



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

Processo nº 10247.000140/2005-61
Recurso nº 268.165 Voluntário
Acórdão nº 3102-01.138 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de agosto de 2011
Matéria PIS - RESSARCIMENTO
Recorrente JARI CELULOSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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.

FORMAÇÃO E CONSERVAÇÃO DE FLORESTAS

Gastos inerentes ao 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, conseqüentemente, 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. 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:

O presente processo trata sobre pedido de ressarcimento de Pis/Pasep no valor de R\$ 782.246,04, resultado da diferença entre R\$ 960.255,50 (suposto crédito) e R\$ 178.009,46 (alegado débito), conforme fl. 232, referente ao 3º trimestre de 2005.

2. Ao analisar tal pretensão, a Delegacia de origem, no uso de sua competência regulamentar, proferiu despacho decisório (fls. 249/265), no qual deferiu parcialmente o pleito do contribuinte.

3. O sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade (fls. 296/312), contra a decisão retrocitada, alegando, em suma:

(a) A glosa parcial dos créditos é absolutamente desarrazoada, não só em virtude de interpretação sistemática das Leis nº 10.637/2002 e 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) Foi apresentado organograma básico onde se procura mostrar as etapas da produção do seu produto final (pasta química de madeira, conhecida como celulose)

(c) Ressalte-se que o contribuinte, ao contrário de outras 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. Vale frisar que tal opção de verticalização da produção, com eliminação de intermediários, constitui-se também em uma das únicas formas de tornar possível a sua operação na região.

(d) 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.

(e) Assim, 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 de celulose comercializada pelo contribuinte, devendo, portanto, ser admitidos como passíveis de creditamento na apuração do PIS.

(f) As ponderações ora realizadas foram aduzidas em laudos que acompanharam o pedido de ressarcimento, de maneira que restou exaustivamente demonstrado que tais insumos compõem o processo produtivo.

(g) Caso a madeira fosse adquirida de terceiros, pela posição adotada no despacho decisório, não teria havido questionamento e o “benefício fiscal” seria admissível.

(h) *Tal diferenciação não se encontra presente nas disposições contidas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e violam os princípios da igualdade e da não-cumulatividade.*

(i) *Ficou clara a intenção do legislador em possibilitar o creditamento ao incluir o termo “produção” ao lado da “fabricação” já contemplada na redação inicial.*

(j) *O fato de ter uma cadeia de produção maior que a maioria das demais empresas não possibilita a oneração de sua produção, mediante a tributação majorada de seu faturamento.*

(k) *A decisão ora impugnada desconsiderou o direito da defendente ao aproveitamento do crédito do PIS calculados sobre serviços de transporte, tais como a contratação do frete relacionada à comercialização da produção da pasta de celulose, bem como a prestação de serviços contratados para a manutenção de seu parque fabril.*

(l) *A DISIT da 2ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal já se posicionou em favor do creditamento do frete na operação de venda, consoante Solução de Consulta nº 01, de 13/01/2004.*

(m) *Já com relação aos créditos apurados sobre os custos da prestação de serviços da manutenção do parque fabril, fica claro que sem a realização de tal manutenção, as atividades relacionadas à produção de celulose ficam seriamente prejudicadas.*

(n) *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 de PIS sobre os respectivos custos incorridos devem também ser reconhecidos.*

(o) *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.*

4. *Em 15/02/2008, esta Turma da Delegacia de Julgamento converteu o julgamento em diligência (fls. 313/315), para as seguintes providências da Delegacia de origem:*

a) *DAR CIÊNCIA ao sujeito passivo do presente “despacho para diligência”.*

b) *CALCULAR os créditos para ressarcimento da contribuição relativos a fretes pagos na operação de venda de celulose, quando o ônus for suportado pelo próprio contribuinte e desde que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, na forma dos artigos 3º (inciso IX) e 93 da Lei nº 10.833/2003 (com redação dada pela Lei nº 11.051/2004), INTIMANDO o contribuinte para apresentar a comprovação necessária à realização desta diligência. Ao final dos cálculos, PRODUZIR parecer conclusivo, mencionando todos o(s) crédito(s) do contribuinte e o(s) débito(s) compensado(s).*

c) *DAR CIÊNCIA ao sujeito passivo do parecer conclusivo e da memória de cálculo elaborados de acordo com o item “b” supra, CONCEDENDO-LHE o prazo de 30 (trinta) dias, a contar da data de ciência da intimação, para manifestar-se exclusivamente sobre os créditos relativos ao frete (elaborado conforme item “b”, supra) e sobre eventuais novos elementos ingressados no processo após a manifestação de inconformidade.*

d) *ENCAMINHAR os presentes autos a esta DRJ para prosseguimento do julgamento administrativo.*

5. *Em resposta, a unidade de origem anexou as fls. 319/320 e 325/333. Consta ainda manifestação do contribuinte, em 07/07/2008, nas fls. 321/324, na qual informou sobre o Acórdão nº 201-81.144, da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuinte. Tal decisão acolheu parcialmente recurso em outro processo do sujeito passivo.*

Ponderando as razões aduzidas pela recorrente, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão **a quo** pelo deferimento parcial da manifestação de inconformidade, admitindo os créditos fundados no valor do frete relativo às vendas de produtos fabricados, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

É vedada, em dado processo administrativo, a extensão dos efeitos de outras decisões, por não se constituírem em normas complementares do Direito Tributário. Isso porque foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribua eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional, salvo na hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26-A do Decreto 70.235/1972, incluído pela Lei nº 11.196/2005.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITO.

Somente podem gerar créditos da Contribuição 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.

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. FRETE. CRÉDITO. OPERAÇÃO DE VENDA. ÔNUS DO VENDEDOR.

Do valor apurado da contribuição para a Cofins ou o PIS/Pasep, poderá, a partir de 1º de fevereiro de 2004, ser descontado o crédito calculado em relação ao frete contratado na operação de venda, desde que o ônus tenha sido suportado pelo vendedor e pago à pessoa jurídica domiciliada no País.

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.

Solicitação Parcialmente Deferida

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, exceto no que se refere aos fretes incidentes sobre vendas e ao indeferimento de seu pedido de ressarcimento dos créditos do PIS relacionados às operações de venda de água e energia elétrica, o primeiro acatado pela DRJ e o segundo, alvo de renúncia expressa.

Junta laudo complementar de descrição do processo produtivo e parecer do jurista Marco Aurélio Greco que respaldaria integralmente sua pretensão.

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 quando das seguintes despesas:

- a) produtos e serviços empregados na pesquisa, 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) outros 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).

2 - Mérito

2.1 - Regime Probatório

Antes de passar à análise do mérito, entendo que é importante registrar 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 à 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.

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)

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;

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.

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, o dever de trazer ao processo os 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 me manifestar 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, 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 repetida pelo que lhe sucedeu:

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

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.

Por outro lado, quando se trata das contribuições para o PIS e a Cofins não-cumulativas, incidentes sobre o faturamento, coerentemente, a meu ver, o legislador ampliou o universo dos dispêndios classificáveis como insumo, 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:

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

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 relação do bem com o processo produtivo não seria medida exclusivamente em razão do produto, mas daquele processo.

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 estender, 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.

Ademais, pedindo vênias 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.

Mesmo reconhecendo a excelência do colegiado responsável, peço vênias 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, preambularmente, 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.

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

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 parágrafos do 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.

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, conseqüentemente, o critério fixado no já transcrito inciso II desse mesmo artigo.

Finalmente, no que se refere a máquinas e equipamentos 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 de fabricação e, no caso dos bens do ativo imobilizado, os valores de depreciação e amortização.

Feitas tais considerações, passa-se à análise hígidez das glosas.

2.3- Pesquisa, Plantio e Manutenção de Florestas

Com a devida licença, penso que não há como reconhecer os gastos em questão como custo ou despesa, 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.

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, esclareça-se, a meu ver, não desvirtua a natureza desses gastos.

Ou seja, dispêndios que agreguem valor a determinado bem do ativo imobilizado, salvo expressa disposição legal em contrário, não representam um custo, mais um investimento, independentemente do tratamento tributário que posteriormente vier a ser conferido ao desgaste do bem.

2.4- Serviços Arelados 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 atrelados aos produtos que servirão de matéria-prima, seu emprego direto no processo produtivo da recorrente é inegável. Satisfeita tal

condição, conseqüentemente, 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, no que se refere aos gastos com o transporte de insumos, a Solução de Consulta nº 210 SRRF/8ª RF, de 25 de junho de 2009 (D.O. U: de 07/07/2009 (original não destacado):

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 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 sentido diverso, 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 razão 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.

2.6- Partes e Peças

Como é possível extrair do despacho decisório, mais especificamente no trecho à fl. 258, a autoridade de jurisdição acatou expressamente os créditos atrelados a bens que considerou possuir vida útil inferior a um ano. Confira-se:

Porém, foram consideradas, para cálculo de crédito, as partes de equipamento que têm contato direto com o produto, cujo tempo de vida seja inferior a um ano, com base no Parecer Normativo CST nº 02, de 15/02/84, e Art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000/99). Encaixa-se nesta situação o feltro, o carimbo rotativo, a contra faca e a faca para o picador.

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.

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.

Ocorre que, diferentemente do que se verificou em outros recursos do mesmo contribuinte, onde foi acostada ao processo declaração do fornecedor, não foi juntado ao presente processo qualquer elemento adicional capaz de demonstrar qual seria a vida útil dos bens.

Conforme me manifestei em outras oportunidades, 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, mantenho as glosas.

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 o processo produtivo indiretamente, 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 tal possibilidade:

§ 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

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.