



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

Processo n° 10630.902727/2011-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.821 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2014
Matéria COFINS
Recorrente CELULOSE NIPO BRASILEIRA S/A - CENIBRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA.

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "**produção ou fabricação**" de bens destinados à venda. O art. 22-A da Lei nº 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria-prima de produção própria. Sendo assim, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e "serviços" que integram o custo de produção.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INCLUSÃO DE CUSTOS E DESPESAS.

O art. 6º, § 3º, da Lei 10.833/03 e o art. 27 da IN 900/08 não garantem aos contribuintes o direito à inclusão de todos os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora no cálculo dos créditos do regime não-cumulativo.

CRÉDITOS. CUSTOS INCORRIDOS NO CULTIVO DE EUCALIPTOS.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose configuram custo de produção e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS. COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO ACABADO.

As despesas com inspeção, movimentação e embarque de celulose ocorrem na fase de comercialização do produto acabado e caracterizam despesas operacionais, não gerando créditos no regime da não-cumulatividade.

CRÉDITOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda (celulose).

CRÉDITOS. ATIVO PERMANENTE. FASE AGRÍCOLA DO PROCESSO PRODUTIVO.

É legítima a tomada de crédito em relação ao custo de aquisição de bens do ativo permanente, ainda que os bens sejam empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria.

CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. FASE AGRÍCOLA.

É legítima a tomada de créditos em relação ao custo de bens e serviços empregados na manutenção de veículos empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO. TAXA SELIC.

É vedada a correção do ressarcimento por expressa determinação legal.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas de créditos efetuadas pela fiscalização, exceto quanto às glosas dos créditos tomados sobre as despesas com inspeção, movimentação e embarque de celulose. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern que negou provimento também quanto à reversão das glosas relativas às despesas com veículos.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito da **Cofins não-cumulativa decorrente e exportações, transmitido em 28/04/2010**, relativo ao 1º Trimestre de 2010, cumulado com declarações de compensação.

Por meio do despacho decisório **notificado ao contribuinte em 22/12/2011**, a autoridade administrativa reconheceu parcialmente o direito de crédito e homologou parcialmente a compensação.

Segundo o relatório fiscal, o objeto social do contribuinte compreende atividades de produção e comercialização de celulose e seus derivados; papel, papelão e derivados; produção e comercialização de insumos químicos; serviços de florestamento e reflorestamento; preparo, beneficiamento e comercialização de toras de madeira apropriadas para a fabricação de celulose e para consumo energético.

Em inspeção procedida no estabelecimento produtivo da recorrente, constatou a fiscalização que as atividades de florestamento e reflorestamento são desempenhadas com o fim exclusivo de produzir a própria matéria-prima para a fabricação de celulose.

Em relação aos bens utilizados como insumos, foi adotado o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04. Com base neste entendimento, foram glosados os créditos relativos a insumos aplicados na atividade de florestamento e reflorestamento e também no tratamento de efluentes, pois não teriam sido aplicados na fabricação de produtos destinados à venda.

Em relação a serviços utilizados como insumos, a fiscalização glosou os insumos classificados como "frete produção celulose fábrica" por se tratarem de fretes relativos ao transporte de madeira de produção própria para a fábrica, não estando vinculados a compras de matéria-prima. Foram glosados custos com serviços de inspeção, movimentação e embarque de celulose, por falta de previsão legal e por não terem sido aplicados diretamente na produção.

Em relação aos créditos tomados sobre o custo de aquisição de bens do ativo imobilizado, a fiscalização constatou que uma parte dos bens eram empregados na produção própria da matéria-prima. Com base no mesmo critério adotado anteriormente (matéria-prima de produção própria não é bem destinado à venda e, portanto, não gera crédito) a fiscalização glosou o crédito tomado com base no custo dos bens do ativo imobilizado que não são utilizados diretamente na produção da celulose destinada à venda.

Relativamente aos valores informados na Linha 13 das Fichas 06A e 16A dos DACON - "Outras operações com direito a crédito", a fiscalização glosou integralmente os valores, pois nos memoriais de apuração de créditos apresentados pelo contribuinte foram relacionadas aquisições sujeitas à alíquota zero, as quais não dão direito ao crédito.

Irresignado com as glosas, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade na qual, em síntese, descreveu as várias etapas do seu processo produtivo e insurgiu-se contra o conceito de insumo adotado pela autoridade administrativa. Alegou que as instruções normativas que adotaram para as contribuições o mesmo conceito de insumo da

legislação do IPI são ilegais, por violarem o art. 109 do CTN e não existir previsão legal para que a Receita Federal estabeleça o que é insumo. Tendo em vista que a base de incidência das contribuições é semelhante à base de incidência do imposto de renda, devem ser aplicados os arts. 290 e 299 do RIR/99, a fim de se considerar insumo todos os custos e despesas do contribuinte. Com base em sua interpretação do art. 6º, § 3º, da Lei 10.833/03, entende que todos os custos e despesas que contribuíram para gerar a receita de exportação são passíveis de gerarem o crédito. Tal interpretação seria respaldada pelo art. 27 da IN nº 900/08. Na sequência, lançou motivos específicos para justificar a reversão das glosas efetuadas e pleiteou a correção do ressarcimento pela taxa Selic.

A 1ª Turma da DRJ - Juiz de Fora julgou a manifestação de inconformidade improcedente. Foi considerada não impugnada a glosa dos créditos apropriados sobre "Outras operações com direito a crédito", relativa à Linha 13 Fichas 06A e 16A dos DACON. Relativamente ao conceito de insumo, ficou decidido que as Instruções Normativas da Receita Federal não são ilegais e que as hipóteses de crédito são aquelas taxativamente previstas na lei. Especificamente quanto aos valores classificados como "Frete produção celulose fábrica", ressaltou a DRJ que a glosa foi motivada no fato desses valores se referirem a "transporte de madeira", que são despesas em relação às quais não existe previsão legal para o crédito. Relativamente à glosa de créditos tomados sobre o custo de aquisição do ativo imobilizado, a DRJ entendeu que a glosa foi pertinente porque os bens em relação aos quais o crédito foi glosado eram aplicados não só na produção de bens destinados a venda, mas também em outras atividades da empresa, como por exemplo, na produção de madeira (matéria-prima), tratamento de efluentes e manutenção florestal. Quanto à interpretação dada pelo contribuinte ao art. 6º, § 3º da Lei nº 10.833/03, a DRJ entendeu que o que a lei determina é que será permitido crédito sobre custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, caso esses dispêndios observem o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, que é o regramento matriz para tais créditos, ou seja, somente na hipótese de tais encargos se enquadrarem 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. Quanto à correção monetária dos créditos pela taxa Selic, o pedido foi negado com base na vedação expressa contida no art. 13 da Lei nº 10.833/03 e nas instruções normativas subsequentes que a regulamentaram.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 13/05/2013, o contribuinte postou seu recurso voluntário nos Correios em 12/06/2013, no qual reprisou as alegações oferecidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

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 do cálculo 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.

Outro ponto controvertido nos autos, foi o conceito de insumo adotado pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04.

Em relação aos bens cujos custos de aquisição foram glosados, a fiscalização levou em conta o conceito de insumo estabelecido naqueles atos administrativos, os quais, basicamente, adotaram o mesmo conceito de produto intermediário vigente para a legislação do IPI.

No caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que sofram perda das propriedades físicas ou químicas em decorrência de ação direta do produto em fabricação (PN CST nº 65/79).

A defesa, por seu turno, alegou de forma genérica que os produtos glosados são indispensáveis ao seu processo produtivo, enquadrando-se perfeitamente ao permissivo legal que dá direito ao crédito.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.833/02 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/02.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/04).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito **do imposto** relativo **a produtos** entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos **produtos** dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...).”

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“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 **matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos** tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os 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; (...).”

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de

que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade do produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e das contribuições não-cumulativas permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito das contribuições está relacionado ao processo produtivo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação das contribuições, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, onde foram enumerados de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

Na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não-cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/04 integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº

10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99¹.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

O contribuinte invocou a seu favor o art. 6º, § 3º, da Lei 10.833/03 e o art. 27 da IN 900/08, pois esses dispositivos teriam encampado o entendimento da recorrente no sentido de que todos os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora estão aptos a gerarem créditos das contribuições. Tal interpretação não prospera porque a expressão "(...) se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados: (...)" contida tanto no dispositivo legal, quanto no art. 27, *caput*, da Instrução Normativa, alude aos gastos incorridos no auferimento das receitas especificadas nos incisos I e II e se referem aos créditos das contribuições apurados na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em outras palavras: o direito à tríplice forma e aproveitamento dos créditos gerados por operações de exportação refere-se unicamente aos créditos apurados com base no art. 3º da Lei nº 10.833/03. E como já se viu alhures, este dispositivo legal não instituiu o direito à tomada do crédito sobre todos os custos e despesas necessários à manutenção da atividade da empresa.

A desconsideração da secção da atividade da recorrente e a adoção do custo de produção como significado do vocábulo "insumo", conduzem a conclusões diametralmente opostas às da fiscalização e às do contribuinte.

Embora as partes não tenham anexado nenhum documento ao processo que permita ao julgador aferir a veracidade das alegações, os fatos são incontroversos e o confronto do relatório fiscal com o recurso do contribuinte permitem a este colegiado proferir decisão certa quanto aos créditos glosados. Vejamos.

Relativamente à fase agrícola do processo produtivo, consistente na criação de mudas, plantio, manejo e colheita dos eucaliptos, não existe amparo legal para que a autoridade administrativa expurgue dos cálculos os custos incorridos com insumos na floresta, sob o argumento de que a madeira lá produzida não se destina à venda, mas sim a consumo próprio. Isto porque, conforme já ficou assentado antes, a atividade do contribuinte deve ser vista como um todo único e indivisível, em razão de que: (i) pela interpretação literal do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, que alude à insumos aplicados na "**produção OU fabricação**" de bens e serviços destinados à venda, fica claro que a lei contemplou com o direito de crédito tanto a "produção" quanto a "fabricação"; e (ii) pela aplicação da definição legal de "agroindústria" prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, a atividade econômica do contribuinte consiste na "industrialização de produção própria", ou seja, a lei considera que a produção da madeira e a extração da celulose é uma atividade única. No âmbito das contribuições não-cumulativas não

¹ Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

existe um conceito de industrialização específico como ocorre no âmbito do IPI (art. 3º da Lei nº 4.502/64).

Sendo assim, devem ser revertidas as glosas dos créditos relativos aos custos incorridos com os bens e serviços sob as rubricas: a) manejo das plantações de eucalipto; b) frete na manutenção de equipamentos florestais; c) manutenção de equipamentos florestais; d) fretes manutenção viveiro de mudas; e) manutenção do viveiro de mudas de eucalipto; e f) frete no manejo das plantações de eucalipto.

Todos esses gastos caracterizam-se como custo de produção (art. 290, I, do RIR/99), pois são incorridos no processo produtivo do contribuinte e sem eles restaria inviabilizada a extração da celulose, que o produto final exportado. Devem, portanto, gerar crédito das contribuições com base nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Relativamente aos valores glosados a título de frete sobre o transporte de madeira, é fato incontroverso nos autos que se tratam de custos incorridos pelo contribuinte no transporte da matéria-prima (madeira) entre a floresta de eucaliptos e a fábrica.

O entendimento deste colegiado quanto ao direito à tomada de crédito em relação a custos com fretes foi bem sintetizado pelo Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz no voto condutor do Acórdão 3403-001.556, que permito-me transcrever:

"(...) Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso II; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo art. 3º. (...)"

Tratando-se de fretes relativos ao transporte de matéria-prima entre a floresta e a fábrica, esses fretes são identificados com a hipótese listada no item "c" do excerto acima transcrito. Em outras palavras: a glosa efetuada pela fiscalização deve ser revertida, pois esses gastos integram o custo de produção da celulose (art. 290, I, do RIR/99) e, assim, geram créditos da contribuição nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

Observa-se que os fretes relativos ao transporte de madeira entre a floresta e a fábrica foram incluídos na rubrica "frete produção celulose fábrica". Entretanto, nas planilhas de glosa juntadas em outros processos da mesma empresa que se encontram sob julgamento nesta assentada, encontramos a denominação "Transporte de madeira produzida" ora seguida da rubrica "Frete Produção Celulose Fábrica", ora da rubrica "Produção Celulose Fábrica" e ora da rubrica "Manutenção equipamentos indústria".

Apesar de a fiscalização não ter juntado as planilhas de glosa específicas deste processo, deve ser esclarecido que devem ser revertidas todas as glosas referentes a transporte de madeira entre a floresta e a fábrica classificadas sob quaisquer das rubricas acima identificadas.

A fiscalização, em outros processos da empresa sob julgamento nesta assentada, detectou que o contribuinte tomou créditos sobre despesas com inspeção, movimentação e embarque de celulose. Esses créditos foram contabilizados sob a rubrica "Produção Celulose Fábrica" e foram glosados sob o argumento de que a previsão legal alcança apenas os fretes na operação de venda, não sendo possível uma interpretação extensiva para se admitir créditos sobre aquelas despesas.

Neste processo, verifica-se nos cálculos elaborados pela fiscalização que houve a glosa de valores sob a rubrica "Produção Celulose Fábrica". Neste tópico há que se concordar com a fiscalização, pois segundo as alegações do próprio contribuinte, essas despesas são incorridas sobre o produto acabado, na fase de comercialização. Se são despesas incorridas após a fase de produção elas não integram o custo de produção e, portanto, não geram créditos das contribuições.

Nesta fase, onde o contribuinte incorre em despesas sobre o produto acabado, os arts. 3º, IX das Leis nº 10.637/02 e 10833/04 só garantem o crédito sobre fretes na operação de venda e com despesas de armazenagem (aluguéis de armazéns).

Tratando-se de despesas operacionais do contribuinte, deve ser mantida a glosa dos créditos tomados sobre as despesas com inspeção, movimentação e embarque de celulose.

Relativamente aos "custos e despesas de manutenção no tratamento de efluentes" e de "custos e despesas de frete na manutenção de tratamento de efluentes", a glosa foi fundamentada no fato de que esses custos não são aplicados na fabricação de produtos destinados à venda. A defesa alegou, em síntese, que esses custos são incorridos para a manutenção das estações de tratamento de água e tratamento biológico, que são necessários para permitir o reaproveitamento da água utilizada em seu processo industrial.

Segundo a descrição do processo industrial, a água adicionada de soda cáustica é utilizada em um equipamento denominado digestor, no qual ocorre o cozimento, sob pressão, dos cavacos de madeira. Posteriormente ao cozimento, ocorre a injeção de água no digestor para iniciar o processo de lavagem da celulose.

Como se vê, a água tem participação significativa no processo de fabricação da celulose (produto destinado à venda) e os custos necessários à sua reciclagem, embora não sejam aplicados diretamente no produto em fabricação, constituem custos de produção da celulose (art. 290, I, RIR/99), estando aptos a gerarem créditos, nos termos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04.

Com esses fundamentos, deve ser revertida a glosa efetuada sob rubrica "custos e despesas de manutenção no tratamento de efluentes" e "custos e despesas de frete na manutenção de tratamento de efluentes".

Relativamente à glosa do crédito tomado sobre o custo de aquisição de bens do ativo permanente, o motivo invocado para a glosa foi que os bens em relação aos quais houve glosa *"são utilizados não só na produção de bens destinados à venda, como também em outras atividades da empresa, como, por exemplo, a produção de madeira (matéria-prima), tratamento de efluentes e a manutenção florestal."*

Tendo em vista que os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não dão amparo para que a atividade do contribuinte seja seccionada e que a definição legal de "agroindústria", estabelecida no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, considera como atividade do

contribuinte a "industrialização de produção própria", devem ser revertidas as glosas dos créditos tomados com base no custo de aquisição dos bens do ativo permanente.

No que tange ao crédito tomado sobre bens e serviços aplicados na manutenção de veículos externos (caminhões e tratores), a fiscalização motivou a glosa no fato de que os veículos foram utilizados em atividades alheias à produção de bens destinados à venda.

Conforme citado pela fiscalização, a glosa recaiu sobre o custo de bens e serviços aplicados em caminhões e tratores utilizados no cultivo dos eucaliptos, que segundo a fiscalização não constitui processo produtivo de bem destinado à venda.

Esta glosa deve ser revertida com base no mesmo argumento utilizado para reverter as glosas dos créditos tomados sobre custos e serviços aplicados na floresta de eucaliptos, ou seja, além da interpretação literal dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não autorizar a secção da atividade do contribuinte, a definição de "agroindústria", estabelecida no art. 22-A da Lei nº 8.218/91, considera que a atividade do contribuinte é a "industrialização de matéria-prima de produção própria", ou seja produção e industrialização constituem uma atividade única e indivisível.

Por fim, no que toca ao pedido de correção do ressarcimento pela taxa Selic, deve prevalecer a vedação legal expressa nos arts. 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833/03.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas de créditos efetuadas pela fiscalização, exceto quanto às glosas dos créditos tomados sobre as despesas com inspeção, movimentação e embarque de celulose.

Antonio Carlos Atulim