



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.001794/2009-05  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.373 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de novembro de 2020  
**Recorrente** FRAME MADEIRAS ESPECIAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Nos pedidos de ressarcimento, restituição e compensação, pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado. A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito para compensação.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas de depreciação apuradas sobre os ativos imobilizados da pessoa jurídica.

Nos termos do artigo 3º, VI das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, os ativos que estão sujeitos ao crédito das contribuições não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas qualquer máquina, equipamento e outros bens imprescindíveis e inseridos no processo produtivo da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, revertendo-se as glosas créditos apurados sobre despesas de embalagens para transporte e créditos relacionados com os ativos imobilizados utilizados no processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente), Marco Antonio Marinho Nunes, Marcos Roberto da Silva (Suplente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## **Relatório**

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de PIS/Pasep não-cumulativo – exportação, formulado em PER/DCOMP, num total de R\$ 172.637,40 decorrente das operações com o mercado externo referente ao período do 2º trimestre de 2006.

O pedido recebeu tratamento manual, com a intimação da contribuinte para apresentação de diversos documentos e demonstrativos de crédito. Conforme parecer fiscal de fls. 632-660, após a análise da documentação apresentada, a fiscalização concluiu pela realização de algumas glosas a partir do conceito de insumos estabelecido na Instrução Normativa SRF n.º 247/2002 - Instrução Normativa SRF n.º 404/2004, considerando-se como tal, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Foram as glosas realizadas:

- a) Embalagens de Transporte e Bens Correlacionados;
- b) Bens e Serviços não Caracterizados como Insumos;
- c) Aquisições Efetuadas de Pessoas Físicas;
- d) Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil;
- e) Base de Cálculo do Crédito a Descontar Referente Ativo Imobilizado.

Ressalte-se que as glosas discriminadas nas alíneas “a” e “e” foram realizadas a partir do conceito de insumos estabelecido pelas referidas instruções normativas, critério restrito inspirado na não cumulatividade do IPI. Quanto às glosas descritas nas alíneas “b” e “d”, foram levadas a efeito por falta de comprovação de sua vinculação com o processo produtivo. Por fim, quanto à glosa descrita no item “c”, a fiscalização afirmou a inexistência de autorização legal.

Por bem resumir os argumentos da fiscalização, bom como os argumentos de defesa trazidos em manifestação de inconformidade, peço vênica para adotar o relatório da r. decisão de piso:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, cumulado com Declaração de Compensação - Dcomp, relativo a créditos da contribuição ao PIS/Pasep, apurados no regime não-cumulativo, no montante de R\$ 172.637,40, decorrentes das operações da interessada com o mercado externo que, ao final do segundo trimestre de 2006, remanesceram dos descontos do valor da contribuição a recolher, concernentes às demais operações no mercado interno.

Na apreciação do pleito, mediante Despacho Decisório n.º 686/2010, às folhas 643 e 644, manifestou-se a Delegacia de Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC por reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado, ao considerar o valor de R\$ 150.745,71 como o saldo de créditos a ressarcir da contribuição ao PIS/Pasep não-cumulativa - mercado externo - ao final do segundo trimestre de 2006, após a dedução da contribuição apurada no mesmo mês, e homologar as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido para o mercado externo.

As razões para o deferimento apenas parcial do direito creditório, conforme Parecer Fiscal, às folhas 628 a 642 verso, foram:

A - Bens utilizados como Insumos:

(a) os materiais de embalagem utilizados exclusivamente no acondicionamento dos produtos para fins de transporte não agregam valores aos mesmos, não se inserindo no conceito de insumos, o que resultou na glosa do valor de R\$488.620,49;

(b) bens e serviços não caracterizados como insumos que, por falta de provas não se pode concluir pela regularidade de sua utilização como insumos, no montante de R\$ 434.407,92;

(c) aquisições efetuadas de Pessoa Físicas que, não se tratando de crédito presumido, há vedação expressa ao cômputo de créditos que tenham por base a aquisição de bens ou serviços prestados por pessoas físicas, pelo que deve ser glosado o montante de R\$ 188.025,00.

B - Despesas de contraprestações de arrendamento mercantil:

A autoridade fiscal glosou o montante de R\$ 75.933,75, uma vez que a contribuinte apresentou documentos variados, como boletos e notas fiscais, porém não acresceu aos citados documentos memórias de cálculo ou quaisquer esclarecimentos capazes de estabelecer uma relação de pertinência entre os documentos e os valores demonstrados no Dacon.

C - Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado:

A autoridade fiscal glosou o montante de R\$ 139.784,91, por falta de comprovação de que os bens foram utilizados no processo produtivo. A autoridade fiscal explica que os bens descritos como sistema de aspiração e transporte de partículas, sistema de arquivo deslizante para armazenagem, sistema interno de câmeras para fábrica e sistema de exaustão não encontram relação com o processo produtivo da empresa.

No último item, a autoridade fiscal calcula os percentuais das receitas advindas dos mercados interno e externo, relativamente ao total das receitas obtidas pela contribuinte no período, a fim de apurar a parcela passível de ressarcimento/compensação relativas às receitas do mercado externo.

Inconformada com o deferimento parcial do pedido de ressarcimento e homologação parcial das compensações pleiteadas, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às folhas 645 a 661, na qual, após a descrição dos fatos, expõe suas razões de contestação solicitando o restabelecimento integral do crédito pleiteado.

No primeiro tópico das contestações - Do Direito, a contribuinte tece diversas considerações acerca do princípio da não-cumulatividade e do conceito de insumos a fim de fundamentar seu entendimento de que o “conceito de insumo deve ser aquele que considera os bens, produtos e serviços aplicados para o desenvolvimento das atividades intrínsecas da empresa”. Em sua defesa cita Solução de Divergência n.º 15/2008 e Solução de Consulta n.º 16/2009.

Sob o título Dos bens e serviços utilizados como insumos, a contribuinte fundamenta sua defesa em relação a tópicos específicos:

(a) Das embalagens:

A contribuinte alega que para efetuar a comercialização de seus produtos - madeiras e seus artefatos, entre outros - é necessária a embalagem, realizada por meio de insumos adquiridos para esta finalidade, tais como chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras, caixas plásticas etc. Explica que os insumos glosados são etiquetas adesivas (legalmente exigidas para produtos destinados ao exterior e coladas na madeira), chapa de papelão ondulado (utilizado como proteção do produto embalado), as cantoneiras (utilizadas para proteção), filme stretch (utilizado para amarrar o pacote) e fita de aço (utilizado na embalagem com a finalidade de amarrar/prender o pacote).

Em sua defesa, a contribuinte apresenta o Livro de Registro de Entradas, que indicam que os materiais de embalagem adquiridos foram lançados sob o Código Fiscal de Operações - CFOP 1.101 - Compra para industrialização ou produção rural e 2.101 - Compra para industrialização ou produção rural - mercadorias provenientes de outro Estado. Anexa, ainda, as Fichas Técnicas dos produtos comercializados, as quais compreendem todas as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais glosadas.

Conclui a contribuinte que, como tais produtos compõem o produto final, devem ser passíveis de creditamento.

(b) Dos demais bens utilizados como insumos:

A contribuinte argumenta que o fundamento da glosa efetuada pela autoridade fiscal - que a aquisição de bens foi genericamente descrita - carece de suporte fático e jurídico. Explica que o fundamento é impreciso, sendo defeso à autoridade fiscal utilizar argumentos evasivos, em vista do princípio da verdade material; que a autoridade fiscal deve exaurir todos os meios de prova. Conclui a contribuinte:

Contudo, a fim de liquidar por vezes a presente discussão, acentua a Manifestante que os documentos referidos no tópico antecedente, de igual forma corroboram a insubsistência da glosa alicerçado no citado fundamento, na medida em que as Notas Fiscais e Fichas Técnicas dos produtos (anexos) constituem elementos mais que suficientes para descreve-los e caracteriza-los como insumos, porquanto, passíveis do desconto de créditos tal como procedido pela Manifestante.

(c) Das aquisições efetuadas de Pessoas Físicas:

A contribuinte alega que na aquisição de matéria-prima ou insumo agrícola, diretamente de produtor rural pessoa física, há tributação embutida no preço das mercadorias, em razão da incidência sobre outros insumos, como ferramentas, maquinários, adubos etc, adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo. Defende, assim, que o crédito decorrente de aquisições de pessoas físicas deve ser reconhecido.

(d) Das despesas de contraprestação de arrendamento mercantil:

A contribuinte alega que os documentos acostados aos autos, durante o procedimento fiscal, se mostram suficientemente válidos para os fins probatórios a que se destinam -

contratos de arrendamento mercantil e notas fiscais, haja vista ser possível estabelecer relação de pertinência com os valores demonstrados no Dacon correspondente.

Afirma que, se antes faltavam documentos, com a juntada dos comprovantes de pagamento relativos à contraprestação de arrendamento mercantil, em anexo, tal fundamento não mais subsiste.

Defende, ainda, que a exigência da memória e cálculo e esclarecimentos complementares não possuem suporte legal.

(e) Dos bens do ativo imobilizado:

A contribuinte discorda da glosa de valores que efetivamente se referem à depreciação de máquinas e equipamentos e outros bens que compõem o processo produtivo da empresa. Ressalta que, em consulta formulada em 25 de março de 2009, a RFB se manifestou sobre a possibilidade de créditos da não-cumulatividade sobre bens do ativo imobilizado, esclarecendo que podem ser descontados os créditos relativos a máquinas, equipamentos e outros bens, incorporados ao ativo imobilizado, empregados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, conforme detalha.

A contribuinte alega que os bens f sistema de aspiração e transporte de partículas - caracterizam-se pela essencialidade no processo de produção. A contribuinte detalha a função de cada equipamento que compõe o sistema no processo produtivo da empresa.

No tópico denominado Das Provas, a contribuinte afirma que pretende provar o alegado por meio da juntada de novos documentos, a fim de evidenciar melhor idoneidade de todas as compensações pleiteadas. Em anexo, a contribuinte apresenta Livro de Registro de Entrada, Fichas técnicas dos produtos e Comprovantes de pagamento (leasing).

Ao analisar a controvérsia, a 4ª Turma da DRJ/FNS proferiu o acórdão 07-31.971 de fls. 1.030-1.058 para julgar improcedente a manifestação de inconformidade e manter as glosas efetuadas pela fiscalização, conforme ementa abaixo:

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Ano-calendário: 2006

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento as matérias primas, os produtos intermediários, 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO ADQUIRIDO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CRÉDITOS. SEM PREVISÃO LEGAL.**

Os custos com a aquisição de matéria-prima ou insumo agrícola diretamente de produtor rural pessoa física não geram direito a créditos no regime de apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por se tratar de operação não sujeita à incidência dessa contribuição.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário, fls. 1.067-1.089, para repisar os argumentos de sua manifestação, ressaltando seu inconformismo quanto ao conceito de insumo adotado, pugnando por uma concepção mais ampla, aproximado do conceito de despesas dedutivas do IRPJ.

Requer a baixa dos autos para realização de diligência em nome da verdade material;

- afirma que a autoridade administrativa competente não pode restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influenciar no seu convencimento;

- sustenta que a quantidade de documentos comprobatórios apresentados justifica a necessidade da baixa dos autos em diligência.

É a síntese do necessário.

**Voto**

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos da legislação.

Conforme relato acima, a controvérsia está relacionada com glosas de crédito de PIS não cumulativo vinculados à receitas de exportação no 2º trimestre de 2006. Após a análise de documentos contábeis e fiscais, a fiscalização concluiu pela glosa dos créditos apurados sobre os dispêndios relacionados com a) Embalagens de Transporte e Bens Correlacionados; b) Bens e Serviços não Caracterizados como Insumos; c) Aquisições Efetuadas de Pessoas Físicas; d) Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil; e) Base de Cálculo do Crédito a Descontar Referente Ativo Imobilizado.

Preliminarmente, antes da análise do mérito das glosas, afasta-se o requerimento de baixa dos autos em diligência, sob o argumento de busca da verdade material. A Recorrente argumenta que uma grande quantidade de documentos foi juntada aos autos, sendo dever da autoridade administrativa realizar uma análise para conferir sua adequação com os créditos pleiteados.

O artigo 18 do Decreto n.º 70.235/1972 permite ao julgador a baixa dos autos para realização de diligência ou perícia quando entender necessário. Ocorre que para tanto é preciso haver o mínimo de elementos comprobatórios capazes de provocar a dúvida no julgador, com a necessidade de apuração mais detalhada da documentação trazida.

No entanto, em processos de ressarcimento, compensação ou restituição do indébito, cabe à Recorrente a demonstração da origem e liquidez de seu crédito pleiteado. Isso porque a provocação da Administração Pública foi realizada pela Recorrente, a qual formulou um pedido de ressarcimento/compensação a partir de uma documentação que serviu de fundamento para o montante dos créditos pleiteados.

Se foi a própria contribuinte quem realizou a análise de sua documentação, apurou e escriturou os créditos, pleiteando o ressarcimento/compensação, a contribuinte tem o dever de demonstrar, por todos os documentos e demonstrativos, o caminho percorrido para encontrar os créditos pleiteados. Após o despacho decisório, a Recorrente apresentou trechos do livro de registro de entrada, uma conta contábil do razão, notas fiscais e comprovantes de pagamentos que nada esclarecem ou infirmam a acusação fiscal. Muitos deles, inclusive, já foram apresentados para a fiscalização no procedimento fiscal.

É assente o entendimento de que, nos pedidos de restituição e compensação, o ônus da prova da existência do crédito é do contribuinte, não tendo a Recorrente se desincumbido de tal tarefa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/2006 a 30/06/2006

**PROVA. APRECIÇÃO INICIAL EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. LIMITES. PRECLUSÃO.**

A apreciação de documentos não submetidos à autoridade julgadora de primeira instância é possível nas hipóteses previstas no art. 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/1972 e, excepcionalmente, quando visem à complementar instrução probatória já iniciada quando da interposição da manifestação de inconformidade.

**COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.**

**Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação.**

(Número do Processo 10880.674831/2009-54. Relatora LARISSA NUNES GIRARD.  
Data da Sessão 13/06/2018. N.º Acórdão 3002-000.234) (grifos não constam do original)

Nem mesmo em seu recurso voluntário, nova oportunidade para que fosse apresentada toda documentação que respaldasse a apuração do crédito pleiteado, a Recorrente cumpriu esta tarefa de trazer as provas.

Não basta argumentar em sua defesa o princípio da verdade material para alegar o dever da Administração Pública na apuração dos créditos pleiteados, transferindo o ônus probatório ao Fisco. Ao contrário do que ocorre no processo civil, a verdade material está presente no processo penal e nos processos administrativos tributário, prestando-se a permitir ao julgador a buscar a verdade dos fatos, requerendo, o próprio julgador, a produção de provas como diligência ou perícia, com o fito de confirmar demais provas já presente nos autos.

Não basta apenas apresentar documentos sem apresentar um demonstrativo de cálculo e nem realizar uma conciliação de notas fiscais com outros livros fiscais e documentos contábeis, para fins de demonstrar o alegado.

Ademais, como se constata do parecer fiscal, as glosas foram realizadas por questões de direito, seja nas questões associadas ao conceito de insumo e a consequente vinculação de ativos ao processo produtivo. Quando a glosa foi realizada por falta de comprovação, trata-se de uma comprovação fática, na medida em que não foi possível relacionar aquelas despesas com o processo produtivo, bem como a contradição dos números discriminados no Dacon, como no caso do *leasing*. Não se trata de comprovação de nota fiscal, ou livro de registro de entrada, mas sim de qual produto foi adquirido e porque ele é insumo, a fim de identificar sua relação com o processo produtivo, inclusive das máquinas.

Essas provas não existem nos autos, por isso, nego o pedido de diligência.

## **INSUMOS**

Quanto aos insumos, o termo de intimação SAORT N.º 15.694, fls. 14-15, demonstra que a fiscalização solicitou, no item 4, a descrição de todo o processo produtivo da empresa. Este documento não está nos autos e não há informação de que tenha sido apresentada à fiscalização.

O auditor fiscal realizou as glosas dos insumos por um critério jurídico. **Portanto, como não houve divergências ou inconsistências na escrituração contábil e fiscal da Recorrente, as glosas efetuadas foram levadas a efeito em decorrência de uma questão jurídica: a adoção pela fiscalização de um conceito de insumos mais restrito**, inspirado na legislação do IPI, assim entendido como a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto ou serviço, desde que os mesmos não estejam incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Este conceito, no entanto, resta superado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça

quando do julgamento, em sede de recursos repetitivos, do REsp n.º 1.221.170/PR, que julgou como ilegais as Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004 ao firmar a seguinte tese: “*O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos **critérios da essencialidade ou relevância**, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*” (grifei):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) **é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004**, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifei)

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que sua decisão se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, destacando que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável **do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não **indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja

pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.  
(grifei)

Com isso, em razão das glosas terem sido efetivadas por questões de direito, considerando a inexistência de inconsistências nas bases de cálculo dos créditos informadas no DACON, o presente julgamento também será pautado por questões jurídicas, sobre o conceito de insumos fixado pelo STJ, bem como na análise dos argumentos, das provas e das questões fáticas debatidas pelas partes no relatório fiscal e no recurso voluntário, analisados na ordem do parecer fiscal.

#### **a) Embalagens de Transporte e Bens Correlacionados**

Neste ponto, a fiscalização realizou a glosa de créditos apurados sobre despesas com embalagens para transporte, tais como papelão, cantoneiras, plásticos filmes, utilizados para proteção das peças de madeira de sua produção quando do seu transporte até o adquirente no exterior.

Concluiu o agente fiscal, com base na IN SRF 247/2002 e 404/2004, que tais embalagens não integram o produto final, não configurando nem embalagem de apresentação, sendo meras embalagens de proteção para transporte aplicadas ao produto na operação de venda, isto é, após o término da produção do bem.

As embalagens utilizadas pelo contribuinte não são de apresentação, mas tão somente de transporte, as quais não se enquadram no conceito de insumos.

São consideradas de transporte as embalagens destinadas precipuamente ao transporte dos produtos elaborados, como os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, em que não há um acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetivam valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagens de capacidade Superior àquela em que o produto é comumente vendido (Decreto nº 4.544, art. 4º, IV, e art. 6º). Muito embora as embalagens de transporte possam eventualmente se prestar também à garantia da integridade de seu conteúdo, ainda assim, por não conterem rótulos indispensáveis ou indicações promocionais que impliquem despesas mais elevadas em sua elaboração, não possuem

o objetivo de, por si só, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação. (grifei)

Em sede de defesa, a Recorrente sustenta que estas embalagens visam assegurar a qualidade e integridade dos produtos de madeira que exporta, sem os quais não seria possível sua aceitação no mercado internacional.

Veja-se que os insumos glosados são etiquetas adesivas, chapas de papelão ondulado, cantoneiras, filme stretch e fita de aço. Ressalta-se que a maioria é legalmente exigida para os produtos destinados ao exterior.

Portanto, os insumos adquiridos para a confecção das embalagens integram o produto, participando efetivamente de sua venda, eis que necessitam ser devidamente embalados, com materiais que possam garantir a integridade da mercadoria até seu destino final.

Argumenta que para efetuar a comercialização e transporte dos produtos, é necessário embalar com proteções como chapas de papelão ondulado, etiqueta adesiva, cantoneiras, caixas plásticas, filme *stretch* (utilizado para envolver o produto), fita de aço (utilizada na embalagem com a finalidade de amarrar/prender o pacote).

Trata-se, a meu ver, de despesas essenciais para a manutenção da qualidade do produto, em que pese não integre fisicamente o produto produzido e tenha sido adicionado para acondicionamento para transporte após o processo produtivo. Com isso, não há como negar a natureza de insumos para tais dispêndios

Portanto, a aquisição destes produtos são custos relacionados ao seu processo produtivo, essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção. Com isso, é possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Reverte-se as glosas com embalagens para transporte.

#### **b) Bens e Serviços não Caracterizados como Insumos**

Neste ponto, a fiscalização argumenta que não conseguiu identificar a pertinência das despesas com o processo produtivo, diante da falta de comprovação para tanto.

Apenas com a análise dos documentos juntados e apresentados à fiscalização, o agente fiscal informa que conseguiu verificar a condição de insumos de vários bens e serviços utilizados pela contribuinte na composição da base de cálculo para apuração dos créditos.

No entanto, outros bens e serviços não tiveram a mesma sorte, já que estes mesmos documentos não se mostraram capazes de evidenciar qual a possível relação com o processo produtivo da contribuinte.

Em sede de defesa, tanto em manifestação, quanto em recurso voluntário, a Recorrente nada esclareceu, apenas afirmando que a fiscalização deveria ter se esforçado e procurado diligenciar por mais documentos para identificar a pertinência dos dispêndios com o processo produtivo, em nome da verdade material.

Ressalta-se que o suposto argumento de "descrição genérica" não é suficientemente plausível para fundamentar a desconsideração da integralidade do direito creditório legitimamente comprovado. Para que um direito constitucionalmente concedido seja podado é necessário que esteja devidamente justificado, ou seja, tais documentos comprobatórios não podem ser simplesmente desconsiderados sem uma análise robusta.

Isso porque, apesar da Recorrente realmente possuir a atribuição de demonstrar a existência e legitimidade de seus créditos, de nada adianta a Recorrente apresentar todos os documentos comprobatórios, se o julgador não se der o trabalho de analisar atenciosamente a totalidade dos documentos apreciados.

De tão genérico, não há como saber do que as despesas se tratam. Abaixo, segue um trecho da planilha elaborada pela fiscalização:

**QUADRO 2 -- GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 – ITENS DIVERSOS CUJA CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMOS NÃO RESTOU DEMONSTRADA**

EMITENTE	CNPJ	DOC	DESCRIÇÃO DO BEM	VALOR A SER GLOSADO	MÊS
ENGREMOL IND.ENG ACIONAMENTOS	07218286000125	0001011	ROLO TR.REV. 48,5x111x165 F17 mm - PU	1.100,00	ABR
BUSCHLE & LEPPER S/A	84684471000318	0307161	DEBITO DIRETO	254,00	ABR
PAPELARIA SANTELMO LTDA.-ME	83197921000113	0008745	PAPEL OFICIO A-3 420X297	119,80	ABR
ARY PALOSCHI PRODUTOS AGRO PEC	82799115000152	0045823	DEBITO DIRETO	9,90	ABR
UNIDAS INDUSTRIA E COMERCIO LT	83055020000197	0379687	DEBITO DIRETO	112,16	ABR
CONTABILISTA PAPEL. E SUPR.P/I	77765840000412	0039072	PAPEL OFICIO A-4 210X297	1.930,00	ABR
BUSCHLE & LEPPER S/A	84684471000318	0307717	SODA CAUSTICA EM ESCAMAS	424,00	ABR
DRATEC IND. E COM. DE TINTAS L	04788457000163	0003100	DR-TH-20000 - SOLVENTE LIMPEZA	1.259,28	ABR
FREZITE FERRAMENTAS DE CORTE L	01018240000186	0006591	LR-752.509 / ALMOFADA/368/397	1.032,24	ABR

Em manifestação de inconformidade, para provar a vinculação de tais despesas com o processo produtivo, trouxe aos autos o livro de registro de entradas que nada comprovam, pois este livro é uma listagem com as informações do nome e CNPJ dos fornecedores, número da nota fiscal e valores. Nada disso se presta a demonstrar o que são essas compras, quais são os produtos, onde foram aplicados para demonstrar sua essencialidade para a produção.

Mantenho as glosas neste ponto.

**c) Aquisições Efetuadas de Pessoas Físicas**

Quanto às aquisições de pessoas físicas, analisando a tabela elaborada pela fiscalização, percebe-se que se trata da aquisição de toros de pinus:

**QUADRO 3 – GLOSAS REALIZADAS NA LINHA 02 – BENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS**

EMITENTE	CNPJ	DOC	DESCRIÇÃO DO BEM	VALOR A SER GLOSADO	MÊS
ROGER KNOBLAUCH	00984310991	0026885	TOROS DE PINUS - LAMINACAO FACA	34.315,00	ABR
ALOIR SCARIOT	51842572920	0026886	TOROS DE PINUS - LAMINACAO FACA	3.770,00	ABR
INIVALDO MACHADO DE OLIVEIRA	55202594968	0027205	TOROS DE PINUS - LAMINACAO FACA	49.880,00	ABR
ROGER KNOBLAUCH	00984310991	0027204	TOROS DE PINUS - LAMINACAO FACA	32.635,00	ABR
<b>TOTAL MÊS DE ABRIL</b>				<b>R\$ 120.600,00</b>	
ROGER KNOBLAUCH	00984310991	0027462	TOROS DE PINUS - LAMINACAO FACA	60.755,00	MAI
ROGER KNOBLAUCH	00984310991	0027686	TOROS DE PINUS - SERRARIA	6.670,00	MAI
<b>TOTAL MÊS DE MAIO</b>				<b>R\$ 67.425,00</b>	
<b>TOTAL NO 2º TRIMESTRE</b>				<b>R\$ 188.025,00</b>	

A fiscalização realizou as glosas diante da falta de autorização legal para a apuração de créditos sobre tais compras, tendo em vista que o fornecedor deve ser pessoa jurídica domiciliada no País, com expressa vedação legal para apuração de créditos sobre mão de obra, conforme artigo 3º, § 2º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Observa-se que, não se tratando do crédito presumido a que se refere o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, há vedação ao cálculo de créditos que tenham por base tanto a tomada de serviços quanto a aquisição de bens prestados por pessoas físicas, isto em virtude da redação dos incisos acima transcritos, que tomam defeso o creditamento do valor pago pela mão-de-obra prestada por pessoas físicas e dos bens ou serviços por elas fornecidos/prestados, neste caso, em função da receita daí decorrente não se sujeitar ao pagamento da contribuição.

A Recorrente argumenta que a vedação do crédito ofende a não cumulatividade. Apesar de o produto ter sido adquirido de pessoa física, esse fornecedor é produtor rural que incorre em custos para a produção dos produtos vendidos. Estes custos oneram o produto e fazem parte de seu custo, em que pese o produto em si não seja tributado.

Como reforço ao argumento, cita a Lei nº 9.363/1996, que conferiu crédito presumido de IPI sobre aquisições efetuadas de pessoas físicas, justamente por considerar que os insumos dos produtos da pessoa física foram tributados.

Em decorrência das suas atividades, adquire de outras pessoas de direito a sua matéria-prima, que irá compor o produto final da empresa.

Mesmo quando ocorre a aquisição de matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física ou das cooperativas, paga-se, embutido no preço dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) que incide indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, adubos, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.

Ou seja, tanto o PIS quanto a COFINS oneram em cascata o produtor rural e, por isso, estão embutidos no valor dos insumos adquiridos pelo produtor-exportador, que irá utilizar os mesmos produtos para revender às empresas como da Recorrente.

Analogicamente ocorre a mesma situação com o IPI, quando da discussão sobre a possibilidade de apurar crédito presumido. Embora essas pessoas não se sujeitem ao pagamento das contribuições em questão, elas adquirem produtos e bens que são onerados por elas, e, de acordo com o princípio da não-cumulatividade previsto

constitucionalmente para o PIS e a COFINS, não poderiam onerar a cadeia seguinte de circulação do produto.

Não merecem prosperar os argumentos da Recorrente, diante da expressa vedação legal contida nas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003:

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

§ 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. (grifei)

Deve-se manter essas glosas.

#### **d) Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil**

A fiscalização realizou a glosa das despesas escrituradas no Dacon, linha 08, incorridas como contraprestação de contratos de arrendamento mercantil. Em que pese o permissivo legal, inserido no artigo 3, V das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

A glosa efetuada não foi por discordar da possibilidade do crédito, não havendo condicionamento legal de que os bens estejam vinculados ao processo produtivo. O motivo da glosa foi a falta de comprovação, nem mesmo de memória de cálculo, havendo discrepância entre os valores escriturados no Dacon e os valores das notas fiscais apresentadas, detectando que algumas das despesas não tinham natureza de arrendamento mercantil:

Diferentemente do que ocorre na depreciação de bens do ativo imobilizado, os excertos legais acima transcritos não apresentam condicionantes para a utilização das citadas contraprestações. Todavia, isto não implica ao interessado a dispensa do “onus probandi” da natureza jurídica da operação, qual seja, a de arrendamento mercantil (*leasing*).

Neste sentido, foram apresentados documentos variados como boletos e notas fiscais. No entanto, não cuidou o contribuinte para que junto a estes fossem acrescentadas memórias de cálculo ou quaisquer outros esclarecimentos capazes de estabelecer uma relação de pertinência entre os documentos e os valores demonstrados na Dacon.

Vale lembrar que ao Auditor-Fiscal não cabe a responsabilidade pela produção de esclarecimentos necessários à comprovação de algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor o processo desde a sua formalização, até mesmo na forma de requisito de admissibilidade. O contribuinte é responsável não somente pela juntada de

uma massa de documentos, mas também pela indicação individualizada de cada um deles ao seu respectivo registro contábil.

Em consequência a essa omissão na prestação de informações minudentes e convenientemente inter-relacionadas, nem todos os valores constantes na cópia do Razão puderam ter atestada a natureza jurídica de arrendamento mercantil, implicando a sua glosa

Em seu recurso voluntário, a Recorrente sustentou que todas as provas suficientes para identificar a natureza da operação foram juntadas aos autos, como contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento, cabendo à Autoridade Administrativa ter o cuidado de analisá-las:

Portanto, de forma objetiva, **para que um arrendamento mercantil exista é necessário um contrato, no qual serão estabelecidas as condições do negócio; um bem, que será arrendado; e um preço, pelo qual o bem poderá ser adquirido.**

Nesse sentido, a fim de comprovar o montante total do crédito calculado em relação ao valor das prestações das operações de arrendamento mercantil, **a Recorrente apresentou tanto os contratos, quanto as notas fiscais e os comprovantes de pagamento.**

Dessa forma, os documentos já apresentados são suficientemente válidos para comprovar o montante do crédito requerido, sendo perfeitamente possível estabelecer relação de pertinência com os valores demonstrados na Dacon correspondente.

Portanto, a ausência de mera memória de cálculo não possui capacidade para inviabilizar um crédito legítimo e já comprovado pelos documentos imprescindíveis a sua existência, como é o caso dos contratos, notas fiscais e/ou comprovantes de pagamentos.

As bases de cálculo dos créditos glosados são completamente diferentes dos valores das notas fiscais e comprovantes de pagamentos juntados aos autos. Ainda, deve-se acrescentar as notas fiscais e comprovantes de pagamentos apresentados em fls. 932-963, ora tem como descrição “prestação de serviços”, genérico, ora tem como descrição “aluguel de equipamento”, mas não se sabe qual e nenhum valor ali informado corresponde ao valor do contrato.

Assim, por não haver uma clara identificação das despesas como contraprestações de arrendamento mercantil, não sendo possível verificar a correspondência de tais valores com os demonstrados no Dacon, deve-se manter a glosa.

#### **e) Base de Cálculo do Crédito a Descontar Referente Ativo Imobilizado.**

Por fim, a fiscalização realizou a glosa dos créditos de despesas de depreciação relacionadas com bens escriturados no ativo imobilizado da Recorrente, sob o argumento de que tais ativos não estavam diretamente relacionados com o processo produtivo.

Os créditos calculados sobre os encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado possuem base legal no inciso VI, art. 3º, das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03:

(...)

Por evidente que não basta um bem compor o ativo imobilizado para que possa gerar direito a crédito, há também que se verificar se ele foi utilizado na produção de bens

destinados à venda ou prestação de serviços, e o ônus de comprovar a utilização no processo produtivo é do pleiteante, como exposto no item 3.

Contudo, o que se percebe da análise dos arquivos digitais é que alguns dos bens que formaram a base de cálculo demonstrada na Linha 10 não encontram relação com o processo produtivo da interessada, o que inviabiliza o reconhecimento do crédito.

O fundamento para tanto, mais uma vez, foi o de que os ativos devem ser utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, restando claro que o ativo será considerado como utilizado na fabricação se respeitado o critério da IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

Esse raciocínio fica mais claro quando se analisa os fundamentos do v. acórdão recorrido, ao afirmar que a não cumulatividade das contribuições é restrita, baseada em insumos que integram o produto produzido, ou que são consumidos imediatamente por ação direta no produto. Assim, os bens incorporados ao ativo imobilizado sujeitos à apuração dos créditos pela depreciação, são apenas aqueles vinculados ao processo produtivo:

Compulsando-se os autos, verifica-se que as glosas efetuadas pela autoridade fiscal se deram por falta de comprovação de que os bens foram utilizados no processo produtivo. A autoridade fiscal explica que os bens descritos como sistema de aspiração e transporte de partículas, sistema de arquivo deslizante para armazenagem, sistema interno de câmeras para fábrica e sistema de exaustão não encontram relação com o processo produtivo da empresa.

(...)

(a) os bens incorporados ao ativo imobilizado devem ser aqueles envolvidos diretamente com o processo produtivo;

(b) para períodos de apuração até julho de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, independentemente das datas de suas aquisições;

(c) para períodos de apuração a partir de agosto de 2004, os bens do ativo imobilizado geram créditos, desde que adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

(...)

**Da explicação da contribuinte resta claro que o sistema de aspiração e transporte de partículas, apesar de poder estar regularmente incluído do ativo imobilizado, não pode ser considerado como diretamente associados ao processo produtivo da contribuinte, ou seja, como estritamente vinculados à produção dos produtos que a empresa posteriormente destina a venda - artefatos de madeira, nos termos do exigido pelo inciso VI do artigo 3.º, tanto da Lei n.º 10.637/2002 quanto da Lei n.º 10.833/2003 ("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"). A função do sistema de aspiração e transporte de partículas, como esclarece a contribuinte, é tomar saudável o ambiente de trabalho.**

**Importante salientar, ainda, que o não acatamento dos créditos a título de PIS e Cofins não representa a afirmação de que o bem listado pela contribuinte não represente item importante ou mesmo indispensável para a produção dos bens destinados a venda. O que se quer dizer é, tão-somente, que tais bens não podem gerar créditos a título das citadas contribuições. Como se viu no item 1.2 deste voto, o regime da não-cumulatividade previsto para o PIS e a Cofins não é irrestrito, sendo composto por várias limitações à apropriação de créditos vinculados a**

**operações que, embora essenciais à atividade-fim empresarial, não podem ser objeto de creditamento.** (grifei)

Em sede de recurso, bem como em sua manifestação, a Recorrente argumenta que tais ativos compreendem um sistema de aspiração, filtro e exaustão de partículas e resíduos de madeira decorrente de seu processo produtivo, sem os quais a produção restaria inviável.

Como já esclarecido, esse sistema é composto pelos seguintes equipamentos: 26 unidades de exaustão, compostos por ventiladores e filtros de mangas; 4 ventiladores de transporte; 4 filtros de manga; e 4 ciclones instalados sobre dois silos para armazenagem de partículas de madeira.

As unidades de exaustão têm como finalidade sugar as partículas geradas nas operações de usinagem dos materiais usados na produção de componentes, para portas de madeira. **Essas partículas são transportadas pelo fluxo de ar gerado pelos ventiladores através de tubos que ligam os equipamentos de usinagem até o filtro de mangas. Nos filtros, o ar é devidamente filtrado e liberado para o ambiente enquanto as partículas são descarregadas por uma válvula rotativa na tubulação de transporte.**

Os ventiladores de transporte, por sua vez, geram o fluxo de ar responsável por transferir as partículas da tubulação de transporte para os filtros instalados sobre o silo, os quais retêm essas partículas até serem depositadas nos silos de armazenagem.

Frisa-se que todo o material aspirado e transportado corresponde a partículas de madeira e compostos de madeira como MDF, compensados e aglomerado.

De pontuar, ainda, que a massa de partículas gerada na produção de portas de madeira, com utilização da capacidade de 70%, em 16 horas diárias de trabalho, é estimada em 85.455 kg. A densidade dessas partículas não comprimidas é de 70 kg/m<sup>3</sup>, portanto o volume diário de partículas gerado é de 1.220,80 m<sup>3</sup>.

Portanto, **esse sistema está estritamente vinculado ao processo produtivo da contribuinte. Sem a aspiração desse considerável volume de partículas, a produção de portas torna-se praticamente inviável, sendo, esse sistema, imprescindível para o processo produtivo da Recorrente.** (grifei)

As partículas e resíduos descarregados e filtrados pelo sistema compreende partículas de madeira e compostos de madeira, como MDF e compensados de madeira, que ficaram depositadas no silo de armazenagem.

Note que a decisão de piso argumenta que tais ativos têm função importante ou mesmo indispensáveis para a produção a que se dedica, no entanto, não podem ser considerados como diretamente associados ao processo produtivo, possuindo a função de aspiração e transporte de partículas e resíduos de madeira para tornar o ambiente de trabalho mais saudável.

Os ativos que estão sujeito ao crédito das contribuições não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas qualquer equipamento imprescindível e inserido no processo produtivo da pessoa jurídica, a exemplo dos ativos em análise.

Com isso, reverte-se as glosas relacionadas aos ativos.

## Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário para dar parcial provimento, revertendo-se as glosas créditos apurados sobre despesas de embalagens para transporte e os créditos relacionados com os ativos imobilizados utilizados no processo produtivo.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior