



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

**Processo n°** 10630.902487/2011-65  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-002.270 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de março de 2014  
**Matéria** PER/DCOMP Cofins  
**Recorrente** CELULOSE NIPO BRASILEIRA S/A CENIBRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. POSSIBILIDADE.

Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda.

COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.

COFINS/PIS. CRÉDITOS. VINCULAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO.

Pode se apropriar de créditos do PIS/Cofins em relação aos insumos diretamente ligados e correlacionados ao processo produtivo, nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditário Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

**ACORDAM** os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Processo nº 10630.902487/2011-65  
Acórdão n.º 3301-002.270

S3-C3T1  
Fl. 1.008

---

Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (relator) e Fábiana Regina Freitas, que proviam o recurso em maior extensão. Designado redator o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Ausente justificadamente a conselheira Maria Teresa Martinez Lopez.

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente

Antônio Lisboa Cardoso - Relator

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso (relator), Andrada Márcio Canuto Natal (redator), Fábiana Regina Freitas, Maria Teresa Martinez Lopes e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente).

## Relatório

Cuida-se de recurso em face da decisão da DRJ de Juiz de Fora (MG) que julgou improcedente a manifestação e inconformidade, indeferindo o pedido de ressarcimento de créditos da Cofins, do período de apuração do primeiro trimestre de 2008, em razão da glosa dos créditos apurados na sistemática da não-cumulatividade, conforme sintetiza a ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

COFINS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Somente gera direito ao crédito da contribuição não-cumulativa a aquisição de bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa vedação legal, não incide correção monetária e juros sobre créditos de COFINS objeto de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

A decisão recorrida foi entregue à Recorrente em 03/10/2012 (AR – fl. 769), sendo interposto o recurso voluntário de fls. 772 e seguintes, em 01/11/2012, aduzindo, em síntese, que as glosas mantidas pela DRJ se referem aos seguintes itens:

- a) Custos incorridos na aquisição de serviços, peças e partes de reposição, destinadas à manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados diretamente no processo produtivo da celulose;
- b) Serviços utilizados como insumos no processo produtivo da celulose (aquisição de serviços de engenharia, terraplanagem, topografia, silvicultura, viveiro, abertura e conservação de estradas e congêneres);
- c) Custos e despesas de frete na produção de celulose na fábrica (transporte de madeira de eucalipto, matéria-prima, de produção própria para a produção de celulose, e;
- d) Custos e despesas na aquisição de serviços, peças e partes de reposição destinadas à manutenção de máquinas utilizadas no tratamento de efluentes;

Segundo a interpretação da decisão recorrida, o termo insumo não pode ser interpretado como toda e qualquer aquisição da empresa, mas somente aqueles bens que sejam diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto (e 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) ou os serviços que sejam aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

O fato é que a Lei nº 10.833/2003, ao falar em insumos utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", criou uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo do bem ou produto destinado à venda (conceito *jurídico* de insumos), não permitindo, assim, que todos os ônus que uma pessoa jurídica tem para a consecução de sua atividade fim sejam considerados como insumos (conceito *contábil* ou *econômico* de insumos).

Assim, não se pode dizer que a Instrução Normativa SRF no 404/2004 tenha extrapolado seus limites legais, criando ou definindo limitações ao uso e gozo de créditos da contribuição, pois essa é uma limitação decorrente da própria Lei, pois o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, já transcrito, define os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo do bem ou produto destinado à venda.

Concluiu a decisão recorrida não haver como se calcular créditos sobre insumos gastos para a produção da própria matéria prima, uma vez que não são produtos destinados à venda, mas sim ao próprio consumo.

Desta forma não foram consideradas na base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins as aquisições/entradas de itens utilizados nas atividades desenvolvidas nos viveiros de mudas de eucalipto, no manejo das plantações de eucalipto, no tratamento de efluentes, na manutenção de máquinas utilizadas em plantações, na manutenção de veículos de transportes internos (empilhadeiras e tratores) ou externo (caminhões e tratores), bem assim os gastos com transporte de madeira de produção própria (classificados como "Frete produção celulose fábrica"). Os itens glosados, com respectivos valores e notas fiscais, estão discriminados nos anexos deste relatório."

Em relação aos serviços de terraplanagem, topografia e silvicultura, utilizados como insumo pela Recorrente na etapa do processo produtivo que se destina ao plantio, manutenção e colheita das florestas de eucalipto, principal insumo da produção de celulose, diz que a Fiscalização entendeu que esses serviços "*devem ser classificados no ativo imobilizado e, dessa forma, os créditos calculados sob a tais dispêndios devem ser determinados mediante a aplicação das alíquotas previstas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre os encargos de depreciação e amortização incorridos no mês*".

Cientificada em 03/10/2012 ("AR" fl. 769), foi interposto o recurso voluntário de fls. 772 e seguintes, em 01/11/2012, onde em síntese, reitera as alegações constantes de sua manifestação de inconformidade, na qual o contribuinte questiona, em cada item abordado, relativo a cada uma das glosas efetuadas, basicamente a conceituação de insumo adotada pela Receita Federal, alegando que 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, mas todas as despesas necessárias ao auferimento da receita de exportação (art. 3º, art. 6º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/2003).

Aduz que, a vinculação do custo e da despesa com a receita de exportação não guarda relação exclusivamente com o processo produtivo. Os custos e as despesas podem ser incorridos antes ou após ser realizada a produção do bem exportado.

Assim, pleiteia todos os créditos decorrentes de custo ou despesas incorridas na produção e na venda do produto exportado, alegando que todos os serviços e bens glosados estão diretamente ligados ao seu processo produtivo, visto que sem os referidos bens e serviços, não haveria produção.

Diz ainda que, nos termos da legislação ordinária, o que se deve perquirir ainda, em relação aos serviços utilizados como insumo, é se os mesmos estão inseridos no processo produtivo do contribuinte, cuja linha de produção compreende todo o processo, desde o plantio e extração da madeira até a sua transformação em celulose.

Em favor de sua tese cita a Solução de Consulta nº 176, de 2007, que reconheceu que reconheceu o direito de crédito em relação aos serviços de corte e descasque de árvores, por serem aplicados na fabricação de seus produtos, bem como o serviços de baldeio de toras (transporte do local de corte até à estrada), desde que prestados por pessoa jurídica domiciliada no País. Igualmente previsto no art. 66, I, "b", da IN SRF nº 247/2002, desde que vinculados à receita de exportação.

Em relação aos créditos sobre custos e despesas de tratamento de efluente (água e biológico), afirma que esses serviços são destinados à manutenção de equipamentos utilizados no processo produtivo da manifestante, conforme autoriza o art. 6º, § 1º, da Lei nº 10.833/2003 (vinculados à exportação).

Cita ainda o Acórdão nº3301-00662, julgado por este colegiado na sessão de 26 de agosto de 2010, o qual reconheceu o direito de crédito em relação a valores incorridos com os serviços de terraplanagem, topografia, silvicultura, viveiro, preparo de terras, aquisição de sementes, plantio, abertura e conservação de estradas das florestas de eucalipto (processo nº 10630.001063/2005-33), sustentando não ser possível a utilização do conceito de insumo empregado na legislação do IPI ou do ICMS, para a apuração dos créditos de PIS/PASEP e Cofins na sistemática não cumulativa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2005 A 30/09/2005

PIS NÃO CUMULATIVO. DEPRECIAÇÃO.

Ainda que não caiba ao fisco realizar a recomposição de lançamentos contábil-fiscais, os quais deveriam ter sido efetuados observando-se as normas que regem a matéria, por se tratar de um cálculo menos complexo, neste caso, excepcionalmente, com fulcro nos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao enriquecimento sem causa, uma vez que fora solicitado, deve ser concedido à contribuinte o direito ao creditamento do PISs decorrente da aquisição de partes e peças destinadas a máquinas e equipamentos do ativo imobilizado à proporção de 1/48.

PIS NÃO CUMULATIVO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS.

os pagamentos referentes à aquisição de serviços de terraplanagem, topografia e outros, bem assim, a locação de máquinas, equipamentos e veículos conferem direito a créditos do PIS, porque esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda, em consonância com o disposto na solução de consulta SRRF10 DISIT N° 04/07.

PIS NÃO CUMULATIVO. ENERGIA ELÉTRICA. CREDITAMENTO.

Deve ser reconhecido o direito ao crédito referente à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, consoante notas fiscais apresentadas, visto que somente no período de dezembro de 2002 a janeiro de 2003, vigeu a restrição ao creditamento na utilização desta energia na condição de insumo, consoante ADI SRF N° 2/03, ART. 3º, II, e relação ao PIS.

PIS NÃO CUMULATIVO. ARMAZENAGEM.

As notas fiscais de serviços de armazenagens de mercadorias devem explicitar claramente esta condição, de modo a possibilitar o seu creditamento.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito da contribuinte ao creditamento do PIS decorrente: a) da aquisição de partes e peças destinadas a máquinas e equipamentos do ativo imobilizado à proporção de 1/48 nos referidos CFOP 1406, 1551 e 2551; b) dos serviços de terraplanagem, topografia, silvicultura, viveiro, preparo de terras, aquisição de sementes, plantio, abertura e conservação de estradas das florestas de eucalipto da recorrente; c) das locações de máquinas, equipamentos e veículos utilizados na atividade da recorrente; e d) da energia elétrica consumida nos estabelecimentos em conformidade com as notas fiscais/contas de energia elétrica acostadas aos presentes autos. Vencido o conselheiro José Adão Vitorino de Moraes nos itens a, b e c.

Ao final junta cópia de contratos de prestação de serviços firmados com diversas empresas e requer seja julgado procedente o recurso.

Com base no entendimento acima exposto, o interessado contesta as glosas efetuadas relativas a créditos sobre: a) da totalidade dos custos incorridos na aquisição de serviços, peças e partes de reposição, destinadas à manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados diretamente no processo produtivo da celulose; b) serviços utilizados como insumos no processo produtivo da celulose (aquisições de serviços de engenharia, terraplanagem, topografia, silvicultura, viveiro, abertura e conservação de estradas e congêneres); c) custos e despesas de frete na produção de celulose na fábrica (transporte de madeira de eucalipto (matéria-prima) de produção própria para a produção de celulose); e d) custos e despesas na aquisição de serviços, peças e partes de reposição, destinados à manutenção de máquinas utilizadas no tratamento de efluentes.

Processo nº 10630.902487/2011-65  
Acórdão n.º **3301-002.270**

**S3-C3T1**  
Fl. 1.013

---

É o relatório.

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e encontra-se revestido das demais formalidades legais, devendo o mesmo ser conhecido.

Todas as regras destinadas tanto à incidência das Contribuições ao PIS/PASEP e à Cofins, bem como às hipóteses que ensejam o direito aos créditos decorrentes da não-cumulatividade, se encontram fundamentadas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, cujos principais dispositivos são a seguir reproduzidos:

### **LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002.**

*Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)*

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*

*I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;*

*III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;*

*[...]*

*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)*

*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)*

[...]

*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. (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)*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

[..]

*§ 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.*

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

*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.*

**LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.**

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

[...]

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:*

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - 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)

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 próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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 - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)*

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

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

*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: (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.*

[...]

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

*aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

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

*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.*

*§ 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.*

Desta forma, tanto em relação ao PIS/Pasep como à Cofins, as mencionadas leis determinam a hipótese de incidência, as exclusões, bem como os custos e despesas capazes de gerar crédito, ainda que não sejam exaustivamente enumerados, esta é a essência da não cumulatividade aplicável apenas às empresas que apurem o imposto de renda com base no lucro real.

Essa rememoração foi necessária, porque a Recorrente alega em seu recurso, duas hipóteses e formas distintas para o cálculo dos créditos de PIS e Cofins, segundo a mesma, a lei limitou as situações que geram crédito, no caso, venda para o mercado interno,

sendo que, as vendas destinadas ao mercado externo, além de não sofrerem qualquer incidência, concedem créditos sobre todos os custos e despesas incorridos, sem qualquer limitação, o que veremos, a seguir, não ser possível.

A decisão recorrida assim enfrentou essa questão (fls. 702 dos autos eletrônico)

“(…)

Por fim, com relação aos créditos pleiteados, vinculados à receita de exportação, ao contrário do entendimento do contribuinte, o que o § 3º do artigo 6º da Lei 10.833/2003 determina é que será permitido crédito de Cofins sobre custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação **caso esses dispêndios observem o artigo 3º da citada Lei 10.833/2003**, que é o regramento matriz para tais créditos, ou seja, somente na hipótese de tais encargos enquadrarem-se como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à exportação é que os mesmos poderão compor a base de cálculo dos créditos de Cofins passíveis de ressarcimento. Assim, não procede o argumento de que todas as despesas necessárias ao auferimento da receita de exportação gerariam crédito.

Diante do exposto, considerando a aplicação de toda a legislação que rege a matéria, conclui-se por corretas todas as glosas efetuadas, relativas a serviços e bens utilizados para manutenção e reparo de veículos externos, serviços e bens utilizados para manutenção e reparo dos equipamentos florestais, bens e serviços utilizados no manejo das plantações de eucaliptos, custos e despesas de produção de celulose na fábrica, custos e despesas de manutenção no tratamento de efluente, custos e despesas de frete na produção de celulose na fábrica, custos e despesas de frete na manutenção de equipamentos florestais, custos e despesas de manutenção do viveiro de mudas de eucalipto, custos e despesas de frete na manutenção de tratamento de efluentes, despesas sobre os bens adquiridos para o ativo permanente.

(…)”

Os artigos 3º, incisos II, das mencionadas leis, determinam que *“do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação à: I - ...; II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...”*

Por sua vez, ambos os artigos 5º, § 1º e 6º, §1º, respectivamente das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, além de estabelecer que as contribuições não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportações de mercadorias e/ou serviços para o exterior, asseguram ainda o direito ao aproveitamento de crédito *“...apurado na forma do art. 3º”*.

Logo, não existem duas formas de cálculo, em ambos os casos, vendas para o mercado interno e também para o mercado externo, os créditos são apurados sempre de uma mesma forma (art. 3º), ou seja, sobre os insumos *(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,...)*.

Resta identificar nos autos, se os créditos destinados ao mercado interno e externo, conforme o caso, foram apropriados adequadamente pela Recorrente.

Analisando o texto abaixo da decisão recorrida, os créditos apontados pela Recorrente como vinculados à receita de exportação, foram glosados pela Fiscalização por entender que os mesmos são concernentes à produção de celulose (fibra branqueada de celulose), enquanto os créditos pleiteados se referem de fato à florestamento e reflorestamento:

*Em que pese o seu objeto social, como dito acima, referir-se a diversas atividades como, dentre outras, a produção e comercialização de celulose e seus derivados e serviços de florestamento e reflorestamento, os créditos solicitados, referentes à exportação, são concernentes à produção de celulose (fibra branqueada de celulose).*

*Dessa forma, a maneira como o contribuinte estrutura a sua cadeia produtiva impactará diretamente nos créditos a que tem direito, isto porque caso a atividade de “florestamento e reflorestamento” seja desenvolvida como forma de prestação de serviços a terceiros, seus custos podem ser considerados como insumos aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Contudo, tais créditos não poderão ser objetos de ressarcimento, haja vista não terem relação com a receita de exportação. Por outro lado, caso a atividade de “florestamento e reflorestamento” tenha como objetivo único produzir a matéria-prima a ser empregada na produção de “fibra branqueada de celulose”, outra deve ser a ótica da análise.*

Por isso concluiu não ser possível “se calcular créditos sobre insumos gastos para a produção da própria matéria prima, uma vez que não são produtos destinados à venda, mas sim ao próprio consumo”.

Todavia, assim como não há uma distinção entre os critérios destinados ao cálculo dos créditos decorrentes de venda para o mercado interno ou externo, já que ambas as situações estão condicionados ao fato de poderem ser considerados insumo, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (e também de acordo com o mesmo dispositivo da Lei nº 10.637/2002), também não há como haver uma segregação entre as atividades da Recorrente relacionadas ao mercado externo e interno e vice-versa, já que em qualquer caso será reconhecido ou não o crédito, de acordo com a essencialidade produto ou serviço ou seja, sendo o mesmo insumo, haverá direito ao crédito.

Logo, o cerne da questão está centrado no conceito de insumo utilizado pela Fiscalização e pela Recorrente, aquela usou o conceito restrito previsto nas normas internas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF nº 404/2004), enquanto a Recorrente defende interpretação mais ampliada, com base inclusive em decisões deste colendo CARF.

Passo então a analisar as glosas promovidas pela Fiscalização e mantidas pela decisão recorrida, que assim dispôs sobre o assunto:

a) da totalidade dos custos incorridos na aquisição de serviços, peças e partes de reposição, destinadas à manutenção de máquinas, equipamentos e veículos empregados diretamente no processo produtivo da celulose;

Segundo a Recorrente:

*Ocorre que, ao contrário do que restou afirmado pela Fiscalização, os itens adquiridos para a manutenção dos veículos internos, externos e o serviço de manutenção dos equipamentos florestais e industriais, **são serviços e bens (peças e partes) destinadas à reposição e manutenção de equipamentos utilizados no processo produtivo da Manifestante**, sendo portanto, passíveis de ressarcimento do crédito de COFINS, na modalidade adotada pelo § 1º do Art. 6º da Lei n.º 10.833/2003, senão veja-se:*

*produção como defende a Fiscalização. Todos os créditos decorrentes de custo ou despesas incorridas na produção e na venda do produto exportado, apurados na forma prevista no art. 3º da Lei n.º 10.833, são passíveis de ressarcimento.*

b) serviços utilizados como insumos no processo produtivo da celulose (aquisições de serviços de engenharia, terraplanagem, topografia, silvicultura, viveiro, abertura e conservação de estradas e congêneres);

Segundo a Recorrente:

**Ou seja, nos termos da legislação ordinária para que a Fiscalização efetue a revisão dos créditos apurados relativamente aos serviços utilizados como insumo, o que se deve perquirir é se este está ou não inserido no processo produtivo do contribuinte.**

O processo produtivo da celulose inicia-se no viveiro florestal, onde são produzidas as mudas de eucalipto que irão formar as futuras florestas renováveis mantidas pela Recorrente. Depois de selecionadas, as mudas são expedidas para o plantio no campo.

Os processos de corte e colheita são realizados através de diversas atividades (Roçada Pré-corte; Corte e Processamento Manual e Corte e Processamento Mecanizado).

Após a colheita, as toras de madeira são transportadas e descarregadas na unidade industrial para serem processadas, onde se realizam o descascamento, corte em cavacos, cozimento, a lavagem, o peneiramento/depuração da celulose, o branqueamento, a secagem, enfim, todas as demais etapas do processo industrial.

O serviço de terraplanagem, portanto, têm como finalidade abrir e conservar as estradas das florestas de eucalipto da Recorrente, que permitem o acesso das carretas que realizam o transporte das toras de madeira da floresta para a unidade industrial. Ou seja, sem a terraplanagem não é possível a movimentação da madeira das florestas até a unidade fabril da Recorrente.

O serviço de topografia, por sua vez, também é utilizado na abertura e manutenção das estradas que levam a madeira da floresta até a fábrica, mediante o levantamento topográfico ou geodésico, levantamento das áreas plantadas, levantamento do terreno pós-plantio, desenho planialtimétrico, levantamento do perímetro interno da fábrica para instalação e reorganização de máquinas e equipamentos, entre outras finalidades.

Assim, todas as etapas do processo agroindustrial, que visam a retirar do produto de origem vegetal elementos que integrarão o produto industrializado, estão inseridas no processo produtivo industrial. **A linha de produção da Recorrente compreende todo o processo, desde o plantio e extração da madeira, até a sua transformação em celulose.**

c) custos e despesas de frete na produção de celulose na fábrica (transporte de madeira de eucalipto (matéria-prima) de produção própria para a produção de celulose); e

Segundo a Recorrente:

Ocorre que, ao contrário do que restou afirmado pela Fiscalização em seu relatório, os serviços de Frete produção de Celulose Fábrica, **são serviços destinadas ao transporte de matéria-prima (Madeira de Eucalipto) até o estabelecimento fabril da Manifestante**, sendo portanto, passíveis de ressarcimento do crédito de COFINS, na modalidade adotada pelo § 1º do Art. 6º da Lei n.º 10.833/2003, senão veja-se:

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

§ 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.

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 auferimento da receita de exportação**, desde que gere crédito na forma prevista no art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, pode ser objeto de pedido de ressarcimento previsto no §§ 1º e 2º do art. 6º da Lei n.º 10.833/2003 e

d) custos e despesas na aquisição de serviços, peças e partes de reposição, destinados à manutenção de máquinas utilizadas no tratamento de efluentes.

Segundo a Recorrente:

Ocorre que, ao contrário do que restou afirmado pela Fiscalização em seu relatório, os serviços de manutenção das Estações de tratamento de Efluentes (Água e Biológico), **são serviços destinados à manutenção de equipamentos utilizados no processo produtivo da Manifestante**, sendo portanto, passíveis de ressarcimento do crédito de COFINS, na modalidade adotada pelo § 1º do Art. 6º da Lei n.º 10.833/2003, senão veja-se:

Portanto, basta que os custos ou despesas gerem créditos para que a Manifestante tenha o direito ao ressarcimento. No caso de empresa industrial, o crédito de COFINS não se restringe aos insumos empregados diretamente na produção como defende a Fiscalização. Todos os créditos decorrentes de custo ou despesas incorridas na produção e na venda do produto exportado, apurados na forma prevista no art. 3º da Lei n.º 10.833, são passíveis de ressarcimento.

produtivo dos produtos exportados podem ser ressarcidos. **Todas as despesas necessárias ao auferimento da receita de exportação**, desde que gere crédito na forma prevista no art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, pode ser objeto de pedido de ressarcimento previsto no §§ 1º e 2º do art. 6º da Lei n.º 10.833/2003 e

Em relação aos itens “a” e “d”, as glosas dos créditos ocorreram porque a mesma considerou tais bens ou serviços classificados como ativo imobilizado, terem sido utilizados não só na produção de bens destinados à venda, mas também em outras atividades da empresa, como a produção de madeira (matéria-prima), tratamento de efluentes e manutenção florestal, ou seja, seriam gastos com a produção de matérias primas para consumo próprio.

Segundo a decisão recorrida, os respectivos valores glosados “*deverão ser considerados na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês, a partir da aquisição,*

*referem-se às entradas/aquisições que foram classificadas como aplicadas em atividades outras que não a produção de bens destinados à venda, ...” (fl. 682).*

Assim, mesmo em se tratando de custos que estejam relacionadas às exportações, se submetem ao regramento previsto nos artigos 3º, das Leis 10.837/2002 e 10.833/2003, e arts. 5º, § 1º, art. 6º, § 1º, respectivamente das mesmas leis, as quais asseguram o aproveitamento de crédito que deverá ser “...apurado na forma do art. 3º”.

Portanto, os créditos glosados pela decisão recorrida, relativamente aos itens “a” e “d”, (despesas e serviços destinadas à manutenção de bens do ativo permanente), ainda que empregados na produção de bens destinados à exportação, somente ensejam direito ao creditamento de PIS e Cofins, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês, a partir da aquisição.

Em relação ao item “b” (serviços utilizados como insumos no processo produtivo da celulose (aquisições de serviços de engenharia, terraplanagem, topografia, silvicultura, viveiro, abertura e conservação de estradas e congêneres); este colegiado teve ocasião de analisar recurso da própria Recorrente (Ac. 3301-00.662), na sessão de 26 de agosto de 2010, o qual reconheceu o direito de crédito em relação a valores incorridos com os serviços de terraplanagem, topografia, silvicultura, viveiro, preparo de terras, aquisição de sementes, plantio, abertura e conservação de estradas das florestas de eucalipto (processo nº 10630.001063/2005-33), devendo por isso também ser considerada improcedente as mencionadas glosas, *“porque esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda, em consonância com o disposto na solução de consulta SRRF10 DISIT Nº 04/07”*.

Sobre os custos e despesas de frete na produção de celulose na fábrica (transporte de madeira de eucalipto (matéria-prima) de produção própria para a produção de celulose), item “c”, igualmente está contemplado no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento PARCIAL ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de março de 2014

Antônio Lisboa Cardoso

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

Com todo o respeito ao voto do ilustre relator, achei meio confuso a forma como inseriu em seu voto as matérias objeto de glosas. Ele seguiu a linha do recurso voluntário separando em quatro linhas os itens de glosa, sendo que no relatório fiscal que efetuou as glosas, fls. 61/88, estas foram separadas em três linhas de assunto. A seguir reproduzo as três linhas de itens glosados, extraídos do citado relatório:

2.2.2 BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Dacon - Ficha 06A/16A\_ Linha 02)

(...)

“não foram consideradas na base de cálculo dos créditos de Pis e Cofins as aquisições/entradas de itens utilizados nas atividades desenvolvidas nos viveiros de mudas de eucalipto, no manejo das plantações de eucalipto, no tratamento de efluentes, na manutenção de máquinas utilizadas em plantações, na manutenção de veículos de transportes internos (empilhadeiras e tratores) ou externo (caminhões e tratores), bem assim os gastos com transporte de madeira de produção própria (classificados como “Frete produção celulose fábrica”). Os itens glosados, com respectivos valores e notas fiscais, estão discriminados nos anexos deste relatório.”

(...)

2.2.3 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Dacon - Ficha 06A/16A\_ Linha 03)

(...)

“Os valores glosados conforme quadros acima, que se encontram discriminados nos anexos deste Relatório Fiscal, referem-se às entradas/aquisições que foram classificadas como aplicadas em atividades outras que não a produção de bens destinados à venda, de acordo com as atividades desenvolvidas pelo contribuinte e citadas anteriormente. Cumpre observar, conforme quadro acima, bem como às referidas folhas, que a glosa de alguns dos valores classificados como aplicados em “Frete produção celulose na fábrica”, “Produção celulose na fábrica” e “Manutenção equipamentos indústria” deveu-se ao fato de os mesmos se referirem a “transporte de madeira”, “embarque de celulose” e “inspeção de embarque de celulose”, que, como dito anteriormente, não existe previsão normativa que permita cálculo de créditos sobre tais gastos.”

(...)

2.2.9 DESPESAS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (Com base no custo de aquisição) (Dacon – Ficha 06A/16A\_ Linha 10)

“Os valores a este título informados pelo contribuinte, que são calculados na proporção de 1/12/ ou 1/48 do custo de aquisição do bem, foram detalhados nos memoriais apresentados. Aqueles valores são referentes a 1/12 (para compras a partir de maio de 2008) ou 1/48 (um quarenta e oito avos) do montante acumulado dos bens adquiridos para o ativo imobilizado, bem como dos serviços vinculados aos

mesmos, acrescidos das aquisições do mês. Estas aquisições estão sintetizadas conforme quadro que segue:”

(...)

“Pelo todo acima explanado, aqueles créditos calculados com base no custo de aquisição de bens do ativo imobilizado que se referem a bens/serviços que não são, de fato, utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda, deverão ser objeto de glosas. Saliencia-se que o entendimento é o mesmo adotado em todo o curso desta análise, o de que sobre as entradas, neste caso sobre os custos de aquisição de imobilizados, utilizadas na produção de matérias prima não é permitido cálculo de créditos de Pis e Cofins, tendo em vista não se tratar de gastos com produtos destinados à venda, mas sim gastos com a produção de matérias prima para consumo próprio.”

A fiscalização glosou créditos destas três linhas bem detalhadas no citado relatório fiscal. A linha de raciocínio utilizada pela fiscalização foi separar destes itens, cujos créditos foram apropriados pelo contribuinte, aqueles que eram referentes à produção da matéria prima, no caso a produção de eucalipto para a fabricação de celulose. A fiscalização constatou que o contribuinte exerce a atividade de florestamento e reflorestamento com o único objetivo de produzir a matéria prima (toras de eucaliptos) a serem utilizadas no processo produtivo da celulose a ser exportada. Neste sentido, glosou todos os créditos apropriados na fase de produção da matéria prima por entender que “não são gastos com insumos utilizados na produção de produtos destinados à venda e sim gastos/insumos utilizados na obtenção de matérias primas para o próprio consumo”. Concluiu que não há previsão legal para apropriação destes créditos.

Observe que para a análise de apropriação dos créditos a fiscalização seccionou as atividades do contribuinte em fase de produção de matérias primas, não gerando direito ao crédito e fase de industrialização da celulose, dando direito ao crédito. A 3ª Turma Ordinária/4ª Câmara/3ª Seção de Julgamento, analisou esta mesma matéria do mesmo contribuinte no processo nº 10630.902732/2011-34, Acórdão nº 3403-002824, de 27/2/2014, relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Atulim. Peço permissão para transcrever parte do voto, utilizando-o como razão de decidir.

“Conforme se verifica nos autos, a fiscalização não só adotou o conceito de insumo estabelecido para o IPI, por meio das instruções normativas da Receita Federal; mas também seccionou a atividade do contribuinte em duas etapas: a produção da matéria-prima (madeira) e a extração da celulose (produto final industrializado a ser exportado).

Ao assim proceder a fiscalização acabou por considerar como "produção" apenas a etapa industrial do processo produtivo, como se estivesse analisando um processo de ressarcimento de IPI, esquecendo-se de que os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 utilizam os termos "produção" e "fabricação".

Os referidos dispositivos legais, ao tratarem do direito de crédito das contribuições no regime não-cumulativo, se referem a bens e serviços utilizados na **"produção ou fabricação"** de bens ou produtos destinados à venda.

Uma breve consulta ao Dicionário Aurélio permite constatar que os verbos "produzir" e "fabricar" possuem significados distintos. "Produzir" significa "gerar", "dar lugar ao aparecimento de algo", "criar".

Por seu turno, o verbo "fabricar" denota "transformar matérias em objetos de uso corrente", "manufaturar", "construir".

Ao utilizar verbos com significados diferentes ligados pelo conectivo "ou", os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram o direito de crédito em relação aos processos de fabricação; aos processos de produção, que englobam atividades não industriais, e também aos processos produtivos mistos que envolvam aquelas duas atividades das quais resultem um bem ou um serviço que seja destinado à venda. Isto porque a partícula "ou" foi empregada com valor semântico inclusivo. Quisesse o legislador excluir de forma deliberada a atividade mista (produção e fabricação), teria empregado no art. 3º, II, a expressão "ou...ou" ("**ou** produção **ou** fabricação").

No caso concreto, o contribuinte exerce as duas atividades: produz sua própria matéria-prima (produção de madeira) e extrai a celulose da matéria-prima (fabricação) por meio do processo industrial descrito nos recursos apresentados neste processo.

Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.

Em outra linha de argumentação, é bom lembrar que o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pelo art. 1º da Lei nº 10.256/01, estabeleceu que para o fim de incidência da contribuição previdenciária, "agroindústria" é definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Versando este processo sobre créditos de contribuições devidas ao sistema da seguridade social, forçoso concluir que a "**industrialização de produção própria**" foi contemplada pela legislação tributária como sendo uma atividade única, fato que também desautoriza a secção da atividade do contribuinte, tal como foi feito pela autoridade administrativa.

Portanto, com base nos dispositivos legais acima, tanto em relação ao cumprimento de obrigações tributárias, quanto para o fim de aproveitamento de créditos das contribuições, o processo produtivo da recorrente deve ser visto como um todo único, iniciando-se com a criação das mudas de eucalipto e terminando com o corte e o enfardamento das folhas de celulose, conforme descrito nos recursos apresentados."

(...)

Muito boa esta conclusão, pois se o contribuinte separasse a produção da matéria-prima em outra empresa, ela poderia apropriar de todos estes créditos nesta atividade e geraria créditos integralmente quando vendesse a matéria-prima para a indústria de celulose.

Conclui-se portanto que não há impedimento legal para a apropriação dos créditos de PIS e Cofins gerados na atividade de produção de matérias-primas, desde que se encaixem no conceito de insumos estabelecidos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Por outro lado também deve ser afastada a interpretação restritiva do conceito de insumos estabelecida pela fiscalização e também pela decisão recorrida. Baseados em atos normativos, sobretudo a alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004, concluíram que só pode ser apropriados créditos de insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados a venda, a matéria-prima, o produto intermediário, o 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.

O ponto principal da questão está no significado e abrangência do termo “insumo” consignado nos arts 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja semelhante redação assim dispõem:

*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) (grifei)*

Hoje, no âmbito do CARF, existem 3 correntes de pensamento:

1) que seguem a linha adotada pela fiscalização e pela DRJ no presente processo que é a de adotar o conceito restritivo de insumo estabelecido pela legislação do IPI e adotado pela IN SRF nº 404/2004, acima citada. Neste caso para ser considerado como insumo, deve haver uma relação mais que direta da matéria-prima ou produto intermediário com o processo produtivo, deve ter um desgaste em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação;

2) que adotam a apropriação de créditos em relação a qualquer custo ou despesa vinculada ou não ao processo produtivo. Neste caso entendem como insumos todos os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida na legislação do imposto de renda, art. 290 e 299 do RIR/99; e

3) que adotam um conceito intermediário em relação às duas primeiras correntes, entendendo que a legislação do PIS/Cofins estabeleceu uma sistemática própria para adoção do conceito de insumos.

Afasto de plano a 2ª corrente de pensamento, pois caso o legislador quisesse adotar esta linha de entendimento, nem precisaria colocar a palavra insumo no texto da lei. Bastaria colocar que os créditos da não-cumulatividade seriam calculados em relação a “todo e

qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa ou à obtenção de receita”. Neste caso, nem precisaria constar “inclusive combustíveis e lubrificantes”.

Adoto a 3ª corrente de pensamento, pois entendo que o legislador efetivamente não quis dar a interpretação restritiva adotada pela legislação do IPI. Também, neste caso, fosse esta a intenção, o texto da lei poderia ter sido claro a este respeito. A própria administração tributária já manifestou por meio da Solução de Divergência nº 35/08, um certo afastamento desta linha de entendimento restritiva. Veja abaixo trecho do referido ato:

(...)

*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)*

*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.*

Por sua vez, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em votação unânime, aprovou o voto do relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no Acórdão nº 9303-01035, de 23/08/2010, processo nº 11065.101271/2006-47, o qual aborda o conceito de insumos da seguinte forma:

(...)

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

*“Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*

*Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de ‘insumos’ aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*

*Em segundo lugar, ao usar a expressão ‘insumos’, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu ‘serviços’, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.”*

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrario, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Vejamos o dispositivo citado:

(...)

As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

Assim, estando em perfeita concordância com o voto acima citado, concluo que, em relação à sistemática da não cumulatividade na apuração do PIS/Cofins, que para se fazer jus ao creditamento o insumo deve ter uma relação direta com o processo produtivo, não sendo necessário que seja consumido ou tenha desgaste no contato direto com o produto.

Assim, a partir destas premissas, analisemos então os itens objeto de glosa na mesma seqüência abordada pela fiscalização e já citadas no início deste voto.

#### 2.2.2 BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Dacon - Ficha 06A/16A\_ Linha 02)

Os itens glosados nesta linha estão relacionados nas seguintes planilhas:

- Glosa de itens informados como insumos –abril/2008- fls. 93/154;
- Glosa de itens informados como insumos –maio/2008- fls. 190/265;
- Glosa de itens informados como insumos –junho/2008- fls. 296/343;

Como já explanado estes itens foram glosados em razão de serem utilizados como insumos na plantação e colheita das toras de eucaliptos. Portanto deve ser afastada a glosa da grande maioria dos itens listados nas planilhas referidas. Entendo, porém que em relação aos itens abaixo listados devem ser mantidas a glosa, por não se encaixarem no conceito de insumos:

1) Todos os itens aplicados na “Manutenção Veículos Externos”. Pelos dados colhidos das planilhas pode concluir-se que estes veículos externos não são utilizados na produção de eucalipto. Os itens relativos a máquinas e veículos utilizados na plantação de eucalipto são os aplicados em “Manutenção de Equipamentos Florestais” e “Manejo Plantações de Eucalipto”, tratados em itens próprios das planilhas. Portanto não são insumos utilizados na produção. A título exemplificativo cita-se os itens listados no final da fl. 152 até a fl. 154.

2) “Brita número 3” – pela característica do item é notório que não faz parte do processo produtivo;

#### 2.2.3 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Dacon - Ficha 06A/16A\_ Linha 03)

Os itens glosados nesta linha estão relacionados nas seguintes planilhas:

- Glosa de itens de serviços informados como insumos –abril/2008- fls. 155/187;

- Glosa de itens de serviços informados como insumos –maio/2008- fls. 266/294;
- Glosa de itens de serviços informados como insumos –junho/2008- fls. 344/375;

Como já explanado estes itens de serviços foram glosados em razão de serem utilizados como insumos na plantação e colheita das toras de eucaliptos. Portanto deve ser afastada a glosa da grande maioria dos itens listados nas planilhas referidas. Entendo, porém que em relação aos itens de serviços abaixo listados devem ser mantidas a glosa, por não se encaixarem no conceito de insumos:

1) Todos os itens aplicados na “Manutenção Veículos Externos”. Pelos dados colhidos das planilhas pode concluir-se que estes veículos externos não são utilizados na produção de eucalipto. Os itens relativos a máquinas e veículos utilizados na plantação de eucalipto são os aplicados em “Manutenção de Equipamentos Florestais” e “Manejo Plantações de Eucalipto”. Portanto não são insumos utilizados na produção.

2) Todos os itens de serviços com os seguintes títulos: “Serviço de Revestimento Asfáltico”, “Abertura e Manutenção de Estradas”, “Manutenção de Estrada e Terraplanagem”, “Terraplanagem”, Terraplanagem”, “Projeto Arquitetônico” e “Serviço de Manutenção de Estradas”. Entendo que estes itens não se encaixam como insumos na produção de eucalipto, pois não tem relação direta com o processo produtivo.

**2.2.9 DESPESAS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (Com base no custo de aquisição) (Dacon – Ficha 06A/16A\_ Linha 10):**

Para esta linha, os valores dos itens glosados estão na própria planilha do relatório fiscal, fl. 85. Da fundamentação da glosa, constata-se que a fiscalização não discute os valores e nem a metodologia de apropriação dos créditos decorrentes da depreciação do ativo imobilizado. A glosa é efetuada unicamente em razão da separação das atividades do contribuinte em produção de matéria-prima e fabricação de celulose. Conforme já explanado não existe razão para este seccionamento, devendo ser afastada as glosas em razão somente desta motivação.

Portanto, diante do exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso voluntário, mantendo somente as glosas de crédito relativas aos itens especificados no presente voto.

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.