



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

**Processo nº** 10247.000001/2006-19  
**Recurso nº** 142.582 Embargos  
**Acórdão nº** 3302-00.039 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de julho de 2009  
**Matéria** Ressarcimento de PIS Não Cumulativo  
**Embargante** PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (UNIÃO)  
**Interessado** JARI CELULOSE S/A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITO. RESSARCIMENTO.

São passíveis de ressarcimento os créditos de PIS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC.

Inexiste previsão legal para a incidência da taxa Selic ou para atualização dos valores objeto de ressarcimento.

ERRO. CONTRADIÇÃO. OCORRÊNCIA.

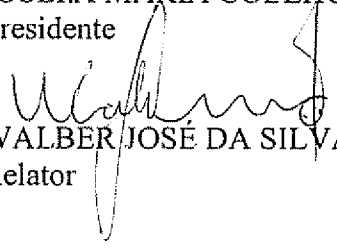
Uma vez constatado erro ou contradição no Acórdão embargado, impõe a sua correção em homenagem à boa aplicação da legislação tributária.

Embargos Acolhidos. Acórdão Re-Ratificado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 3ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA do TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para re-ratificar o Acórdão nº 201-81.144, sanando a contradição e mantido o resultado do julgamento. A Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas apresentará Declaração de Voto.

  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES  
Presidente

  
WALBER JOSÉ DA SILVA  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Antonio Francisco e Alexandre Gomes. Ausente o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

No dia 06/01/2006 a empresa JARI CELULOSE S/A, já qualificada nos autos, ingressou com pedido de ressarcimento de créditos de PIS não-cumulativo, previsto no § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002, relativo ao 4º trimestre de 2005.

A DRF em Monte Dourado – PA deferiu, em parte, o pedido da interessada porque entendeu que o crédito do PIS só alcança os insumos “*diretamente ligados à produção específica de celulose (produto final a ser vendido)*” e também porque no crédito pleiteado foi incluído:

- 1- despesas bens do ativo imobilizado
- 2- despesas relativas à parte florestal
- 3- despesas relativas à manutenção de equipamentos
- 4- despesas relativas ao tratamento de água e a geração de energia elétrica comercializados na vila Monte Dourado;
- 5- notas fiscais de produtos e serviços pós-produção

Inconformada com esta decisão, a empresa ingressou com a manifestação de inconformidade, cujo resumo das alegações constam do relatório da decisão recorrida, que leio em sessão.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA indeferiu a solicitação da interessada, nos termos do Acórdão nº 01-8.406, de 04/06/2007, ratificando o entendimento da DRF em Monte Dourado - PA de que somente podem gerar créditos do PIS as despesas com matérias-primas, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações no processo produtivo.

Ciente desta decisão em 05/07/2007, a interessada ingressou, no dia 03/08/2007, com o recurso voluntário de fls. 283/297, no qual alega que:



1- tem direito ao crédito do PIS sobre os valores de insumos empregados na produção da sua própria matéria-prima (floresta para extração de madeira) destinada à produção de celulose;

2- tem direito ao crédito do PIS sobre os valores de combustível e serviços de frete empregados na produção da sua própria matéria-prima, destinada à produção de celulose, e da comercialização correlata;

3- tem direito ao crédito do PIS sobre os valores de serviços de manutenção de seu parque fabril;

4- tem direito ao crédito do PIS sobre os insumos utilizados no tratamento da água e na geração de energia elétrica comercializados para a Vila Monte Dourado;

5- sobre o crédito deste processo deve ser aplicada a taxa Selic desde a data da apresentação do respectivo pedido de ressarcimento.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído no dia 17/10/2007, conforme despacho exarado na última folha dos autos - fl. 318.


Na sessão do dia 02/06/2008 a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes julgou o recurso voluntário, dando-lhe provimento parcial, nos termos do Acórdão nº 201-81.144 (fls. 336/342).

Ciente do julgado em 10/09/2008, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (União) apresentou os embargos de declaração de fls. 346/351, alegando a existência de contradições no acórdão.

Submetido os embargos de declaração à apreciação deste Conselheiro, foi emitido o Parecer de fls. 355/356, propondo o seguimento dos embargos exclusivamente quanto à contradição afeta às despesas de manutenção do parque fabril da empresa interessada.

O Senhor Presidente da Segunda Seção do CARF acolheu o parecer acima e determinou a inclusão em pauta destes embargos.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator

Os embargos de declaração são tempestivos e, na forma regimental, foram admitidos pela Presidente da Segunda Seção do CARF.

Como relatado, a PGFN (União) apresentou embargos de declaração alegando a existência de contradições no Acórdão nº 201-81.144.

O Senhor Presidente deu seguimento aos embargos quanto à contradição relativa às despesas de manutenção do parque fabril da empresa interessada.

Para facilitar a execução do julgado e a eventual interposição de recurso especial por parte da União e da empresa interessada, refiz integralmente o voto condutor para retificar a contradição apontada pela embargante e para melhor detalhar os custos e despesas com direito ao crédito do PIS reconhecido no acórdão embargado.

A recorrente requereu o ressarcimento de crédito de PIS/Pasep do 4º Trimestre de 2005, previsto no § 2º do art. 5º da Lei nº 10.637/02 e no art. 6º da Lei nº 10.833/03, que abaixo transcrevo, este dispositivo aplica-se ao PIS/Pasep por força do disposto no art. 15, desta mesma Lei nº 10.833/03.

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).*


*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

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



*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º. (grifei)*

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.*

O disposto no § 3º, acima reproduzido, não deixa nenhuma dúvida de que os créditos, apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/03, passíveis de ressarcimento são aqueles “apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação” e não somente os relativos aos insumos usados no processo produtivo do bem exportado, como entende a decisão recorrida. É o caso das despesas com frete na venda, energia elétrica, depreciação de imóveis, etc., que não são insumos, mas dão direito a crédito passível de ressarcimento.

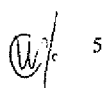
Portanto, a despesa realizada que gera direito a crédito de PIS passível de ressarcimento é aquela vinculada à receita de exportação. Basta isto. Porque é só isto que a lei exige. Não somente os créditos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem empregados na fabricação do produto exportado podem ser ressarcidos. Todo e qualquer “custo, despesa ou encargo” vinculado à receita de exportação, **desde que legalmente gere crédito**, na forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.833/03, pode ser objeto de pedido de ressarcimento previsto no art. 5º da Lei nº 10.637/02.

Mais ainda, a vinculação da despesa com a receita de exportação não guarda relação exclusivamente com o processo fabricação ou produção do bem exportado. A despesa pode ser incorrida antes ou depois de realizada a produção ou a fabricação do bem exportado, a exemplo da despesa com frete de insumos e armazenagem de mercadorias acabas (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão, sim, vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação. Portanto os respectivos créditos de Cofins são passíveis de ressarcimento.

Claro que os insumos empregados na produção de madeira (defensivos agrícolas, fertilizantes, serviço de corte, etc.), os fretes dos insumos e os combustíveis vinculados à produção de madeira dão direito ao crédito do PIS (arts. 3º, II, e 15 da Lei nº 10.833/03). Estando estes custos de produção de madeira vinculados à receita de exportação de pasta de celulose, os respectivos créditos são passíveis de ressarcimento, como acima se disse.

Quanto às despesas com a manutenção do parque fabril próprio entendo que não há previsão legal para o crédito com estes dispêndios. Obra de construção civil (prédios, estradas, etc) não é insumo. A previsão é para as despesas com depreciação das edificações e benfeitorias realizadas em prédio próprio ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, conforme dispõe o inciso VII do art. 3º e seu § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/03.



Em síntese, tem a recorrente direito ao ressarcimento dos créditos de PIS dos seguintes custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação:

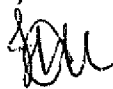
- 1- Serviços Silviculturais;
- 2- Serviços Florestais Produção;
- 3- Outros Serviços Florestais, **exceto** os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:
  - 3.1- Manutenção de Vias Permanentes;
  - 3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estadas;
  - 3.3- Serviço de Pesquisa/Desenvolvimento/Planejamento/Controle Florestal.
- 4- Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose;
- 5- Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;
- 6- Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;

Quanto aos créditos do PIS sobre insumos utilizados no tratamento da água e na geração de energia elétrica comercializados para a Vila Monte Dourado entendo que não há previsão legal para o seu ressarcimento, posto que o produto (energia elétrica e água potável) não foi exportado. A utilização desses créditos segue a regra do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Com relação à incidência da taxa Selic no ressarcimento de crédito do PIS não-cumulativo, ratifico o entendimento da decisão recorrida de que não há previsão legal para o pleito da recorrente. Ao contrário, há vedação expressa (§ 5º do art. 51 da IN SRF nº 460/04).

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup>, adoto os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Por tais razões, que reputo suficientes ao deslinde, ainda que outras tenham sido alinhadas, voto no sentido de acolher os embargos de declaração para re-ratificar o Acórdão nº 201-81.144, mantendo a decisão de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao ressarcimento de créditos do PIS relativo aos seguintes custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação:



<sup>1</sup> Art. 50 Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:  
(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

1- aquisição de insumos, combustíveis, lubrificantes e serviços (acima especificados) empregados na produção de madeira, esta usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose;


2- despesas com serviços empregados na produção de madeira, desde que não sejam obras de construção civil e serviços de pesquisa, desenvolvimento, planejamento e controle florestal;

3- despesas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais e agrícolas, desde que não incorporados ao ativo imobilizado;

4- frete relativo ao transporte de insumos usados na produção de madeira e frete da madeira produzida pela interessada.

Sala das Sessões, em 08 de julho de 2009

  
WALBER JOSÉ DA SILVA



## Declaração de Voto

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Conforme se verifica do relatório e dos termos do voto do eminente relator, trata-se de Embargos de Declaração apresentado contra o acórdão nº 201-81.144, proferido em pedido de ressarcimento de crédito de PIS, com base no artigo 5º da Lei nº 10.637/02.

Para melhor esclarecer os termos do acórdão mencionado, o Ilustre Relator passou novamente pelos argumentos trazidos a lume quando do julgamento do pedido de ressarcimento de PIS, pautado na sistemática não cumulativa, razão pela qual peço vênha para reproduzir todo meu entendimento acerca da questão.

A contribuinte, ora Embargada, por possuir atividade eminentemente exportadora, praticamente não tem seus produtos sujeitos à incidência de PIS/Cofins (saída desonerada). Todavia, mantém o direito ao crédito dos tributos pagos quando da compra de insumos, possibilidade decorrente da característica específica do regime não cumulativo. Tal fato gera a cumulação de créditos de PIS e Cofins na contabilidade da Agravada que, impedida de compensar por ausência de débitos, pode, conforme autorização legal, solicitar o ressarcimento dos valores em espécie.

Nestes termos determina o dispositivo legal:

*"Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:*

*I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*

*II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*



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

Corretíssimo, portanto, o Ínclito Julgador Relator, que da seguinte forma resume a questão *“não deixa nenhuma dívida de que os créditos, apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (10.637/02) passíveis de ressarcimento são aqueles “apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação” e não somente os relativos aos insumos usados no processo produtivo do bem exportado, como entende a decisão recorrida.*

Pois bem. A decisão de primeira instância administrativa se manifestou no sentido de inexistência do direito ao crédito - Acórdão nº 01-8.406/07 - *“ratificando o entendimento da DRF em Monte Dourado - PA de que somente podem gerar créditos da Cofins as despesas com matérias-primas, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações no processo produtivo.”* (termos do relatório)

A Delegacia da Receita Federal e a Delegacia de Julgamento nitidamente entenderam o crédito de PIS/Cofins da mesma forma como costumeiramente interpretam os créditos de IPI, aplicando-lhes as mesmas restrições e considerando como idênticas suas características e particularidades.

Em virtude deste fato e da constatação de que a Secretaria da Receita Federal tem reiteradamente cometido este equívoco - o que se percebe da análise das respostas à consulta proferida pela entidade - entendo por prudente realizar uma prévia análise acerca das evidentes diferenças entre os sistemas não cumulativos do IPI e PIS/Cofins, as quais causam reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários em cada regime.

É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e Cofins, a não cumulatividade alcançava, penas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias - ICMS - e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado - IPI.

Em vista deste fato, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema. Todavia, este procedimento quase que automático e natural, ao invés de solucionar a questão, acaba por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo com a edição das medidas provisórias MP 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 - PIS - e nº10.833/03 - Cofins. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da carta magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), *in verbis*:

*"Art. 195. ....*



§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b, e IV do caput, serão não-cumulativas.

(...)"

Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material.

As contribuições ao PIS/Cofins, desde o início de sua "existência", pretenderam a tributação do faturamento das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/Cofins. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido citamos Marco Aurélio Greco, *in* "Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS", Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomson, 2004: "Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum ao IPI e ao PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto 'receita' e não 'produto'."

O critério "receita", ao contrário do critério "produto", não possui, como bem esclarecido pelo mestre supracitado, "um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa". Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação para ambos os regimes.

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS que pretende a compensação de "imposto sobre imposto", importando-se com o valor despendido a título de



tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma desta tributação e o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pelo Simples, até porque o montante recolhido a título de PIS e Cofins não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito à grandeza de 9,25% de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa, contrariamente aos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que o legislador infra-constitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes com outros inevitavelmente formados de significação específica ao PIS/Cofins. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Além deste critério diferenciador, adoto também, pelo brilhantismo da percepção e fundamento, as razões trazidas a este Colegiado pelo eminente Conselheiro Relator Walber José da Silva. Em seu voto, o relator esclarece que entende diferentes os regimes em virtude de os incisos II e III do parágrafo 3º, referirem-se, especificamente, à aplicação do direito ao crédito em relação aos "*custos e despesas incorridos*" pelo contribuinte.

*"Portanto, basta que os custos ou despesas gerem créditos para a empresa exportadora ter direito ao seu ressarcimento. No caso de empresa industrial, o crédito de PIS não se restringe aos insumos empregados diretamente na produção como defende a decisão recorrida. Todos os créditos decorrentes de custos ou despesas incorridas na produção e venda do produto exportado (celulose), apurados na forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.637/02, são passíveis de ressarcimento.*

*Nesse passo, a despesa realizada que gera direito a crédito de PIS passível de ressarcimento é exclusivamente aquela vinculada à receita de exportação. Basta isto porque é só isto que a lei exige. Não somente os créditos dos insumos (matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e outros) empregados diretamente no processo produtivo dos produtos exportados podem ser ressarcidos. Todas as despesas necessárias ao aferimento da receita de exportação, desde que gere crédito na forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.637/02, pode ser objeto de pedido de ressarcimento previsto nos parágrafos 1º e 2º do art. 5º da Lei nº 10.637/02 e regulamentado pelos arts. 21 e 22 da IN SRF nº 460/2004, abaixo reproduzidos com a redação original."*

Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pela decisão da DRJ, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte.



Finalizada esta análise preliminar, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Embargada são desta forma considerados pela legislação do PIS/Cofins. Dos fatos relatados, constato que a Embargada requer créditos sobre:

- (i) os valores de insumos empregados na produção da sua própria matéria-prima (floresta para extração de madeira) destinada à produção de celulose;
- (ii) os valores de combustível e serviços de frete empregados na produção da sua própria matéria-prima, destinada à produção de celulose, e da comercialização correlata;
- (iii) os valores de serviços de manutenção de seu parque fabril;
- (iv) os insumos utilizados no tratamento da água e na geração de energia elétrica comercializados para a Vila Monte Dourado;

Em princípio esclareço, por consequência lógica da premissa adotada (diversidade entre os regimes não cumulativos), que o conceito de insumos para a não cumulatividade de PIS/COFINS difere daquele utilizado para ICMS/IPI.

Nos termos do II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para fim de se aferir a não cumulatividade destas contribuições, são entendidos como insumos:

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei;*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei;*


*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;*

*III - (VETADO)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.”*

**O primeiro insumo pretendido consiste naqueles empregados na produção da matéria-prima própria** (floresta para extração de madeira) destinada à produção de celulose. São adubos, terra, produtos, etc.

Ao cotejar com os termos legais, entendo que o crédito pleiteado enquadra-se dentre os bens utilizados como **insumo na produção da celulose** e, conseqüentemente, do produto final exportado (inciso II acima citado). A redação do dispositivo legal é clara, e define como insumos os bens e serviços utilizados na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Tal definição observa que o crédito decorre da aplicação do insumo na produção e fabricação de produtos, ao que concluo que o legislador pretendeu estender o benefício do crédito tributário a todos os insumos **utilizados no processo de produção de mercadorias ou serviços**. Neste ponto, a interpretação do conceito de insumo para fim das contribuições ao PIS e Cofins é diametralmente oposta àquela atualmente adotada pela Secretaria da Receita Federal nas hipóteses de não cumulatividade do IPI.

É que não importa, no caso das contribuições, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado, bem como não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado. A questão é que, para a produção daquela mercadoria final, o componente utilizado era indispensável.

Esta situação fica evidente ao se refletir acerca dos insumos envolvidos com a prestação de serviços, os quais, da mesma forma que no processo produtivo de mercadorias, geram créditos. Não há meios de se aferir a relação destes insumos – se direta ou indireta – com os serviços prestados, ao que concluo que estes requisitos são legalmente irrelevantes para a significação do conceito de insumo.

Mencionada conclusão merece guarida posto que realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise. O critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS/Cofins é aferir receita. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi necessário para se alcançar aquela determinada receita financeira naquele específico mês e, na seqüência, verificar se há vinculação à produção, ou seja, se o insumo foi utilizado na produção.



O doutrinador Marco Aurélio<sup>2</sup>, analisa este critério de inerência:

*“Por isso, o critério utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade do PIS/COFINS apóia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto de fato é a receita, portanto, é importante saber o que participa da sua formação – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos).*

*Se entre o dispêndio e os fatores de capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.”*

É exatamente em razão deste critério de inerência à formação da receita e utilização na produção do bem exportado, que entendo que todos os custos e despesas referentes aos insumos necessários à produção da celulose, constituem em créditos para a Embargante.

**O segundo crédito pleiteado refere-se aos valores de combustível e serviços de frete empregados na produção da sua própria matéria-prima, destinada à produção de celulose, e da comercialização correlata.**

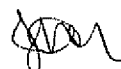
Também entendo, neste caso, pela aplicação do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/02, *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”*.

Parece-me claro que, para viabilizar sua atividade, a qual é a fonte de sua receita, a Embargante necessita dos serviços de frete, responsável pelo trânsito dos produtos produzidos. Da mesma forma, por ser inerente ao frete e à atividade, a utilização de combustível, concluo pela possibilidade de crédito.

**O terceiro insumo pleiteado justifica-se pelos serviços de manutenção do parque fabril da Embargada.**

Não encontra direito esta solicitação da Embargante e foi exatamente este o ponto embargado pela Procuradoria da Fazenda Nacional. O voto recorrido encontrava-se contraditório em relação à esta possibilidade de crédito.

É que o pleito está fundamentado no custo necessário à manutenção do estabelecimento fabril de propriedade da Embargada, enquanto o inciso VII da Lei nº 10.637/02 é claro ao permitir a concessão do crédito apenas se o gasto for realizado com bens de terceiros, *“edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária.”*



<sup>2</sup> in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004), citado por Eduardo de Carvalho Borges (in “Os Créditos de PIS e COFINS na Indústria de Papel e Celulose, O Caso das Florestas Próprias”, Tributação no Agronegócio, Quartier Latin)

Todavia, importa registrar, para restar ainda mais esclarecido, que o custo despendido com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado, geram direito ao crédito, nos termos do inciso VI do já mencionado artigo 3º.

Por último, **em quarto lugar** a Embargada pleiteia crédito sobre os insumos utilizados no tratamento da água e na geração de energia elétrica, os quais são comercializados para a Vila Monte Dourado.

Conforme esclarecido, para o desenvolvimento de sua atividade, a Embargada necessita providenciar os requisitos básicos à existência da “cidade” Vila Monte Dourado. Trata-se de questão peculiar à Embargada que, por razões diversas, constituiu seu empreendimento no interior do Estado do Pará, longe dos centros urbanos o suficiente para que não exista acesso dos moradores da Vila à energia elétrica e água potável.

Em virtude desta situação específica da Embargada, para que exista a mão de obra necessária ao exercício de sua atividade, é a própria empresa que provê as condições básicas para a manutenção do povoado. Logo, apesar de aparentemente não haver qualquer relação entre o objeto social da contribuinte e a venda de água e energia elétrica, particularmente, para o caso em específico, estas atividades tornaram-se inerentes ao processo de produção da Embargada.

Atendida a exigência de inerência do processo produtivo, seria de se entender que a Embargada possui direito aos créditos pleiteados. Todavia esta interpretação não merece guarida. Sim, é fato que a Embargada tem direito ao crédito de PIS/Cofins não cumulativo em virtude de sua situação específica, entretanto, não da forma pleiteada.

Nos termos requeridos, a Embargada pleiteia o ressarcimento de créditos em razão do artigo 5º, inciso I, da Lei nº 10.637/02, a saber:

*“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;”*

Isto é, o crédito decorre da exportação de mercadorias para o exterior. Ocorre que estas mercadorias (energia elétrica e água), não são exportadas, ao contrário, são comercializadas no mercado interno, para os moradores da Vila Monte Dourado. Tal fato inviabiliza a concessão deste insumo.

Conforme já registrado pelo Ilustre Relator, tais créditos poderão ser utilizados pela Embargada – desde que válidos, não prescritos – nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.637/02, inclusive na escrita contábil, desde que obedecidos os critérios definidos.



Ante o exposto, concordo com o posicionamento adotado pelo Ilustre Conselheiro Relator e voto no sentido de ACOLHER os embargos de declaração para RE-RATIFICAR o Acórdão nº 201-81.144, mantendo a decisão de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito PARCIAL ao ressarcimento de créditos do PIS.

É como voto.

  
FABIOLA CASSIANO CERAMIDAS

