



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

Processo nº 10247.000148/2003-66
Recurso nº 268.160 Voluntário
Acórdão nº 3102-01.269 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2011
Matéria PIS - RESSARCIMENTO
Recorrente JARI CELULOSE SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

INSUMO. DELIMITAÇÃO DO CONCEITO

Para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que onere a atividade da econômica, mas tão somente os que sejam diretamente empregados na produção de bens ou prestação de serviços.

FORMAÇÃO E CONSERVAÇÃO DE FLORESTAS

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

EXTRAÇÃO

Os serviços necessários à extração da matéria-prima empregada no processo produtivo enquadram-se no conceito de insumo, para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social não-cumulativos. Consequentemente, os gastos incorridos com tais serviços devem ser computados para efeito de cálculo das contribuições.

FRETES E COMBUSTÍVEIS

Apenas os fretes incorridos e o combustível comprovadamente gastos no transporte dos insumos e dos produtos em industrialização incorporam-se ao custo dos mesmos e devem ser considerados para efeito de cálculo.

SERVIÇOS ATRELADOS À MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL

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

A legislação de regência exige que se demonstre a vinculação direta entre o dispêndio e o processo produtivo.

CORREÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO.

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

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator, para acolher os créditos calculados sobre gastos com corte, arraste, baldeio, traçamento e transporte da madeira, incorridos quando da sua extração. Vencidos os conselheiros: a) Nanci Gama, que também acolhia os créditos calculados em razão dos gastos na formação e manutenção de florestas, na manutenção do parque fabril, além da correção monetária a partir da apresentação da PER/Dcomp; b) Álvaro Almeida Filho, que também acolhia os créditos calculados em razão dos gastos na formação e manutenção de florestas e na manutenção do parque fabril; e c) Luciano Pontes de Maya Gomes, que também acolhia a correção monetária a partir da apresentação da PER/Dcomp.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Álvaro Almeida Filho, Winderley Moraes Pereira, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

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

O presente processo trata sobre pedido de ressarcimento de PIS do valor de R\$ 672.277,99, resultado da diferença entre R\$ 927.836,90 (suposto crédito de Pis) e R\$ 255.558,91 (alegado débito de Pis), conforme fls. 01-02, referente ao 3º trimestre de 2003. Consta(m) também dos autos declaração(ões) de compensação.

2. Ao analisar tal pretensão, a Delegacia de origem, no uso de sua competência regulamentar, proferiu o despacho decisório nº 017/2004 (fls. 166-170), em 11.06.2004, no qual deferiu parcialmente o pleito de ressarcimento os valores de R\$ 194.267,61 (jul/2003), R\$ 60.190,23 (ago/2003) e R\$ 176.495,56 (set/2003).

3. O sujeito passivo apresentou manifestação de inconformidade (fls. 184-193), em 08.07.2004, contra a decisão retrocitada, alegando, em suma, que:

(a) Preliminarmente, cerceamento do direito de defesa do contribuinte, na forma do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, em virtude de falta de indicação clara dos valores glosados, impondo-se a anulação do Despacho Decisório.

(b) Não houve indicação clara de quais valores teriam sido glosados, tendo sido apenas mencionado superficialmente que alguns dos créditos solicitados estão em desacordo com a legislação vigente.

(c) No mérito, considerou que o referido Despacho Decisório negou vigência ao princípio da não-cumulatividade do PIS, entendendo-o como um benefício fiscal.

(d) Tal resistência do Fisco é absolutamente desarrazoada, não só em virtude de uma interpretação sistemática da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, como também pela disposição contida no artigo 195, § 12, da Constituição Federal, que delimita toda e qualquer dúvida sobre o princípio da não-cumulatividade aplicável de forma ampla e irrestrita à contribuição em tela.

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

(f) Tem direito ao crédito do Pis sobre os valores de insumos empregados na produção da sua própria matéria-prima, destinada a produção de celulose, de acordo com o previsto na Lei n. 10.637/2002 e parágrafo 12 do art. 195 da CF.

(g) Seu processo produtivo, que tem como produto final a pasta química de madeira, conhecida como celulose, divide-se em três etapas, através das quais verticalizou a produção, por estratégia de mercado: a primeira etapa consiste na produção da madeira em suas áreas de reflorestamento; a segunda no corte das árvores e preparação das mesmas para a extração da celulose (onde são descascadas, picadas e transformadas em cavacos) e a terceira etapa consiste no cozimento dos cavacos em soluções alcalinas de onde se obtém a fibra celulósica. Esclarece que produz produtos químicos consumidos e reaproveita resíduos obtidos no processo.

(h) Entende que os custos advindos do emprego de bens e de serviços na sua atividade florestal enquadram-se no conceito de insumos para a produção da pasta química de madeira (celulose), comercializada pela defendente, devendo, portanto, ser admitidos como passíveis de creditamento na apuração do pis.

(i) Se a defendente adquirisse a madeira de terceiros não teria havido questionamento e o benefício seria admissível, o que seria uma violação ao princípio da igualdade. Tal entendimento

não se encontraria presente na Lei n. 10.637/2002, que previria em seu art. 3º a possibilidade de se creditar todos os bens e serviços utilizados desde o início do processo produtivo ou de fabricação.

(j) Já com relação aos créditos apurados sobre os custos da prestação de serviços da manutenção do parque fabril da Defendente, restaria claro que sem a realização de tal manutenção as atividades relacionadas à produção de celulose ficariam seriamente prejudicadas, razão pela qual tais crédito deveriam ser reconhecidos.

(k) É só a partir da constituição definitiva do lançamento é que começa a contar o prazo de prescrição – artigo 168, inciso I, combinado com os artigos 165, inciso I, 156 inciso VII e 150, § 4º, todos do CTN. Decorridos cinco anos do fato gerador, tendo havido o pagamento e à falta de homologação expressa, perfaz a condição resolutiva e extingue-se definitivamente o crédito tributário. Só a partir daí é que cabe cogitar de prazo de decadência ou prescrição.

4. Em 17.05.2005, a Segunda Turma da Delegacia de Julgamento converteu o julgamento em diligência (fls. 209-211), para que a unidade de origem, dentre outras providências, anexasse documentos, colhesse assinaturas e informasse quais insumos relacionados nas planilhas de fls. 118-162 não foram aceitos pelo Fisco.

5. Em resposta, a unidade de origem proferiu o termo de constatação (fls. 224-242), no qual reconheceu os créditos de R\$ 49.907,24 (jul/2003), R\$ 22.976,37 (ago/2003) e R\$ 122.690,44 (set/2003).

6. O contribuinte manifestou-se sobre o referido ato administrativo em 23.01.2006, alegando (fls. 244-258), em suma, que:

a) Aduziu o Parecer nº 02, de 17.02.1984, da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, que segundo o contribuinte, segue a orientação da Lei nº 4.506/1964.

b) A diligência desconsiderou o direito da empresa ao aproveitamento do crédito de Pis calculados sobre combustível usado sobre veículos e sobre serviços de transporte, tais como à comercialização da produção da pasta de celulose, conforme Solução de Consulta nº 01, 13.01.2004 da Disit/2ª Região Fiscal.

c) A diligência não considerou os créditos relacionados aos insumos utilizados na manutenção de estradas, nem sobre os insumos utilizados na geração de energia e tratamento de água.

d) Sobre o crédito relacionado ao presente processo administrativo deveria ser aplicada a taxa Selic desde a data da apresentação do respectivo pedido de ressarcimento, conforme art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/1995 e entendimento da CSRF, do Conselho de Contribuintes. Entendimento contrário ofenderia o

princípio da isonomia, tendo-se em vista que a SRF faz uso de tal taxa para a atualização de seus créditos.

7. *Recebida a manifestação do sujeito passivo (fls. 244-258), a unidade de origem resolveu, consoante fl. 373, reconsiderar a “glosa de parte de equipamento que têm contato direto com o produto, cujo tempo de vida seja inferior a um ano, com base no Parecer Normativo CST nº 02, de 15.02.1984, e art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99...”. Nesse passo, proferiu novo despacho decisório (fls. 372-377) no qual deferiu as quantias de R\$ 51.676,79 (jul/2003), R\$ 30.411,04 (ago/2003) e R\$ 129.479,74 (set/2003).*

8. *Instado novamente a manifestar-se, o contribuinte repetiu argumentos nas fls. 379-388 e alegou a existência de contradição entre o relatório de diligência e o despacho decisório inicial, pois o Fisco restringiu créditos que já haviam sido reconhecidos anteriormente no despacho originário.*

9. *De volta à Delegacia de Julgamento, a Segunda Turma resolveu converter o julgamento em perícia (fls. 405-406) para analisar o processo produtivo do sujeito passivo.*

10. *Anexei as fls. 408-411. Encontram-se apensos os autos de nº 10247.000150/2003-35.*

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003 DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

É vedada, em dado processo administrativo, a extensão dos efeitos de outras decisões, por não se constituírem em normas complementares do Direito Tributário. Isso porque foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribua eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Não deve prosseguir a perícia quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003 PIS NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITO.

Somente podem gerar créditos da Contribuição as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas,

em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

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

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

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. QUANTUM RECONHECIDO DE CRÉDITO.

A declaração de compensação depende da existência de um crédito. Assim, as declarações de compensação devem homologadas somente até o quantum deferido de crédito, em sede de impugnação.

JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO.

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

Solicitação Indeferida

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a autuada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, no que se refere ao mérito do pedido, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa, trazendo ao processo, nesta etapa, parecer do Jurista Marco Aurélio Greco que respalda os fundamentos manejados desde o início do processo.

Posteriormente, apresentou o sujeito passivo pedido de desistência parcial do recurso, informando que abre mão de discutir as glosas relativas aos insumos empregados na geração de energia elétrica e tratamento e captação de água distribuídas para moradores de comunidade vizinha de seu estabelecimento fabril.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

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

1- Preliminarmente - Demarcação do Litígio

Não há questão preliminar a ser enfrentada.

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

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

- a) produtos e serviços empregados na pesquisa, plantio, manutenção e extração de florestas;
- b) fretes e movimentação de insumos;
- c) combustível empregado na frota;
- d) outros produtos e serviços empregados na manutenção do parque fabril;

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

2 - Mérito

2.1 - Regime Probatório

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

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

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

Analizando tal distribuição, concluiu o professor Hugo de Brito Machado⁴

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

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

³ Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

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

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

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

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

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

2.2 - Conceito de Insumo

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como é possível perceber, de acordo com a legislação de regência, a relação do bem com o processo produtivo não seria medida exclusivamente em razão do produto, mas do processo produtivo como um todo.

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

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

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

Mais uma vez, reafirme-se, o dispositivo legal privilegia a relação de pertinência com o processo produtivo, não fazendo menção, salvo engano, à essencialidade do gasto.

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

Outro ponto sobre o qual não posso deixar de me manifestar é a interpretação fixada nos acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trazidos ao processo.

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

Confira-se, preambularmente, a redação do dispositivo:

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

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

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

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

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

2.3- Formação e Manutenção de Florestas

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

2.4- Serviços Arelados à Extração de Florestas

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

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

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

Ademais, no que se refere aos gastos com o transporte de insumos, já se manifestou o Fisco, por meio da Solução de Consulta nº 210 SRRF/8ª RF, de 25 de junho de 2009 (D.O. U: de 07/07/2009 (original não destacado):

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

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

2.5 - Combustível Empregado na Frota Própria.

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

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

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

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

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

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

2.6- Manutenção do Parque Fabril

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

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

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

Caberia demonstrar, imagino, que as despesas rotuladas como de manutenção do parque, teriam relação **direta** com o processo produtivo da recorrente.

2.7- Taxa Selic.

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

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

(...)

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

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Com efeito, o § 2º do mesmo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, prevê expressamente tal possibilidade:

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

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

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

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

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

Entretanto, a matéria ali debatida, esclareça-se, é a aplicação da correção monetária sobre créditos do IPI, apurados nos termos da Lei nº 9.363, de 1996, diploma que, sabidamente, não previu a incidência da Selic, mas também não proibiu tal incidência.

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

3- Conclusão

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

Processo nº 10247.000148/2003-66
Acórdão n.º **3102-01.269**

S3-C1T2
Fl. 518

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário para acolher os créditos calculados sobre gastos com corte, arraste, baldeio, traçamento, transporte e manuseio da madeira, incorridos quando da sua extração

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2011

Luis Marcelo Guerra de Castro