem a possibilidade de verificação de enquadramento no conceito de insumo.

3. Despesas com Energia Elétrica e Energia Térmica

Em resposta a intimação, o contribuinte esclareceu que mais de 90% da energia consumida na Veracel foi proveniente de fontes renováveis (licor negro, biomassa e metanol), produzida pela própria empresa e que os Avisos de Débito, na verdade, correspondiam a um "pedágio" pago à ONS para uso da rede de transmissão (tanto como comprador quanto como produtor).

Além de abastecer a fábrica e o núcleo florestal, parte da energia produzida é repassada para a Eka (Akzo Nobel), empresa independente fornecedora da Veracel, com sede dentro da planta do contribuinte, e parte é colocada à venda, por intermédio da ONS, que revende para consumidores no Brasil.

Ainda segundo as informações prestadas, do total de energia consumida, somente é comprada cerca de 3%, em virtude da Parada Geral, quando os equipamentos de geração entram em manutenção, ou em pontos de trabalhos externos à planta, como no caso dos viveiros e das colheitas em fazendas.

Em relação aos documentos apresentados referentes ao consumo de energia, a fiscalização observou que existe uma série de notas de empresas fornecedoras de energia e notas da própria Veracel relacionadas aos custos junto ao Operador Nacional do Sistema Elétrico em relação aos gastos com uso da rede de transmissão (tanto como gerador quanto como consumidor). Como explicitado no documento apresentado, o valor não é diretamente relacionado ao tipo de agente, mas sim aos montantes e tipos de energia envolvidos na apuração de cada perfil, não sendo possível segregar exatamente quanto é relacionado aos custos de transmissão (venda de energia), que é responsável pelo maior parcela da despesa, e quanto se refere ao uso pelo consumo de energia. As despesas são classificadas na planilha com siglas, dentre elas está a "TUST", que vem a ser Tarifa de Uso dos Sistemas Elétricos de Transmissão. Além dessa tarifa encontram-se as notas fiscais da própria Veracel, que referem-se aos custos junto ao Operador Nacional do Sistema Elétrico em relação aos gastos com uso da rede de transmissão.

A fiscalização entendeu não ser possível o creditamento desses custos e tarifas, principalmente por não ser possível determinar os custos correspondentes a compra de energia. As demais despesas da planilha são as compras de energia de terceiros para as quais a fiscalização reconheceu o direito ao crédito.

4. Encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção)

Ao preencher essa rubrica, o contribuinte opta pela depreciação acelerada incentivada. Como o prazo para utilização dos créditos é reduzido, essa modalidade possui diversas restrições, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 457, de 17 de outubro de 2004. A fiscalização encontrou algumas inconsistências e refez as planilhas de memória de cálculo do contribuinte, de acordo com o detalhamento exposto nos itens a seguir.

Gastos relacionados a construção civil não relacionados ao processo produtivo. Conforme a supracitada IN, a apuração de crédito acelerado em 48 meses depende do cumprimento de dois requisitos: quando se trata de máquinas e equipamentos; e quando tais bens são destinados ao ativo imobilizado para utilização na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços. Assim, para depreciação de construções não é possível a utilização do prazo de 48 meses. Dessa forma, a fiscalização considerou, para gastos com aquisição de concreto, ampliação da cozinha, do vestiário, construção de abrigo para gerador, torneiras, pavimentação do pátio, telhado, brita, fechamento da copa, reforma restaurante, terraplanagem, além de diversos gastos com empresas de construção e engenharia, entre outras, o prazo de 25 anos previsto nas Instruções Normativas SRF nº 162/1998 e nº 130/1999, vigentes à época.

Gastos com instalações elétricas/alarme. A fiscalização considerou, para tais gastos, previsão normativa própria de apuração de créditos em 10 anos, conforme a Instrução Normativa SRF nº 162/1998.

Aluguel para construção civil. Ainda que os itens aqui relacionados se refiram a máquinas e equipamentos, os mesmos foram utilizados no processo de construção civil, e não no processo produtivo da celulose. Dessa forma, não se pode enquadrar na previsão legislativa de depreciação acelerada.

- Locação de andaimes. Independentemente da utilização do bem, andaimes não se enquadram como máquinas nem equipamentos, o que por si só já impossibilitaria a apuração de créditos em 48 meses. Verificando-se ainda as descrições apresentadas, observou-se que os andaimes foram utilizados nos processos de construção civil, o que leva o seu custo a compor o custo da obra ao qual ajudou a produzir, devendo ser depreciada na mesma taxa da edificação.

- Máquinas e equipamentos que não participam do processo produtivo. Recalculou-se o valor a ser apurado utilizando-se os prazos previstos na IN SRF nº 162/1998, ou seja: 10 anos para máquinas e equipamentos que não participam do processo produtivo; 10 anos para instalações; 10 anos para máquinas e equipamentos administrativos; 5 anos para artigos de laboratório; 5 anos para equipamentos de informática e comunicação.

5. Encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação)

Estradas públicas. O contribuinte amortizou gastos com "estradas públicas" em dez anos. Nas descrições, as despesas foram realizadas em rodovias "BR" e "BA". A fiscalização considerou que a manutenção e conservação destas vias são de competência, respectivamente, da União e do Estado, não cabendo à iniciativa privada esta manutenção. Ainda que a conservação das vias públicas seja importante para redução dos custos de manutenção dos veículos da Veracel, não se pode considerar que esta preservação integre as atividades da empresa. Não havendo previsão legislativa, não é possível apurar créditos de PIS e Cofins sobre estes gastos.

Demais edificações. O contribuinte apurou ainda créditos em 10 anos relativos a construções de pontes, estradas florestais (vias internas), trevos, cercas, rampas, pavimentação, serviços de paisagismo, terraplanagem, reforma do posto de combustível, poços, construção de campo de futebol, depósito de resíduos, sistema de detecção de incêndio, prédio administrativo, casa de vegetação, reforma escritório de Salvador, reforma restaurante, reforma cozinha, ambulatório, lago ornamental, construção de aeródromo, entre outros. No entanto, a fiscalização não verificou nenhuma previsão legislativa que balizasse o aproveitamento do crédito em tal período, tendo em vista que a taxa de depreciação fixada pela IN SRF nº 162/98, vigente à época, prevê o prazo de 25 anos para edificações. Assim, solicitou-se da fiscalizada que apresentasse a base utilizada para que fosse apurado tal crédito em prazo inferior ao estabelecido pela legislação. No entanto, a fiscalização considerou que, na resposta apresentada, não houve explicação plausível que justificasse a adoção de prazo inferior ao estabelecido na legislação. Não havendo tal resposta, a taxa anual a ser utilizada no caso de edificações é de 4%, o que corresponde a uma apuração de créditos em 25 anos. Dessa forma, a fiscalização recalculou o valor dos encargos apurados em 10 anos para nova apuração em 25 anos.

Capitalização de juros. A memória de cálculo apresentada pelo contribuinte contém um item relacionado a capitalização de juros. A empresa informou que se trata de gastos com empréstimos para construção que foram imobilizados, conforme normas contábeis. A fiscalização considerou que não é possível tal creditamento, pois a Lei nº 10.865/2004 revogou o dispositivo que previa o crédito de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos.

Bens do ativo imobilizado adquiridos de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculados à receita de exportação. A possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em dinheiro, dos créditos de PIS ou Cofins apurados em decorrência de operações de importação restringe-se aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, não se estendendo, no caso do ressarcimento, aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior.

Da Manifestação De Inconformidade

Após tomar ciência eletrônica do Despacho Decisório e demais documentos correlatos, o contribuinte apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade (fls. 125 a 126), por meio da qual traz os argumentos a seguir relatados.

Inicialmente, afirma que houve equívoco da fiscalização quando entendeu que a empresa possui diversos processos produtivos distintos. Em síntese, alega que o processo operacional de produção de celulose é integrado e vai desde o plantio do eucalipto, passando pela produção e logística da celulose até a entrega do produto aos seus contratantes.

Após, discorre sobre o posicionamento dos tribunais acerca do conceito de insumo e alega que o procedimento fiscalizatório foi realizado sem observância ao estipulado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, quando a corte pacificou seu entendimento pela impossibilidade de restrição do conceito de insumo nos termos intentados pelas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004.

Em seguida, passa a demonstrar, de forma pormenorizada, as etapas que compõem o processo produtivo do contribuinte, de acordo com a transcrição a seguir.

IV. "b" - OS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA REQUERENTE

Para realização de seu objeto social, a Requerente possui um **processo operacional integrado e integralmente automatizado** de produção de celulose, que vai desde o plantio do eucalipto, passando pela produção e logística da celulose até a entrega do produto aos seus contratantes. Para tanto, promove o cultivo de eucalipto, preparo do solo, plantio, manutenção (adubação da terra e monitoramento permanente de pragas, por exemplo), extração da madeira e transporte à fábrica.

A celulose produzida é obtida a partir de madeiras de eucalipto, que, após a colheita, são transportadas em caminhões. As toras são recebidas com cascas e têm aproximadamente 6,0m de comprimento e diâmetro de até 0,40cm. Descarregadas, são transformadas, no picadeiro, em pequenos tamanhos, chamados de cavacos, que são estocados em pilhas, transportados por correias até o silo do digestor, onde se inicia o processo de cozimento.

O cozimento consiste em submeter os cavacos em uma ação química de licor branco com soda cáustica, sulfeto de sódio, além do vapor de água no digestor a fim de dissociar a lignina existente entre a fibra e a madeira. Essas fibras liberadas são, na realidade, a celulose industrial.

O digestor é um vaso de pressão com altura de aproximadamente 60m, onde são introduzidos os cavacos e o licor químico e que tem a função de separar as fibras celulósicas por cozimento contínuo. Dura o cozimento da madeira 180 minutos, utilizando-se o espaço desde o topo ao fundo do Digestor. Ao final, realiza-se uma operação de lavagem, na parte funda, retirando-se a solução residual que será utilizada como combustível em outra caldeira.

24. Após essa lavagem, a celulose é retirada do Digestor, submetida a outro processo de lavagem nos difusores e aí, então, depurada. A depuração é uma operação para obter uma celulose pura e de alta qualidade. Livre de impurezas, a celulose é submetida a um processo de branqueamento, que é tratamento com peróxido de hidrogênio, dióxido de cloro, oxigênio e soda cáustica, que visa melhorar as propriedades de brancura, limpeza e pureza química da celulose industrial.

25. O processo seguinte é o da secagem, consistente na retirada da água até atingir o ponto de equilíbrio com a unidade do ambiente do 90% de fibra e 10% de água.

26. Toda a energia elétrica necessária no processo é produzida pela própria Requerente. Projetada para ser autossuficiente em energia de fonte renovável, os combustíveis utilizados no processo produtivo são resíduos do processo de fabricação de celulose, como o licor negro - resultante do processo de cozimento da madeira de eucalipto. A energia produzida que não foi utilizada é vendida, gerando receita para a empresa.

(...)

28. Como visto, são diversas as atividades que constituem o objeto social da Requerente. Essas atividades são iniciadas na etapa do plantio da madeira através da qual será extraída a celulose, chegando a termo somente após a venda do produto ou o transporte de navegação especializado, que leva os produtos até o Espírito Santo, onde são exportados. **Todas as etapas são interligadas, na medida em que a etapa seguinte é dependente da etapa anterior, formando uma só operação. Desta forma, todas as etapas mencionadas compõem a cadeia produtiva da empresa.**

Descrito o processo produtivo, a manifestante passa à contestação das glosas efetuadas pela fiscalização, de acordo com os tópicos a seguir.

1. Materiais e serviços de tecnologia da informação, materiais e serviços de monitoramento de sistemas, gastos com consultoria e assistência técnica

A manifestante sustenta que, para glosar o crédito realizado sobre os itens acima, a fiscalização desconsiderou ponto essencial à correta análise desse caso: o fato de que o processo produtivo é integralmente automatizado, de modo que o monitoramento das atividades é medida que verdadeiramente viabiliza a produção.

Afirma que, com o avanço tecnológico, o processo industrial depende do pleno funcionamento do maquinário que o sustenta.

Exemplifica alguns sistemas essenciais ao processo produtivo, responsáveis por controles, aberturas de válvulas, acionamentos elétricos, controle da manutenção e armazenamento de informações.

Pondera que não se trata de meros materiais de tecnologia da informação, mas de um complexo sistema que lhe permite coletar, armazenar e analisar grandes volumes de dados dos processos, possibilitando não só a melhoria da qualidade da produção como a própria execução desta.

Assim, alega que os materiais e serviços relativos à tecnologia da informação são essenciais para a realização das atividades, não podendo ser considerados outra coisa senão insumo.

Quanto aos serviços prestados pela Sindus Andritz Ltda., alega que são serviços de manutenção do parque fabril, não havendo qualquer atividade de gerenciamento, como considerou a fiscalização.

Para comprovação, apresenta uma nota fiscal de prestação de serviço e afirma que o CNPJ da Sindus revela que esta possui por atividade econômica principal justamente a manutenção e reparação de aparelhos e instrumentos, exatamente o serviço prestado à manifestante.

Ainda, afirma que a manutenção é medida essencial para garantia do seguimento do processo automatizado da empresa, além de ser uma medida de segurança.

2. Atividades de Monitoramento, de Sistemas de Segurança, Vigilância, Inventário Florestal, Serviços de Tecnologia Florestal, Serviços de Montagem e Desmontagem de Andaimes, Incluindo Custos com Mão de Obra

A manifestante afirma que o serviço de inventário florestal consiste na avaliação qualitativa e quantitativa de um povoamento florestal. Assim, como a silvicultura (que é o manejo científico das florestas para a produção permanente de bens e serviços) é parte do processo produtivo da empresa, não há dúvida de que o inventário florestal é parte essencial do processo produtivo.

No que tange ao monitoramento da adubação e os serviços de melhoramento genético (serviço técnico florestal), a manifestante sustenta que, se sua atividade é o manejo da floresta, certamente o monitoramento da adubação e o melhoramento genético são medidas que garantem a qualidade da matéria prima utilizada na produção da celulose, sendo certo que a retirada dessa atividade, se não inviabilizar a atividade da requerente, certamente reduzirá a qualidade desta, de acordo com a teoria da subtração.

Quanto ao monitoramento e à vigilância, a manifestante traz como exemplo o monitoramento das caldeiras. Alega que há necessidade de travamentos de segurança, de acordo com Normas Brasileiras (NRs), exigência de seguradoras e de órgãos específicos do setor, como o Comitê de Segurança de Caldeiras de Recuperação Brasileiro. Dessa forma, a manifestante mantém análise em tempo real do licor para queima e do nível de água das caldeiras, com o objetivo de evitar danos, explosões e riscos aos trabalhadores. Além disso, mantém controles visuais na sala de operação.

Dessa forma, conclui que o monitoramento é medida que viabiliza o funcionamento da caldeira, sendo, portanto, essencial ao processo produtivo, além de ser medida legalmente imposta.

Ademais, a manifestante afirma que a adoção de medidas de segurança é condição *sine qua non* para exercer suas atividades. No caso das caldeiras, o artigo 188 da CLT determina medidas de segurança sem as quais as caldeiras não estão autorizadas a funcionar.

No tocante aos serviços de montagem e desmontagem de andaimes, aduz que esta é a única forma de acesso dos funcionários ao maquinário para realizar manutenção.

3. Combustível, Transporte de Insumos, Serviços de Transporte de Pessoal e Serviços de Transportes

A manifestante alega que arca com a integralidade do combustível utilizado tanto nas máquinas e equipamentos florestais como naquele destinado à transportadora que efetuará o transporte dos insumos florestais à fábrica ou da celulose branqueada para o Terminal de Belmonte. Assim, as transportadoras não se afiguram como consumidoras finais, mas tão somente prestadoras de serviços de transporte.

Dessa forma, entende que não há revenda do combustível fornecido.

Aplica o mesmo raciocínio para as aquisições de óleo diesel marítimo, o qual é entregue à Norsul. Para comprovação do alegado, apresenta nota fiscal de aquisição de combustível com o CFOP 5656 (venda de combustível destinado a consumidor final).

Acrescenta que os contratos celebrados com as transportadoras sequer prevêem revenda de combustível, ou mesmo o repasse do valor no preço. Portanto, trata-se de mera suposição da fiscalização.

No que concerne aos custos de transporte, alega que houve insubsistência nas glosas, pois a fiscalização entendeu que os insumos transportados não teriam sido identificados, procedendo, por tal razão, à glosa dos respectivos valores. Por outro lado, ao tratar dos serviços de transporte, a fiscalização descreveu exatamente os materiais que foram transportados pela requerente, reconhecendo, inclusive, os créditos atinentes a tal serviço.

Quanto ao transporte de pessoal, alega que tal serviço é imprescindível para que haja a integração entre as fases de plantio e industrial do processo produtivo.

4. Materiais de Combate a Incêndios e Serviços de Prevenção de Incêndios

A manifestante sustenta que tem suas atividades regulamentadas pelo Código Ambiental (Lei nº 12.651/2012) e que, conforme a Resolução Conama nº 237/1997, a empresa está sujeita a licenciamento ambiental condicionado ao cumprimento de todas as normas ambientais, dentre elas aquelas destinadas a prevenção e combate a incêndio.

Dessa forma, tais dispêndios revelam-se como condições de existência e manutenção das atividades da manifestante. Assim, de acordo com a teoria da subtração utilizada pelo STJ, devem ser considerados insumos.

Ademais, de acordo com o PN Cosit nº 05/2018, tais dispêndios devem ser considerados insumos, pois decorrem de imposição legal.

5. Tambor para Descarte de Resíduos

A manifestante alega que o descarte de resíduos é parcela imprescindível ao processo produtivo, exatamente porque o correto descarte de resíduos ao aterro industrial, além de ser condição de adequação desta às normas ambientais as quais se sujeita, afigura como parte do processo produtivo. Sem o descarte dos resíduos contaminados, não há finalização do processo de fabricação da celulose.

6. Ferramentas; Materiais que não Constituem como Partes e Peças de Equipamentos; Materiais para Aumento da Capacidade Operacional - Investimento e Máquinas e Atividades de Limpeza

A manifestante afirma que a glosa de crédito teve por razão de ser a segregação da atividade da requerente, procedida equivocadamente pela fiscalização.

Nessa esteira, aduz que a atividade produtiva do contribuinte não pode ser encarada como um conjunto descoordenado das etapas florestal, de corte e manejo da madeira e de fabricação da celulose. Também não se pode tratar das etapas do ciclo produtivo de forma estanque, sem se reconhecer a indiscutível unicidade que é característica da atividade de produção de celulose.

Assim, sustenta que não há como segregar o maquinário utilizado pela requerente em seu parque industrial, analisando-se peças em apartado que, em seu todo, compõe o seu processo produtivo.

Por fim, assevera que o Carf possui entendimento no sentido da possibilidade de creditamento de tais itens.

7. Bens Adquiridos de Pessoa Jurídica Domiciliada no Exterior Vinculada a Receita de Exportação

A manifestante apresenta a Solução de Consulta Cosit nº 70/2018, a qual reconhece a legitimidade do creditamento de bens e serviços importados vinculados a receitas de exportação.

8. Serviços de Manutenção na Estrada, Serviços Doação, Serviços de Construção Civil, Apoio Cartográfico e Topográfico

A manifestante alega que a fiscalização desconsidera a realidade produtiva do contribuinte, pois este possui processo produtivo único, que vai desde o plantio até o escoamento da produção. Nesse contexto é que estão inseridas as estradas cuja construção e manutenção legitimam o crédito realizado.

9. Serviços Diversos ou Não Identificados

A manifestante afirma que, nesse ponto, a fiscalização glosou créditos relacionados a: outros gastos administrativos; Serviço de apoio administrativo; Serviços médicos; Serviços de iluminação; Contratação de serviços de Desenhista/Projetista; Elaboração de etiquetas de controle - serviço gráfico; Gastos com manutenção de equipamentos de telecomunicação para transmissão de sinais ópticos de voz e dados classificados como "serviço energia demanda"; Manutenção de ar condicionado para atender a escritórios e salas elétricas.

Nesse contexto, alega que tais dispêndios também se prestam a viabilizar o processo produtivo e, dessa forma, sua exclusão inviabilizará, ou, ao menos, reduzirá a qualidade do produto final do contribuinte (teoria da subtração).

10. Despesas com Energia Elétrica e Energia Térmica

A manifestante sustenta que, não obstante efetivamente produzir a energia utilizada como insumo, entre os custos dessa produção está o pagamento dos encargos de Transmissão e dos custos ao Operador Nacional do Sistema Elétrico. Dessa forma,

em sendo custos relativos a insumos, outra não pode ser a conclusão senão a de reconhecer a legitimidade de creditamento desses valores.

11. Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)

A manifestante afirma que o creditamento teve por base o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que permite a apuração de créditos relativamente a *"máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços"*.

Ademais, assevera que os gastos com construção civil e locação de andaimes se prestam a viabilizar a manutenção do parque fabril pelos funcionários e, ainda, que os gastos com instalações elétricas/alarmes é condição essencial a manutenção do parque fabril e segurança.

12. Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

Acerca dos gastos efetuados com estradas públicas, a manifestante alega que não desconhece que a responsabilidade pela sua manutenção é do respectivo ente federado. Ocorre que é igualmente sabido que, não raras vezes, esse ente não cumpre com tal responsabilidade, sendo comum (quase regra no Brasil), que a União - sabedora de suas limitações - outorgue a empresas privadas a concessão para manutenção das estradas que seriam de sua responsabilidade. Dessa forma, como a estrada utilizada pela manifestante não possui condições mínimas para viabilizar o transporte de seus produtos e não havendo qualquer concessionária particular o fazendo, ela mesma assumiu o encargo de manter a estrada.

Conclui dizendo que a falta de manutenção da estrada paralisaria sua produção e, assim, os gastos são relevantes e essenciais à manutenção do processo produtivo.

13. Pedidos

Preliminarmente, a requerente pugna pela reunião dos processos administrativos autuados para apuração dos créditos de PIS e Cofins relacionados aos períodos de apuração contidos entre os meses de janeiro/2013 a dezembro/2015, de modo que a tramitação conjunta permita a análise única da matéria.

No mérito, requer que a manifestação de inconformidade seja julgada procedente, para que o direito creditório discutido seja integralmente reconhecido.

Alternativamente, requer a conversão em diligência, para que possa comprovar o caráter de insumo dos bens em discussão.

Uma vez processada, a manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente pela DRJ de Curitiba (PR), o que se deu nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não-cumulatividade da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que 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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

COMBUSTÍVEL DESTINADO A TERCEIRIZADO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

É possível o desconto de créditos relacionados a aquisições de combustível destinado a empresas terceirizadas contratadas para realizar serviços de frete, desde que sejam prestados dentro do processo produtivo do contribuinte.

IMPORTAÇÃO VINCULADA A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO.

Os créditos relativos à importação de bens e serviços vinculados a receitas de exportação podem ser objeto de compensação e de ressarcimento.

DESPESAS COM ENERGIA. CUSTOS DE TRANSMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Quando se trata de energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não é possível calcular créditos em relação a custos para utilização de rede de transmissão para venda do excedente de energia produzida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

INSTRUÇÃO PROCESSUAL. PROVAS. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

É prescindível a realização de diligência quando as provas já carreadas aos autos são suficientes para formar a convicção necessária ao julgamento da lide.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste recurso, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo os argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento de COFINS não-cumulativo vinculado à receita de produtos destinados à exportação do 2º trimestre de 2015, com pedidos de compensação atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas.

Em resumo, de acordo com o relatório de auditoria fiscal, a fiscalização procedeu aos seguintes ajustes na determinação da base de cálculo dos créditos da contribuição em comento, das quais resultaram os seguintes anexos:

- ANEXO I – Consolidação dos valores pleiteados e deferidos;

- ANEXO II– Glosas efetuadas relativas a Bens Utilizados como Insumos;
- ANEXO III – Glosas efetuadas relativas a Serviços Utilizados como Insumos;
- ANEXO IV – Valores considerados relacionados ao consumo de energia;
- ANEXO V– Glosas efetuadas nos créditos apurados sobre o ativo imobilizado apurados com base nos encargos de depreciação;
- ANEXO VI – Glosa efetuadas e reconhecimento nos créditos apurados sobre o ativo imobilizado apurados com base no método custo de aquisição.

No julgamento da manifestação de inconformidade pela DRJ, em razão do novo conceito de insumo adotado pelo STJ, na Nota Explicativa PGFN nº 63/2018 e no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, foram revertidas as seguintes glosas:

- (i) Tambor para descarte de resíduos;
- (ii) Insumos florestais e atividades de reflorestamento;
- (iii) Combustível utilizados para abastecer as máquinas do campo, além daqueles utilizados para transporte de máquinas entre estabelecimentos florestais e, por fim, a reversão das glosas com aquisição de combustíveis.

Desta feita, após o julgamento da DRJ, restaram como controversas no processo os ajustes sobre os créditos, envolvendo as seguintes rubricas:

- (i) ao aproveitamento extemporâneo de parte dos créditos, tendo em vista que não ocorreu um mero aproveitamento em período subsequente, mas sim a escrituração intempestiva dos créditos relativos a notas fiscais em discussão em cada um dos processos; bem como
- (ii) créditos sobre armazenagem de mercadorias, frete de insumos e nas operações de venda, despesas com materiais de uso e consumo corriqueiro ou de apoio (faróis de trabalho, antena, thinner, cola, lâmpadas de iluminação geral entre outros);
- (iii) créditos sobre materiais de Combate a Incêndios e Serviços de Prevenção de Incêndios
- (iv) créditos sobre Serviços de Manutenção de Estradas, Doação, Construção Civil e Apoio Cartográfico e Topográfico; Materiais/Serviços para Aumento da Capacidade Operacional; Serviços de Montagem e Desmontagem de Andaimos, incluindo Custos com Mão de Obra; Materiais de Tecnologia da Informação; Gastos com Consultoria; Serviços de Limpeza; Serviços Diversos; Estradas Públicas; Gastos Relacionados à Construção Civil; Vigilância, Inventário Florestal e Serviços de Tecnologia Florestal; Combustível Transporte de Insumos e de Pessoal.

(v). Bens do Ativo Imobilizado;

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividades principais a produção e comercialização de mudas de eucalipto, madeira de eucalipto, energia elétrica e celulose branqueada de eucalipto, este último destinado a exportação.

Na produção da celulose, para obtenção do produto final, a Recorrente dispõe de fazendas de produção de eucalipto, produzindo a madeira que utiliza em seu processo industrial (produção própria).

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao Contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tivesse transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹,

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal aplicou o conceito mais moderno de insumos para operar as glosas, aquele concernente aos critérios de essencialidade e relevância, que se extrai do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Da mesma forma, o julgamento da DRJ analisou as glosas efetuadas sob o conceito de insumo estabelecido nesse mesmo julgado, segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Esse mesmo entendimento do conceito de insumo deverá nortear as análises das glosas que permaneceram controversas nesta fase processual, conforme será recorrido em alguns dos itens seguintes.

Do aproveitamento extemporâneo dos créditos

Conforme explicitado pelo Contribuinte no recurso, parte dos créditos pleiteados pela Recorrente não foi aceito por entender a Autoridade Fiscal que ocorreu o aproveitamento extemporâneo de créditos de notas fiscais emitidas em novembro/2011 no ano de 2012, sem a empresa ter cumprido a formalidade de retificar as suas declarações.

Embora tal temática conste do recurso voluntário, percebe-se que ela não foi objeto de glosa no período sob análise de 2015, mas sim do ano de 2012, conforme explicitado pelo próprio Contribuinte em sua defesa.

Desta feita, não deve ser conhecida essa matéria abordada no recurso.

Glosas de créditos sobre a armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda; materiais que não constituem como partes e peças de equipamentos e máquinas

Com relação aos materiais que não se constituem como partes e peças de equipamentos e máquinas, a Fiscalização aduz que se tratam de materiais de uso e consumo corriqueiros, entre outros, que não participam do processo produtivo da celulose branqueada e sim servem de apoio às indústrias em geral, não se constituindo em insumos para as contribuições ao PIS e à COFINS.

Em sua defesa, a Recorrente apenas faz considerações genéricas sobre a unicidade do seu processo produtivo, que afirma ir desde a produção da sua matéria-prima principal, com a plantação e extração do eucalipto, até a produção da celulose, mas não trouxe aos autos a especificação da utilização dos materiais glosados, tampouco indicou se tais materiais são utilizados em alguma máquina ou equipamento.

Conforme antes consignado, o potencial para uma aquisição de bem ou serviço ser considerado como insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade de produção/fabricação ou prestação de serviços desempenhada pela empresa.

Como se observa pela própria denominação dos materiais em comento, percebe-se que se tratam de materiais de consumo não relacionados à atividade produtiva, pois são claramente de utilização em atividades de apoio na Fiscalizada. Como exemplos, pode-se citar: faróis de trabalho, antena, thinner, cola, lâmpadas de iluminação geral, entre outros.

Portanto, deve ser mantida a glosa desse item.

Com relação a glosa de fretes de insumos não identificados (item 4.10 do Relatório Fiscal), a Fiscalização reconheceu parte do direito a crédito no frete pago na aquisição das mercadorias utilizadas como insumos, uma vez que consoante a boa técnica contábil e a legislação fiscal (art. 289, § 1º, do RIR/1999) integra o custo de aquisição das mercadorias adquiridas, quando pago pela pessoa jurídica adquirente.

No entanto, com relação a parte do frete creditado como insumo, aduz a Autoridade Fiscal que somente é possível reconhecer o direito creditório sobre os fretes contratados com as aludidas pessoas jurídicas quando identificada nos documentos fiscais a relação dos insumos transportados.

No Relatório Fiscal, é informado que a motivação para a glosa desses fretes de mercadorias adquiridas foi porque nos documentos fiscais não houve a descrição do insumo transportado ou houve a descrição genérica com os dizeres “CODIGO ELIMINADO” “JOGO ELIMINADO”, fato que impediu a análise do direito ao creditamento para esses documentos fiscais.

Em seu recurso, a Recorrente novamente apenas trouxe argumentações genéricas sobre a integração e unicidade do seu processo produtivo da celulose, mas não trouxe qualquer prova visando infirmar a motivação para a glosa apresentada pela Fiscalização, qual seja, documentos fiscais de fretes sem a descrição da mercadoria transportada.

Como é cediço, em casos de ressarcimento ou restituição, é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

A Recorrente deveria ter trazido documentos hábeis aos autos no sentido de demonstrar quais foram as mercadorias transportadas em cada frete creditado, mas nada foi feito nesse sentido.

Assim, mantém-se a glosa operada pela Fiscalização neste item.

Com relação aos serviços de transporte glosados constante do item 5.9 do relatório fiscal, nos quais foi possível identificar o produto transportado, a Fiscalização informou que se tratavam de 4 (quatro) tipos de materiais transportados:

- a) madeira – transporte das toras de madeira das florestas para a fábrica;
- b) combustíveis;
- c) cinzas – as cinzas são resíduos gerados da queima do cal realizada no processo produtivo da celulose que retorna para o campo para ser utilizado como adubo; e
- d) Máquinas

A Fiscalização apresentou as seguintes conclusões sobre a possibilidade de creditamento dos itens acima:

i) Diante da natureza das operações, chegou-se à conclusão ser possível a apuração de créditos em relação ao transporte das toras de madeira, visto que a operação se constitui como transporte dentro do mesmo estabelecimento, da matéria-prima da celulose;

ii) No transporte de combustíveis, houve a não apresentação da comprovação de valores contratados, solicitados no TIF nº07. Caso a documentação tivesse sido apresentada, o aproveitamento dos créditos desse serviço seriam proporcionais ao consumo de combustível pela própria vercel, rateio de combustíveis, em razão das considerações já descritas no item 4.11.

iii) Não foi considerado o creditamento do transporte desses resíduos pois não foi atendida solicitação de comprovação dos valores contratados para este serviço; e

iv) Em relação ao transporte de máquinas entre os estabelecimentos florestais, conclui-se pela possibilidade de creditamento, tendo em vista que tais máquinas são utilizadas no campo, conforme Parecer Normativo COSIT nº05/2018.

Como se observa, negou-se a possibilidade de creditamento dos serviços de transportes dos itens (b) e (c) porque a empresa deixou de apresentar os comprovantes de despesas/custos solicitados pela Fiscalização.

Em seu recurso, a Recorrente não trouxe qualquer prova visando infirmar a motivação para a glosa apresentada pela Fiscalização, qual seja, documentos comprobatórios das despesas creditadas.

Para não ser repetitivo, valem aqui as mesmas considerações a respeito do ônus da prova do Contribuinte em caso de ressarcimento ou restituição constante do item anterior.

Assim, mantém-se a glosa de serviços de fretes no transporte de combustíveis e resíduos de cinzas.

Por fim, com relação aos créditos de armazenagem ou fretes em operações de vendas não consta informação de glosa dessas rubricas no período sob análise, tampouco é abordado esse tema no acórdão recorrido.

Desta feita, não deve ser conhecida as argumentações da Recorrente sobre essas temáticas.

Materiais de combate a incêndios e serviços de prevenção de incêndios

A Recorrente aduz que pela atividade desenvolvida de produção de madeira e celulose está sujeita a licenciamento ambiental por imposição legal, nos termos da Anexo I, da Resolução CONAMA Nº 237/1997 e Código Ambiental (Lei nº 12.651/2012). Sendo certo que a concessão do licenciamento ambiental está condicionada ao cumprimento de todas as normas ambientais, dentre elas aquelas destinadas à prevenção e combate a incêndio.

Disso, conclui a Recorrente que os dispêndios com materiais de prevenção e combate à incêndios e de monitoramento são gastos imprescindíveis à produção da Empresa, sendo certo, inclusive, que tais dispêndios são condições essenciais e relevantes para que a Recorrente inicie suas atividades.

Com razão a Recorrente.

Pela descrição das despesas envolvidas nessa rubrica, tratam-se de procedimentos realizados com a floresta formada a fim de se evitar a ocorrência de incêndio ou a sua propagação em caso de ocorrência e, por consequência, a destruição da principal matéria-prima utilizada no seu processo produtivo. Dentre os serviços e materiais envolvidos nesse tipo de atividade, encontra-se o sistema de monitoramento de incêndio e o patrolamento Aceiro – processo de abertura da mata, com eliminação da vegetação rasteira, com o intuito de provocar a descontinuidade de material vegetal, evitando assim a propagação do fogo de queimadas e incêndios.

Ao meu sentir, esse tipo de serviço tem relação direta com o trato da floresta, que se constitui na principal matéria-prima utilizada pela empresa na produção de celulose, constituindo-se em elemento essencial para a sua formação.

Ademais, como afirmado pela Recorrente em seu recurso, para o seu manejo da floresta, a legislação pátria exige licenciamento ambiental, nos termos da Anexo I, da Resolução CONAMA Nº 237/1997 e Código Ambiental (Lei nº 12.651/2012), e, por consequência, procedimentos para evitar e combater o incêndio em florestas formadas com o estabelecimento obrigatório de planos de contigência.

Desta feita, enquadram-se tais gastos na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, seja pelo critério da essencialidade ou da relevância.

Nesse mesmo sentido, tem sido a jurisprudência predominante das Turmas Colegiadas do CARF, conforme exemplificado pelas seguintes ementas:

PIS/PASEP. CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS.

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os 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; (ii) aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos; (iii) transporte de madeira entre a floresta e a fábrica; (iv) lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola; (v) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados e (vi) combustíveis empregados no processo produtivo.

(Acórdão nº 9303007.864 – 3ª Turma da CSRF, sessão de 22 de janeiro de 2019, relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

COFINS. CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS.

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os 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; (ii) aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos; (iii) transporte de madeira entre a floresta e a fábrica; (iv) lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola; (v) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados e (vi) combustíveis empregados no processo produtivo.

(Acórdão nº 3401.009.061, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Soares, sessão de 25 de maio de 2021)

(negritos nossos)

Dessa forma, as glosas com combate a incêndios e serviços de prevenção de incêndios deste tópico devem ser revertidas.

Glosa de serviços de manutenção na estrada, serviços doação, serviços de construção civil, apoio cartográfico e topográfico – materiais/serviços para aumento da capacidade operacional, estradas públicas, gastos relacionados à construção civil e serviços de tecnologia florestal

Conforme informado pela Fiscalizada, periodicamente são realizadas vistorias nas estradas e, quando necessário, reparos, roçadas, desentupimento de bueiros e manutenção de meio-fio, sarjeta, etc. As Notas Fiscais apresentadas referem-se a “serviços de reparo de canaletas e bueiros” e “Topografia para construção de estradas”.

Neste tópico o Auditor Fiscal aduz que os itens glosados não representam a aquisição de insumos, posto que claramente não se referem ao processo produtivo.

Novamente, a manifestante em sua defesa utiliza o argumento da unicidade de seu processo produtivo, dessa vez para justificar o direito a diversos créditos relativos relacionados.

Sem razão a Recorrente.

Por certo, para os bens e serviços utilizados em manutenção para serem considerados insumos na apuração das contribuições, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, devem ser aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo e não serem passíveis de ativação obrigatória, uma vez que, na hipótese de o bem ser de ativação obrigatória, enseja a tomada de crédito com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Ocorre que no caso ora analisado tais bens e serviços de manutenção de estradas e obras de construção civil são claramente aplicados em atividades fora da atividade produtiva desenvolvida pela empresa de produção de madeira e celulose, não fazendo jus ao direito de creditamento.

Alguns dos serviços descritos neste tópico, quais sejam, serviços de construção civil, apoio cartográfico e topográfico – materiais/serviços para aumento da capacidade operacional, estradas públicas e gastos relacionados à construção civil são típicos serviços aplicados em obras de construção civil, não se confundindo com serviços aplicados em máquinas e equipamentos utilizados na produção. Quanto a esse aspecto a Recorrente não trouxe qualquer prova hábil em sentido contrário.

Como é cediço, em casos de ressarcimento ou restituição, é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

Por fim, com relação aos serviços técnicos florestal, a empresa explicou que se tratam de serviços de tecnologia florestal relacionados com as atividades desenvolvidas pelas áreas de melhoramento genético e biotecnologia.

Como se constata tratam-se de serviços de pesquisa e desenvolvimento visando o melhoramento genético das espécies florestais utilizadas para a produção da celulose. Tais despesas, embora sejam importantes para um possível aumento da produtividade da empresa no futuro, não podem ser consideradas insumos do período ora analisado posto que não participam

do processo produtivo. O correto tratamento a ser dado a esse tipo de despesa é acumular os valores despendidos como ativo intangível para só depois, por ocasião da sua utilização e aplicação, efetuar-se a amortização e o respectivo cálculo de crédito de PIS e COFINS.

Assim, mantém-se as glosas discutidas neste tópico.

Serviços de Montagem e desmontagem de andaimes, incluindo custos com mão de obra

Segundo a Fiscalização foi constatado em diligência à empresa que os andaimes são utilizados, no período de parada geral, para limpeza e acesso a determinadas áreas das máquinas. Assim, concluiu que tais serviços não contribuem no processo produtivo da celulose.

Pela descrição dos serviços envolvidos nesta rubrica, tratam-se de despesas com manutenção em máquinas e equipamentos utilizadas no processo produtivo da fábrica de celulose.

Entende-se como manutenção os esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

Veja o que o Parecer Normativo Cosit nº5/2018 diz a respeito do tema:

(...)

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. **Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.**

(...)

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

(negritos nossos)

Portanto, sendo incontroverso que as despesas com serviços de montagem de andaimes contribuem para a manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção, elas devem ser consideradas insumos pela sua essencialidade ao processo produtivo.

Cabe frisar, ainda, que a legislação trabalhista estabelece procedimentos de segurança para os trabalhadores na utilização de andaimes. A norma regulamentadora (NR-18) determina que o dimensionamento de andaimes, estruturas de sustentação e fixação devem ser feitas por profissionais legalmente habilitados. Os andaimes devem ser dimensionados e construídos de modo a suportar, com segurança, as cargas de trabalho a que estarão sujeitos.

Resta evidente também que tais despesas devem ser consideradas como insumos pelo critério da relevância.

Por fim, o fato de tais despesas acontecerem em período de parada geral da fábrica não tem qualquer relevância para a conclusão tomada quanto a sua essencialidade ou relevância como insumo, pois o fato da máquina ou equipamento se encontrar parada, sem produzir, no momento da prestação do serviço isso não desnatura tais despesas como manutenção aplicada no processo produtivo.

Com essas considerações, deve ser revertida a glosa.

Materiais de tecnologia da informação, materiais de monitoramento de sistemas, gastos com consultoria e assistência técnica

Com relação aos materiais de tecnologia da informação e materiais de monitoramento de sistemas, a Recorrente explica que se trata de um complexo sistema de softwares adquiridos que lhe permite coletar, armazenar e analisar grandes volumes de dados dos processos, possibilitando, não só, a melhoria da qualidade da produção como a própria execução desta.

Como se percebe, a Empresa quer calcular créditos como insumos sobre a aquisição de licenças de uso de softwares utilizados no seu processo produtivo por entender que são essenciais ao seu processo produtivo.

Sem razão a Recorrente.

Não há previsão legal para a dedução dessas aquisições como insumo, posto que devem ser registradas no imobilizado da empresa.

Como se sabe, devem ser registrados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos (tangíveis) destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade e que se espera utilizar por mais de um ano, tais como móveis e utensílios, softwares, ferramentas, peças de reposição, sobressalentes, obras civis, instalações, etc.

A contabilização da despesa com a aquisição de softwares deve ser registrada no ativo intangível e o aproveitamento dos créditos deve se dar por meio da amortização, nos termos do art. 3º, XI, c/c art. 3º, §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003 (e respectivo na Lei nº 10.637/2002): “Lei nº 10.833, de 2003:

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

[...]

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;

[...]

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Por fim, no que concerne às despesas com consultoria e assistência técnica, a Recorrente não detalha os serviços que foram prestados, limitando-se a arguir genericamente a

unicidade do seu processo produtivo e a essencialidade da despesa, sem apresentar argumentos específicos capazes de infirmar as conclusões da Fiscalização.

Diante do exposto, deve ser mantida a glosa desses itens.

Atividades de Monitoramento, de Sistemas de Segurança, Vigilância, Inventário Florestal

Neste tópico foram identificados os seguintes serviços prestados glosados e os seus responsáveis:

- DAP ENGENHARIA FLORESTAL LTDA. Na informação do contribuinte o serviço é de inventário florestal, descrição da nota fiscal, informado na planilha de insumos;
- EQUILIBRIO PROTECAO FLORESTAL. Na informação do contribuinte o serviço é vigilância, descrição da nota fiscal, informado na planilha de insumos;
- VISEL VIGILANCIA E SEGURANÇA LTDA. Também descrito como “SERVIÇO DE MANUTENÇÃO TEMPORÁRIO”, pelo contribuinte em sua planilha, trata-se de serviço de Vigilância, serviço este selecionado em amostragem para descrição mais detalhada, devido a descrição genérica inicialmente informada; e
- ARVUS TECNOLOGIA SA. Conforme informado pela fiscalizada, os serviços relacionados a esta empresa se tratavam de monitoramento da adubação.

Conforme informação extraída do site de empresa especializada³, esclarece-se o que é e para que serve o inventário florestal no ramo de atividade desenvolvido pela Recorrente:

O Inventário florestal é feito para avaliar **variáveis qualitativas e quantitativas de uma floresta** e suas inter-relações (como as dinâmicas de crescimento e a sucessão florestal) e serve de base para planejamento do uso dos produtos florestais, realização de manejo sustentável da floresta, bem como para embasar propostas de planos de desenvolvimento e política florestal de caráter regional ou nacional.

Em outras palavras, o inventário florestal fundamenta-se em técnicas e metodologias aplicadas a uma cultura de interesse, seja ela eucalipto, pinus, teca, guanandi, por exemplo, e possui sempre um objetivo final, como por exemplo, saber:

Qual o **volume de madeira** da minha floresta?

Quanto vou ter de **volume de biomassa** no final de 5 anos?

Qual a **produtividade média** da floresta?

Qual a região de **maior produtividade**?

Qual a época que irei obter o **ótimo retorno econômico**?

(negritos originais)

Deduz-se das informações acima que o inventário florestal tem importante papel no surgimento da principal matéria-prima da empresa, qual seja, madeira de eucalipto, posto que por meio dele é feita a medição da quantidade e a avaliação da qualidade de madeira tanto daquela floresta que está em formação como aquela já formada e que está preste a ser cortada. Tal informação, no meu entender, é essencial para o bom manejo das florestas que fornecem a madeira para a produção da celulose.

Devem ser revertidas, portanto, as despesas com inventário florestal.

3

<<https://treevia.com.br/a-importancia-de-inv-flor/#:~:text=O%20Invent%C3%A1rio%20florestal%20%C3%A9%20feito,floresta%2C%20bem%20como%20para%20embasar>>

Com relação aos serviços de vigilância e segurança patrimonial, resta evidente que são atividades intermediárias da empresa, que não fazem parte da atividade principal de produção de madeira e celulose e, por consequência, não podem ser entendidos como insumos.

Por fim, no que concerne aos serviços de monitoramento da adubação entendo que está diretamente relacionada com a produtividade da formação de florestas, que se constitui na principal matéria-prima para a produção de madeira e celulose, sendo certo que tal despesa é essencial ao processo produtivo pelo critério da essencialidade.

Dessa forma, deve se revertida a glosa com serviços de monitoramento de adubação.

Serviços de limpeza

Dentre as atividades de limpeza, a Fiscalização apurou as seguintes:

- A empresa F G S BASTOS REVESTIMENTOS cuja descrição da nota, segundo a planilha de insumos é de “Serviço de jateamento de estrutura”. Trata-se de limpeza de balanços. Este serviço foi selecionado em amostragem para descrição mais detalhada, devido a descrição genérica apresentada.

- A empresa LPATASA ALIMENTAÇÃO E TERCEIRIZAÇÃO. A descrição da nota fiscal, segundo sua planilha, consta como “Serviço operação”. Trata-se de limpeza de banheiros. Este serviço foi selecionado em amostragem para descrição mais detalhada, devido a descrição genérica apresentada.

A Recorrente não trouxe maiores argumentações sobre essa rubrica, apenas insiste na característica da unicidade do seu processo produtivo para considerar essa despesa como insumo.

Resta evidente que no ramo de atividade desenvolvida pela empresa esses tipos de despesas com limpeza não podem ser considerados como insumo posto que não são aplicados no processo produtivo.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa de materiais de limpeza.

Combustível

Neste tópico a Fiscalização explica que o contribuinte apresentou uma planilha onde demonstra o rateio de combustíveis, rateio este indicado nas planilhas de insumos, ANEXO II. O rateio é entre o consumo das empresas terceirizadas e da Veracel. Foi solicitado, na ocasião, a apresentação dos contratos de prestação de serviços das empresas que participavam do rateio.

Os contratos tem como base um escopo técnico, no qual são descritas todas as condições exigidas pela Veracel na prestação dos serviços, metas de desempenho, obrigações da contratante, benefícios das contratadas, entre outros. As empresas terceirizadas foram contratadas para os serviços de carregamento de toras de eucalipto nos caminhões, empilhadas a margem das estradas, transporte dessas toras de eucalipto até a fábrica, transporte de cinzas, transporte de combustíveis para abastecimento de máquinas e equipamentos florestais, transporte de celulose até o Terminal Marítimo de Belmonte, entre outros.

Dentre os acordos estabelecidos nos contratos, é comum a todos o fornecimento do combustível pela Veracel a essas empresas terceirizadas. As regras de fornecimento incluem um acompanhamento do combustível fornecido, metas de consumo que, dependendo do resultado, podem gerar bonificações para as terceirizadas assim como multas.

Outro combustível fornecido pela Veracel é o óleo diesel marítimo. Este combustível é utilizado exclusivamente pela empresa NORSUL, sendo esta contratada para o transporte da celulose a partir do Terminal Marítimo de Belmonte até os portos por onde a celulose é exportada. Da mesma forma o contrato entre as partes demonstra a negociação do combustível. Nesse caso não há rateio, logo, não foi reconhecido o crédito pleiteado para o combustível “óleo diesel marítimo”. Da mesma forma, houve glosa integral dos combustíveis em que foi possível identificar, nas planilhas de insumos, o serviço para o qual ele foi utilizado. Isso porque alguns serviços foram executados exclusivamente por empresas terceirizadas, conforme planilha de rateio dos combustíveis, apresentada pelo contribuinte.

No julgamento da DRJ, os julgadores reverteram as glosas dos combustíveis utilizados dentro do processo produtivo da Recorrente, notadamente, os combustíveis utilizados por empresas terceirizadas nas áreas de operação “FLORESTAL”, “FLORESTAL CARREGAMENTO CAMPO”, “FLORESTAL TRANSP CAMP X FAB” e “FLORESTAL – TRANSPORTE DE MADEIRAS”. De outro lado, foram mantidas as glosas referentes a combustíveis utilizados por empresas terceirizadas na área de operação “INDUSTRIAL TRANSP. CELULOSE” e o óleo diesel marítimo, isso porque considerou-se que tais despesas foram aplicadas no transporte de produtos acabados (celulose).

Entendo que a decisão de piso deve ser mantida nesse aspecto posto que tal despesa de combustível utilizada no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não pode ser considerada como insumo por não fazer parte do processo produtivo. Ela ocorre em uma fase de pós produção, depois que o produto já se encontra pronto.

Nesse sentido, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018 adotou o mesmo raciocínio quanto aos fretes, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.**

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço.** Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(negritos nossos)

Nesse mesmo sentido, vem decidindo a CSRF:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de insumo, para fins de tomada de créditos das contribuições sociais, está inarredavelmente vinculado ao processo produtivo executado pelo contribuinte. Os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço tomado depois de encerrado o processo produtivo, não se subsume no conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos não ensejam creditamento.

As despesas de frete, inclusive no regime monofásico, somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes do STJ.

(Acórdão nº 9303-012.804, 3ª Turma. sessão de 14 de fevereiro de 2022, relatoria do Conselheiro Rodrigo Pôssas)

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Com essas considerações, devem ser mantidas as glosas de combustíveis utilizados no transporte de produtos acabados (celulose) entre estabelecimentos da empresa pelas terceirizadas.

Transporte de pessoal

Segundo a Fiscalização, não podem ser considerados para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS despesas com transporte de pessoal. Como se depreende da legislação vigente, não pode ser interpretado como insumo todo e qualquer bem ou serviço que produz despesa necessária à atividade da empresa, mas, tão somente aqueles contribuem direta e efetivamente para a produção do bem. Somente é permitida a apuração de créditos relativos a transporte, alimentação e fardamento de pessoal à pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, conforme expresso no inciso X do caput do Art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.673/02.

A Recorrente, por sua vez, aduz no que se refere ao transporte de pessoal, que possui um processo industrial único, sendo certo que todos os esforços despendidos desde o inicial plantio da semente, passando pelo corte da árvore e manejo/transporte da madeira e culminando com a transformação desta madeira em celulose, são voltados à obtenção do produto final. E é exatamente neste contexto que se insere o transporte de pessoal, imprescindível para que haja a integração entre as fases de plantio e industrial do processo da Recorrente, pelo que se nota que, também nesse particular, legítimo o creditamento realizado pela Requerente.

Sem razão a Recorrente.

Não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abarcar todos os seus gastos como créditos sobre insumos sob a alegação de que todos esses custos e despesas são necessárias à atividade da empresa gerando direito a crédito. Como já discorrido anteriormente, o direito a crédito sobre bens ou serviços como insumos se dá naqueles utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, em função da sua essencialidade nessas atividades. Além

disso, em razão da relevância, também se admite o creditamento de bens e serviços como insumos cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação de serviço, integre o processo produtivo por imposição legal.

No caso em apreço, entendo que as despesas voltadas para viabilizar a atuação mão de obra não se constituem insumos, pois não são aplicadas na atividade produtiva desenvolvida pela empresa.

Nesse sentido, também dispõe o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, concluindo pela impossibilidade de creditamento quanto às despesas voltadas para a viabilização da atuação da mão de obra:

133. Diante disso, resta evidente que **não podem ser considerados insumos** para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com **itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra** empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, **transporte**, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

(negritos nossos)

Assim, mantém-se a glosa.

Serviços diversos

No relatório fiscal, o Auditor informa que foram glosadas neste tópico os serviços que não participam do processo produtivo ou não puderam ser identificados. Estes são alguns dos serviços verificados:

- Serviços outros gastos administrativos – GALTEC COMERCIO E SERVIÇO;
- Serviço de apoio administrativo – TECTRONIC SERVIÇOS TECNICOS LTDA;
- Serviços médicos – WISE MED GESTAO EM SAUDE LTDA;
- Serviços de iluminação – A GERADORA ALUGUEL DE MAQUINAS LTDA;
- Contratação de serviços de Desenhista/Projetista – COBRAPI GERENCIAMENTO E CONSULTORIA;
- Elaboração de etiquetas de controle – serviço gráfico – GRAFICA PAULISTA LTDA;
- Gastos com manutenção de equipamentos de telecomunicação para transmissão de sinais ópticos de voz e dados classificados como “serviço energia demanda”, conforme Nota Fiscal apresentada referente ao fornecedor COMPANHIA HIDRO ELETRICA DO SAO FRANCISCO;
- Manutenção de ar-condicionado para atender a escritórios e salas elétricas – INFRO AIR BAHIA COM.E SERVICOS DE REFRIGERACAO LTDA.
- Monitoramento de adubação -SERVIÇO SILVICULTURAL- Arvus Tecnologia LTDA ,

Por certo, os serviços aplicados nos na área administrativa não fazem parte do processo produtivo, não se constituindo como seu insumo por não serem essenciais ou relevantes a essa área de produção.

No tópico em apreço, deve-se excetuar, no entanto, os serviços de monitoramento de adubação prestados pela empresa Arvus Tecnologia LTDA que entendo que devem ser considerados como insumo, conforme discorrido no tópico “Atividades de Monitoramento, de Sistemas de Segurança, Vigilância, Inventário Florestal”.

Encargos de depreciação sobre bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)

Neste tópico, a Fiscalização afirma que o Contribuinte optou pelo cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre depreciação calculada na forma acelerada sobre diversos bens e vários serviços imobilizados que não estavam sendo aplicados na atividade de fabricação dos produtos destinados a venda. Conforme dispunha à época a Lei nº 10.833/03, art. 3º, § 14 (introduzido pela Lei nº 10.865/04, art. 21) c/c art. 15, o crédito deste tipo destinava-se apenas a máquinas e equipamentos utilizados na área de produção da empresa.

No que se refere à depreciação acelerada utilizada pelo Contribuinte, além de não ser possível a sua utilização antes do bem entrar em operação ou ser instalado, para a utilização dessa modalidade de depreciação a legislação fiscal requer, ainda, que o bem seja uma máquina ou equipamento utilizado na fabricação do produto vendido.

Como se sabe, a depreciação acelerada é calculada sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), destinados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 01/05/2004, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, conforme disposto no §14 do art.3º da Lei nº10.833/ 2003:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(negrito nosso)

No caso concreto, observa-se que vários gastos depreciados aceleradamente pelo contribuinte não têm qualquer identidade com máquinas e equipamentos e sequer são utilizados na área de produção da empresa, o que os tornam não aptos para se submeter à depreciação acelerada, conforme disposto na legislação. Sobre as seguintes aplicações o Contribuinte calculou depreciação acelerada indevidamente: tais como aquisição de concreto, ampliação da cozinha, do vestiário, construção de abrigo para gerador, torneiras, pavimentação do pátio, telhado, brita, fechamento da copa, reforma restaurante, terraplanagem, além de diversos gastos com empresas de construção e engenharia, instalações elétricas/alarme, aluguel para construção civil, locação de andaimes, máquinas e equipamentos que não participam do processo produtivo, entre outras.

Tendo afastada a depreciação acelerada, recalculou-se a depreciação normal dos itens citados de acordo com os prazos estabelecidos na legislação vigente.

Desta feita, deve ser mantida a glosa de créditos calculados sobre depreciação acelerada em valor excedente à depreciação convencional.

Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

O objeto da glosa deste item foram créditos apurados com base nos encargos de depreciação de alguns bens classificados no ativo imobilizado (estradas públicas, demais edificações e capitalização de juros).

Com relação às despesas com manutenção de estradas públicas entendo que não há base legal para o cálculo de crédito, haja vista que o bem não pertence à Recorrente e sequer há concessão do bem pelo ente público. Tampouco, esses bens integram a atividade da empresa, sendo bens públicos.

Por oportuno, transcreve-se a legislação que prevê o cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre encargos de depreciação:

Lei 10.833/2003:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)”

Lei 10.637/2002:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)"

Lei 10.865 / 04:

"Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

Portanto, os dispêndios com manutenção de estradas públicas não ensejam o cálculo de créditos de PIS e COFINS.

No que concerne às demais edificações, a Fiscalização afirma que a Empresa apurou créditos em 10 anos relativo demais edificações, quando deveria ter aplicado o prazo de 25 anos, conforme determina a legislação fiscal que dispõe sobre a matéria. Entre os bens constando nessa situação, temos construções de pontes, estradas florestais (vias internas), trevos, cercas, rampas, pavimentação, serviços de paisagismo, terraplanagem, reforma do posto de combustível, poços, construção de campo de futebol, depósito de resíduos, sistema de detecção de incêndio, prédio administrativo, casa de vegetação, reforma escritório de salvador, reforma restaurante, reforma cozinha, ambulatório, lago ornamental, construção de aeródromo, entre outros.

Embora o Contribuinte não tenha especificamente atacado este ponto, cabe registrar que o prazo para edificações foi estabelecido em 25 anos (4% a.a), por meio da IN SRF nº167/1998.

Com relação à "CAPITALIZAÇÃO DE JUROS" decorrentes de "gastos com empréstimos para construção" que foram imobilizados (capitalizados), há vedação legal expressa para a sua inclusão no custo de aquisição dos bens imobilizados, como procedeu a Recorrente, nos termos do art. 3º §19 (Lei 10.637/02) e Art. 3º §27 (Lei 10.833/03):

Art.3º (...)

(...)

§ 19. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a:

I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea "b" do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado.

(negrito nosso)

Com essas motivações devem ser mantidas as glosas dos créditos calculados sobre a depreciação desses itens.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo dos argumentos a respeito de glosa de créditos extemporâneos e créditos de armazenagem ou fretes em operações de vendas, e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas: i) com combate a incêndios e serviços de prevenção de incêndios; ii) serviços de Montagem e desmontagem de andaimes, incluindo custos com mão de obra; iii) despesas com inventário florestal e monitoramento da adubação; e iv) os serviços de monitoramento de adubação prestados pela empresa Arvus Tecnologia LTDA.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo