



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10247.000143/2004-14  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-005.028 – 3ª Turma  
**Sessão de** 12 de abril de 2017  
**Matéria** PIS - REGIME NÃO CUMULATIVO - PEDIDO DE RESSARCIMENTO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JARI CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S/A

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL.

Na incidência não cumulativa do PIS, instituída pela Lei nº 10.637/2002, e da Cofins, instituída pela Lei nº 10.833/2003, devem ser apurados e deduzidos os créditos de serviços contratados para a manutenção de seu parque fabril, desde que não seja contabilizado no ativo imobilizado.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## **Relatório**

Em sessão de julgamento realizada em 30 de abril de 2010, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção julgou o recurso voluntário interposto por Jari Celulose, Papel e Embalagens S/A contra o Acórdão nº 11-18.752, prolatado pela 1ª Turma da DRJ-REC-PE. O Acórdão nº 3302-00.384, fls. 513 a 524<sup>1</sup>, foi assim ementado:

<sup>1</sup> Numeração de folhas referente à atribuída nos autos eletrônicos.

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*CRÉDITOS. INSUMOS. CRÉDITO.*

*Podem gerar créditos da Contribuição as despesas com insumos e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*FRETE. CRÉDITO. OPERAÇÃO DE VENDA. ÔNUS DO VENDEDOR.*

*Do valor apurado do PIS/Pasep, poderá, a partir de 1. de fevereiro de 2004, ser descontado o crédito calculado em relação ao frete contratado na operação de venda.*

*JUROS SELIC. INAPLICABILIDADE.*

*Descabe a incidência de juros compensatórios no caso de ressarcimento de créditos da contribuição.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Em síntese, o Colegiado 3302 deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao crédito da contribuição não cumulativa sobre os custos ou despesas incorridos para a produção e comercialização das mercadorias exportadas, inclusive aquelas de pós-produção; sobre as despesas de manutenção, em específico para admitir o crédito das despesas efetuadas com a manutenção das máquinas e equipamentos ligados à produção das mercadorias resultantes da atividade-fim da sociedade, excetuando aquelas que tenham sido objeto de imobilização.

Sobreveio Recurso Especial, fls. 528 a 546, interposto pela Fazenda Nacional, com supedâneo no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RI - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. A PGFN suscitou a ocorrência de divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao conceito de insumos para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas. O recorrente entende que o conceito de insumo foi indevidamente esgarçado pela decisão recorrida, em ofensa ao art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) – CTN. Pugna por que se adote o conceito emanado da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

O apelo foi formalmente admitido à CSRF pelo Presidente da 3ª Câmara, Despacho nº 3300 – 3ª Câmara, de 9 de junho de 2011, fls. 562 e 563. O feito foi contrarrazoado, fls. 623 a 630. O contribuinte, em preliminar, argúi a insatisfação do pressuposto material para a admissibilidade do apelo fazendário, em razão da falta de similaridade dos arestos paragonados. No mérito, invoca doutrina e jurisprudência administrativa para insistir na correção da decisão recorrida quanto ao creditamento admitido.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade legais e regimentais e dele conheço.

A Lei nº 10.637/02, que instituiu o PIS com incidência não cumulativa assim dispõe quanto aos créditos passíveis de descontos da contribuição apurado no mês /e ou de ressarcimento do saldo credor trimestral:

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

*(...);*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*III - [\(VETADO\)](#)*

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

~~*V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);*~~

~~*V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)*~~

*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 e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*~~

*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. [\(Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*(...).*

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 11.727, de 2008\)](#) [\(Vigência\)](#)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

~~*II - dos itens mencionados nos incisos III a V do caput, incorridos no mês;*~~

*II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; [\(Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003\)](#)*

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

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

~~*§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.*~~

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...).

De se registrar que o próprio fisco vem flexibilizando seu conceito de insumo. no caso, em relação aos créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a própria administração tributária já havia se manifestado favoravelmente à utilização de tais créditos, por meio da Solução de Divergência nº 35/08. Nela a Cosit registra a desnecessidade de contato direto com os bens que estão sendo fabricados, conforme segue:

*17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado. (grifei)*

Em conclusão a Solução registra:

*18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

Fundamento o presente voto inteiramente no art. 3º da Lei 10.637/02. Discordo do ilustre relator do acórdão recorrido que baseou a fundamentação do voto no art. 6º da lei 10.637/02. Esse artigo trata do ressarcimento dos créditos vinculados à receita de exportação. Porém deixa claro que a forma do aproveitamento se dará conforme o art. 3º da mesma lei e não se trata de norma autônoma em relação ao aproveitamento dos créditos. Não se pode interpretar que toda despesa, custo e encargo relacionados ao auferimento das receitas de exportação dará direito ao creditamento.

Como se pode depreender do voto, a base legal utilizada foi o art. 6º da Lei 10.637/02. Tal entendimento não se coaduna com a legislação tributária pátria. Não há como concordar que gera direito ao crédito de PIS passível de ressarcimento toda despesa vinculada à receita de exportação.

O Conselheiro Gileno Gurjão cita o voto do Conselheiro Walber José da Silva para fundamentar o acórdão ora recorrido já que essa fundamentação prevalecia naquela turma. Eis um trecho do voto:

*No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas são custo de produção e estão, sim, vinculadas ao produto exportado. A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira no processo produtivo. Os dispêndios realizados para a obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação, portanto os respectivos créditos de PIS são passíveis de ressarcimento.*

Então temos que decidir se as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas dão direito ao crédito do PIS, não por ser despesa vinculada à exportação, mas sim se podem ser considerados insumos, nos termos do art. 3º da Lei 10.634/2002.

Este conselheiro considera que tais serviços estão diretamente relacionados com a matéria-prima a ser usada no processo produtivo sendo, pois, como fiz nos outros votos da presente empresa, os considere como insumos necessários ao processo produtivo, embora em uma etapa anterior ao próprio processo.

Como a própria administração tributária já tem orientado, com relação aos créditos apurados sobre os custos da prestação de serviços da manutenção do parque fabril, desde não contabilizados como ativo permanente, devem os créditos ser reconhecidos.

Pelo exposto, nego provimento ao recuso especial da PGFN, nos termos acima.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas