



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

Processo nº 10247.000004/2008-14
Recurso nº 868.566 Voluntário
Acórdão nº 3102-001.143 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de agosto de 2011
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO
Recorrente JARI CELULOSE SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

INSUMO. DELIMITAÇÃO DO CONCEITO

Para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" não abrange qualquer bem ou serviço que onere a atividade econômica da empresa. Nesse contexto, o termo "insumo" alcança exclusivamente o conjunto de bens ou serviços diretamente empregados no processo produtivo.

Por outro lado, a destinação da mercadoria, à exportação ou ao mercado interno, não estende o conceito de insumo a bens e serviços diversos dos diretamente empregados no processo produtivo.

PLANTIO E CONSERVAÇÃO DE FLORESTAS

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

EXTRAÇÃO

Os serviços necessários à extração da matéria-prima empregada no processo produtivo enquadram-se no conceito de insumo, para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social não-cumulativas.

FRETES E COMBUSTÍVEIS

Os fretes comprovadamente atrelados ao transporte dos insumos e dos produtos em industrialização incorporam-se ao seu custo e devem ser considerados para efeito de cálculo. Pelo mesmo raciocínio, os combustíveis comprovadamente empregados em tal finalidade devem receber o mesmo tratamento.

Em sentido oposto, se não for trazida ao processo prova de que as despesas guardam relação com o processo produtivo, não há como se reconhecer o direito a crédito.

PARTES DE MÁQUINAS. TEMPO DE VIDA ÚTIL.

O tempo de vida útil de partes e peças de máquinas atreladas ao processo produtivo é essencial para a definição da metodologia de cálculo do crédito: se restar demonstrado que possuem vida útil inferior a um ano, o dispêndio associado à sua aquisição deverá ser considerado como insumo e, consequentemente, gerará direito a crédito.

Em sentido oposto, se não for trazida ao processo prova do seu tempo de vida útil, não há como se reconhecer o direito a crédito, independentemente da metodologia empregada para sua contabilização.

SERVIÇOS ATRELADOS À MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL

Despesas com serviços de manutenção, que só atingem o processo produtivo indiretamente, não se incluem no rol dos dispêndios capazes de gerar crédito, independentemente da possibilidade de serem contabilizadas como custo.

CORREÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO.

Por expressa determinação legal, os créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativas, apurados quando da aquisição de produtos e serviços que serviram de insumo de produto exportado não estão sujeitos à correção pela taxa Selic.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator, para acolher os créditos calculados sobre gastos com corte, arraste, baldeio, traçamento e transporte da madeira, incorridos quando da sua extração, bem assim com a aquisição das partes de máquinas denominadas contra-faca dos picadores Demuth, Klockner e Camura. Vencida a Conselheira Nanci Gama, que também acolhia os créditos calculados em razão dos gastos na formação e manutenção de florestas, na manutenção das máquinas e do parque fabril e a correção monetária a partir da apresentação da PER/Dcomp, além do Conselheiro Álvaro Almeida Filho, que também acolhia os créditos calculados em razão dos gastos na formação e manutenção de florestas e na manutenção das máquinas e do parque fabril.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Rosa, Álvaro Almeida Filho, Mara Cristina Sifuentes, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos de COFINS Não-Cumulativa, apurados no segundo trimestre de 2007, no montante de R\$ 3.179.347,62.

A Inspeção da Receita Federal do Brasil em Monte Dourado, por intermédio do Despacho Decisório de fls. 192/209, deferiu parcialmente o pleito, indicando às fls. 205/207 os bens e serviços que cujo ingresso na base de cálculo dos créditos em questão não foi reconhecido.

Irresignada com a decisão, de que tomou ciência em 01.10.2008 (fl. 210), a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade, em 30.10.2008 (fls. 220/234), a qual exhibe o conteúdo que segue resumido:

a) A glosa parcial dos créditos é absolutamente dessarrazoada, não só em virtude de uma interpretação sistemática da Lei nº 10.833/2003, como também pelo dispositivo contido no artigo 195, § 12, da Constituição Federal, que elimina toda e qualquer dúvida sobre o princípio da não cumulatividade aplicável de forma ampla e irrestrita à contribuição em tela.

b) Apresenta síntese do seu processo produtivo e ressalta que, ao contrário de outras empresas do setor de celulose, em virtude de necessidades específicas e de estratégias de mercado, utiliza para sua produção matérias-primas produzidas por ela própria, eliminando assim uma etapa da cadeia básica do seu setor. Deste modo, ao invés de adquirir a madeira de terceiros, investiu e investe muito em sua floresta. Ocorre que, por isso, incorre em despesas de elevada monta para a sua manutenção, que se consubstanciam inegavelmente em insumos imprescindíveis à sua atividade agroindustrial de fabricação de celulose.

c) Entende que os custos advindos do emprego de bens e serviços na sua atividade florestal enquadram-se claramente no conceito de insumos para a produção da celulose que comercializa, devendo, portanto, ser admitidos como passíveis de creditamento na apuração da contribuição social em comento. A legislação permite que o contribuinte aproveite como créditos os valores de bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes. A celulose é obtida através da decomposição da madeira, por um processo físico-químico. A madeira é a própria matéria-prima essencial da celulose. A glosa dos produtos e serviços utilizados no plantio da madeira viola claramente o princípio da não-cumulatividade. Questiona se sua opção em produzir a própria matéria-prima é fato que autoriza a sua discriminação. Conclui que o fato de ser uma empresa agroindustrial, de ter uma cadeia de produção maior que a maioria das demais empresas do setor, não autoriza a oneração de sua produção, mediante a tributação majorada do seu faturamento. Portanto, geram direito a crédito os custos

havidos com os serviços e insumos florestais, sob pena de afronta às disposições contidas na Lei nº 10.833/2003 e violação aos princípios da igualdade e da não-cumulatividade. Refere entendimento recente exarado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

d) A decisão ora impugnada desconsiderou o direito da defendente ao aproveitamento do crédito da contribuição calculado sobre serviços de transporte, na aquisição de combustível utilizado em sua própria frota de veículos, bem como a prestação de serviços contratados para a manutenção de seu parque fabril.

e) A contratação de empresa que presta serviços de transporte é essencial às suas atividades, de maneira que podem ser considerados como insumos ensejadores da apuração dos créditos em pauta. Também o combustível utilizado para movimentar sua frota de veículos deve ser considerado na apuração dos créditos.

f) Já com relação aos créditos apurados sobre os custos da prestação de serviços da manutenção do parque fabril, resta claro que sem a realização de tal manutenção, as atividades relacionadas à produção de celulose ficam seriamente prejudicadas. À medida que os serviços de manutenção são essenciais à atividade de produção realizada pela defendente, possuindo assim estrita relação com o processo produtivo da pasta de celulose, os créditos apurados da contribuição social sobre os respectivos custos incorridos devem também ser reconhecidos. Refere solução de consulta.

g) Também não merece prosperar a glosa de valores relativos à aquisição de base de contra-faca, placas de desgaste, carimbos, lâminas de facas, pente inferior de picador, bigorna para picador, quebrador de cavaco e dos respectivos custos de frete. Tratam-se de insumos utilizados diretamente na produção de celulose, que não foram incorporados ao ativo permanente e cuja vida útil não ultrapassa um ano. A recorrente sequer realiza a depreciação dos bens em questão. A IN SRF nº 404/2004 assegura o direito ao crédito sobre o custo de bens que se desgastam durante o processo produtivo. Por sua vez, a glosa dos créditos sobre o custo do frete relacionado a estes bens não se justifica pelas razões já expostas.

h) A não-aplicação da taxa Selic sobre os créditos da defendente anula o princípio da isonomia previsto no caput do artigo 5º da Carta Magna, uma vez que a RFB faz uso de tal taxa para a atualização de seus créditos. Refere julgados administrativos.

i) Ratificando todos os argumentos até aqui apresentados, junta parecer jurídico elaborado pelo advogado Marco Aurélio Greco, que corrobora o entendimento da defendente sobre a questão jurídica em exame e encontra-se às fls. 263/313. Em complementação ao laudo do processo produtivo florestal apresentado anteriormente, apresenta laudo complementar, no

qual é realizada a discriminação detalhada deste processo e a utilização dos denominados insumos silviculturais (fls. 236/262).

j) Abre mão do questionamento acerca do indeferimento dos créditos relacionados às operações de venda de água e energia elétrica aos habitantes da Vila de Monte Dourado.

Ponderando as razões aduzidas pela recorrente, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pelo indeferimento do pedido de ressarcimento, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo contribuinte, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do CTN.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITO.

Somente podem gerar créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO.

Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos.

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a autuada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta à competência desta Terceira Seção.

1- Preliminarmente - Demarcação do Litígio

Antes de passar à análise dos fundamentos do recurso, entendo prudente demarcar a matéria litigiosa.

Não há questão preliminar a ser enfrentada.

No mérito, a discussão limita-se à possibilidade de apuração de créditos decorrentes das seguintes despesas:

- a) produtos e serviços empregados no plantio, manutenção e extração de florestas;
- b) fretes e movimentação de insumos;
- c) combustível empregado na frota;
- d) aquisições de partes e peças com vida útil inferior a um ano, empregadas em máquinas incorporadas à linha de produção;
- e) produtos e serviços empregados na manutenção do parque fabril.

Pleiteia-se, ainda, a correção dos créditos mediante a aplicação da taxa Selic, a partir da apresentação de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

Embora conste do recurso voluntário questionamento relativo a suposta glosa de despesa de armazenagem, após a leitura do despacho decisório, verifica-se que, pelo menos no presente recurso não se verifica glosa referente a tal despesa.

2 - Mérito

2.1 - Regime Probatório

Antes de passar à análise do mérito, entendo que é importante registrar, preambularmente, a opinião deste relator no sentido de que a não-cumulatividade, diferentemente do que se tem corriqueiramente alegado, não representa um benefício.

Entretanto, independentemente da aplicabilidade dos comandos do CTN afetos à hermenêutica dos dispositivos legais, no caso o art. 111¹ ou da repartição do ônus da prova, no caso o art. 179², não se pode olvidar que a apuração de créditos é um redutor do imposto a pagar e, como tal, uma circunstância impeditiva da formação da obrigação tributária.

Consequentemente, nos litígios que envolvem essa matéria não se pode olvidar do comando do art. 333, do Código de Processo Civil³, aplicado subsidiariamente.

¹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

² Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

³ Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

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

Analizando tal distribuição, concluiu o professor Hugo de Brito Machado⁴

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)

Assim sendo, não vejo como atribuir exclusivamente ao Fisco o dever de buscar elementos que infirmem as alegações do sujeito passivo. Cabe a este último, a meu ver, trazer ao processo elementos que respaldem seu pleito.

2.2 - Conceito de Insumo

Outro ponto que merece ser demarcado preambularmente é a opinião deste relator acerca do conceito de insumo, para efeito de apuração de créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos.

Como já tive oportunidade de manifestar-me anteriormente, entendo que esse conceito não segue o mesmo viés que norteia a apuração de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados. Neste, privilegia-se o critério físico e, no caso do PIS e da Cofins, o da pertinência (ou inerência, se tomado o conceito doutrinário fixado no parecer juntado aos autos).

Com efeito, a tributação pelo IPI tem como fato gerador, regra geral, a saída do produto industrializado. Nada mais coerente, portanto, do que avaliar a qualificação do dispêndio (como insumo) em razão da sua relação com aquele produto.

Lembrar, nessa senda, o que dizia o art. 164 do Regulamento do IPI vigente à época dos fatos litigiosos⁵, e que repete a redação de regulamentos anteriores e é repetido pelo que lhe sucedeu:.

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

⁴ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

⁵ Aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26/12/2002.

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

De se destacar, ademais, que a exegese desse dispositivo, tanto no âmbito do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, quanto do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sempre levou em consideração as orientações do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, onde está consignado:

10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

Entretanto, quando se trata da contribuição para o PIS e a da Cofins não-cumulativas, incidentes sobre o faturamento, coerentemente, a meu ver, o legislador ampliou o universo dos dispêndios classificáveis como insumos, conforme se extrai do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, que repete a redação do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Como é possível perceber, de acordo com a legislação de regência, a fixação do conceito de insumo não mais seria demarcada exclusivamente em razão da ligação do gasto ao produto, mas a todo o processo produtivo.

Evidentemente, isso não significa equiparar a insumo, para efeito de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, toda e qualquer despesa ou custo inerente à atividade econômica, nem muito menos aplicar, por analogia, os conceitos fixados pela legislação que rege a apuração do Lucro Real, no caso, os artigos 249 e 250 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999.

Com efeito, tal e qual se verifica com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, trata-se de fato gerador diverso (auferir lucro) e de base de cálculo formada sob uma sistemática igualmente diversa (Lucro Real).

Ademais, pedindo vênia ao sujeito passivo, registro minha opinião no sentido de que o texto do já transcrito art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, não dá margem para que se considere a “essencialidade” por si só como critério para a classificação do gasto como insumo.

Mais uma vez, reafirme-se, o dispositivo legal privilegia a relação de pertinência (ou inerência, segundo o parecer juntado aos autos) com o processo produtivo, não fazendo menção, salvo engano, à essencialidade do gasto.

Nessa linha, entendo ser perfeitamente possível que determinado gasto, por alguma circunstância extrínseca ao processo produtivo, seja considerado essencial, mas que por não estar diretamente ligado àquele processo, não possa ser considerado insumo.

Outro ponto sobre o qual não posso deixar de me manifestar é a interpretação fixada nos acórdãos trazidos ao processo pelo Recorrente.

Mesmo reconhecendo a excelência do colegiado responsável pela sua prolação, peço vênia para discordar da exegese assentada em tais acórdãos, pois entendo que o § 3º do art. 5º da Lei nº 10.833, de 2003⁶ não autoriza a apuração de créditos a partir de todo e qualquer dispêndio vinculado à receita de exportação.

Confira-se a redação do dispositivo:

§ 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.

Em uma leitura isolada, poder-se-ia concluir que o comando ampliou o rol de despesas passíveis de gerar direito a crédito: ao invés de limitá-los aos bens e serviços empregados no processo produtivo, passara a admitir que toda e qualquer despesa vinculada à exportação conferisse tal direito.

Ocorre que, a meu ver, esse parágrafo não pode interpretado sem a leitura demais que compõem o mesmo art. 5º, em especial do 1º e do 2º, assim redigidos (original não destacado):

§ 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.

⁶ Igualmente aplicável ao cálculo do PIS/Pasep por força do comando inserido no art. 15 da mesma lei.

Como é possível concluir, a apuração dos créditos aptos a usufruir do tratamento diferenciado conferido a empresas exportadoras, diferentemente do que se cogitou, deve ser realizada segundo os moldes do art. 3º da mesma Lei nº 10.833, de 2003, observando-se, consequentemente, o critério fixado no já transcrito inciso II desse mesmo artigo.

Finalmente, no que se refere a máquinas, equipamentos ou outros bens incorporados ao ativo permanente, o valor do crédito será apurado mediante aplicação das alíquotas da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os encargos de depreciação e amortização, conforme consignado no §1º, III do mesmo art. 3º:

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

(...)

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

Em suma, para efeito da discussão que povoa o presente litígio, somente são passíveis de gerar crédito os bens e serviços utilizados no processo produtivo e, no caso dos bens do ativo imobilizado, os valores de depreciação e amortização.

Feitas tais considerações, passa-se à análise da higidez das glosas alvo de litígio.

2.3- Plantio e Manutenção de Florestas

Com a devida licença, penso que não há como reconhecer os gastos em questão como insumo, para efeito de cálculo do crédito do PIS e da Cofins não cumulativos.

De fato, apesar de não concordar com a premissa de que os gastos na formação e manutenção de floresta estejam dissociados ao processo produtivo, não vejo como considerar esses gastos como despesa ou custo, na medida em que os mesmos se incorporam ao valor daquelas florestas, contabilmente classificadas no ativo imobilizado, nos termos do art. 183, V da Lei nº 6.404, de 1976:

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

(...)

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

Por outro lado, o § 2º, “c”, do mesmo art. 183 deixa claro que os valores investidos em tal ativo devem ser alvo de exaustão, na medida em que o bem seja explorado (original não destacado):

§ 2º - A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

(...)

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

Ora, se representam um bem do ativo imobilizado, o valor da sua aquisição ou produção jamais será computado como despesa ou custo. Relembro o comando do no §1º, III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, já transcrito anteriormente.

Ou seja, tratando-se de floresta, o custo a ser considerado é o valor da exaustão, calculada sobre o valor contábil do bem.

Destaco, ainda, que eventual resistência do Fisco em admitir que se apurem créditos de PIS e Cofins a partir de tais custos, matéria estranha ao presente litígio, não desvirtua a natureza desses gastos.

Com efeito, dispêndios que agreguem valor a determinado bem do ativo imobilizado, salvo expressa disposição legal em contrário, não representam um custo, mas um investimento, independentemente do tratamento tributário que posteriormente vier a ser conferido à redução de valor do bem.

2.4- Serviços Atrrelados à Extração de Florestas

Com base no que já foi debatido anteriormente, não vejo como rejeitar os créditos relativos aos serviços de corte, arraste, baldeio, traçamento, transporte e manuseio da madeira.

Com efeito, tratando-se de serviços atrrelados à obtenção da matéria-prima, seu emprego direto no processo produtivo da recorrente é inegável. Satisfeita tal condição, consequentemente, há que se reconhecer o direito ao crédito, nos termos do art. 3º, II, das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Por outro lado, a norma não dá margem para desconsiderar os gastos incorridos em etapa da produção que antecede a industrialização do produto. Basta fazer uma leitura isolada do dispositivo para concluir que se admitem créditos inerentes a insumos utilizados na produção (qualquer que seja o processo) e na industrialização.

Ademais, devem ser igualmente consideradas as despesas necessárias ao transporte e manuseio da matéria-prima.

Quanto a esse ponto, destaco manifestação do Fisco por meio da Solução de Consulta nº 210 SRRF/8ª RF, de 25 de junho de 2009 (D.O.U: de 07/07/2009 (original não destacado), em cuja ementa se lê:

Geram direito a créditos da Cofins apurada em regime não-cumulativo os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços, os dispêndios com a energia elétrica consumida em estabelecimentos da pessoa jurídica, os dispêndios com armazenagem de mercadoria e os dispêndios com o frete pago na aquisição de insumos. O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que

estejam estes em fase de industrialização, também enseja apuração de créditos da Cofins.

Nessa ordem de consideração, acato os gastos incorridos com corte, arrasto, baldeio, taçamento mecanizado, transporte rodoviário, desdobramento, desgalhamento, manuseio, carga e descarga da madeira.

2.5 - Combustível Empregado na Frota Própria.

Na esteira do que exposto quando da análise do conceito de insumo, após compulsar os autos, em especial as planilhas onde são descritas as despesas com a aquisição de combustível, vê-se que aquelas que comprovadamente se referem ao processo produtivo (óleo tipo BPF e para a Casa de Força), já foram aceitas pela Autoridade de Jurisdição.

Restaria enfrentar, assim, a possibilidade de se apurar créditos quando da aquisição de combustíveis para a frota de veículos da recorrente.

Como destacado anteriormente, os custos relativos à movimentação dos produtos em elaboração, que englobam, evidentemente, os combustíveis empregados na frota do contribuinte, em princípio, inserem-se no rol dos insumos capazes de gerar crédito.

Em outro sentido, tal tratamento não se estende aos combustíveis empregados em atividade diversa, como, por exemplo, o transporte de empregados ou de produtos industrializados entre estabelecimentos.

Justamente em razão desse tratamento diferenciado em função do emprego é que a apuração dos créditos não pode prescindir de uma escrituração que permita identificar o uso dado ao combustível.

Assim, na medida em que não foi trazido ao processo qualquer elemento que demonstre qual foi o valor incorrido ou o quantitativo empregado como insumo e quais são utilizados em veículos que, se observado o texto da lei, não seriam utilizados em tal finalidade, não vejo como reconhecer os créditos atrelados à aquisição de combustíveis para a frota da recorrente.

2.6- Partes e Peças

Como é possível extrair do despacho decisório às fls. 204/205, a autoridade de jurisdição acatou expressamente os créditos atrelados a bens que considerou possuir vida útil inferior a um ano. Confira-se:

A planilha anexa ao processo (fls. 162 a 187) mostra os insumos que foram reconhecidos no conceito de insumo aceito para que se tenha direito ao crédito:

(...)

Partes integrantes de máquinas inseridas nas linhas industriais cujo tempo de vida seja inferior a um ano: facas, contra-facas, feltros para secagem da celulose, feltro úmido agulhado, grampos de sustentação de facas e contra-facas, lâminas de facas, telas, tela plástica, além dos respectivos custos de fretes destes produtos;

Mais adiante, esclarece a autoridade de jurisdição que, em face dos argumentos já expendidos quando da análise dos gastos na manutenção de florestas, foram glosados os créditos decorrentes das aquisições de partes de máquinas que julgou possuir vida útil superior a um ano, assim listados:

Partes integrantes de máquinas inseridas nas linhas industriais cujo tempo de vida seja superior a um ano: base de contra-faca, placas de desgaste, carimbos, lâminas de facas, pente inferior de picador, bigorna para picador, quebrador de cavaco, além dos respectivos custos de fretes destes produtos — Parte de equipamento (Ativo permanente);

Com efeito, conforme já mencionado, penso que, em se tratando de dispêndios classificáveis no ativo permanente, o valor do crédito deverá ser calculado proporcionalmente ao montante depreciado.

Até certo ponto corroborando com essa linha de argumentação, postula o sujeito passivo o reconhecimento do direito ao crédito com base na alegação de que, diferentemente do que concluíra o Fisco, os bens alvo de glosa possuiriam vida útil inferior a um ano.

No intuito de demonstrar tal fato, aduz que os gastos correspondentes não foram contabilizados no ativo permanente e traz ao processo declaração do fornecedor que ratifica a informação de que parte dos bens, quando empregados na fabricação de celulose, possuiria vida útil inferior a um ano.

Sem dúvida, a declaração do fornecedor é elemento apto a ratificar as alegações. Consequentemente os produtos por ela contemplados, no caso, as bases da contra-faca dos picadores “Demuth”, “Klockner” e “Camura”, devem ser consideradas como desgastáveis em prazo inferior.

Em sentido diverso, não vejo como considerar que, isoladamente, a classificação contábil dos gastos seja meio de prova das alegações da Recorrente. Para cumprir tal desiderato a contabilização deveria estar amparada em elementos capazes de demonstrar a sua higidez.

Quanto a esse aspecto, relembre-se o que dispõe o art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

Ante ao exposto, acato exclusivamente os créditos fundados na aquisição de partes de máquinas com vida útil comprovadamente inferior a um ano, bem assim ao valor do frete incorrido quando da sua aquisição.

2.7- Manutenção do Parque Fabril

Com a devida vênia, não vejo como considerar que a manutenção do parque fabril, independentemente da sua relevância para o exercício da atividade econômica, possa se inserir no conceito de insumo para efeito de cálculo da contribuição alvo de discussão.

Mais uma vez, há que se relembrar a delimitação imposta pelo inciso II do art. 3º: o crédito se limita aos bens e serviços utilizados como insumo **na fabricação de produtos**.

Assim, na esteira do que já foi abordado anteriormente, não vejo como considerar as despesas com manutenção, que só atingem indiretamente o processo produtivo, no rol dos dispêndios capazes de gerar crédito, independentemente da possibilidade de serem contabilizadas como custo indireto.

2.8- Taxa Selic.

Busca a contribuinte, finalmente, a correção monetária dos créditos a partir da data da formulação do pedido objeto do presente litígio, onde é pleiteado, relembre-se, o ressarcimento do saldo credor remanescente àquele utilizado nos termos do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, onde se lê:

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

(...)

§ 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.

Com efeito, o § 2º do mesmo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, prevê expressamente a possibilidade de aproveitamento nos moldes em que foi pleiteada:

§ 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.

Ocorre que, em pese a alegada violação aos princípios constitucionais expostos com maestria no parecer acostado ao processo, não vejo como, em nome de tais princípios, reconhecer a correção pleiteada. Para tanto, seria necessário afastar a proibição expressa gizada no art. 13 da mesma Lei nº 10.833, de 2003, onde se lê (original não destacado):

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II

do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Não vejo, outrossim, como aplicar no presente julgamento a interpretação assentada no REsp nº 1.035.847 / RS, julgado em sede de “Recurso Repetitivo”, disciplinado pelo art. 543-C do Código de Processo Civil.

Com efeito, como é cediço, por força no art. 62-A do Regimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁷, este Colegiado deve reproduzir as decisões proferidas pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Entretanto, a matéria ali debatida, esclareça-se, é a aplicação da correção monetária sobre créditos do IPI, apurados nos termos da Lei nº 9.779, de 1999, diploma que, sabidamente, não previu a incidência da Selic, mas também não proibiu tal incidência.

Assim sendo, tratando-se de arcabouço jurídico diverso, não vejo como reproduzir as conclusões daquela egrégia corte.

3- Conclusão

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário para acolher os créditos calculados sobre gastos com corte, arraste, baldeio, traçamento, transporte e manuseio da madeira, incorridos quando da sua extração, bem assim com a aquisição das partes de máquinas denominadas contra-faca dos picadores “Demuth”, “Klockner” e “Camura”.

Sala das Sessões, em 9 de agosto de 2011.

Luis Marcelo Guerra de Castro

⁷ Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.