



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

Processo nº 13770.000145/2005-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.811 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria RESSARCIMENTO DE COFINS
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

DILIGÊNCIAS.

Indefere-se o pedido de diligência, quando a providência for considerada prescindível ao deslinde da controvérsia por parte do colegiado.

ÔNUS DA PROVA.

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, cabe a ele o ônus da prova dos fatos jurígenos do direito de crédito oposto à Administração Tributária.

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.

Recurso 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 da seguinte forma: a) para reverter a glosa sobre serviços aduaneiros e logísticos computados como custo dos insumos importados. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; b) para reverter as glosas sobre serviços de administração de colheita florestal; administração de estradas; administração de silvicultura; administração de viveiros; benfeitorias em estradas; cadastro florestal; conservação de estradas; construção de estradas; fomento silvicultura; fomento administração (topografia e geoprocessamento); monitoramento e inventário florestal; meio ambiente e segurança industrial; segurança industrial; segurança florestal; segurança industrial; segurança do trabalho e riscos processo; serviços técnicos e meio ambiente industrial; silvicultura linha C. Vencido o conselheiro Jorge Freire; c) para reverter as glosas sobre aluguéis de máquinas e equipamentos apropriados nos centros de custos "derrubada processamento mecanizado" e "transporte fora de estrada". Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. Ausente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro. Sustentou pela recorrente o Dr. Luciano Martins Ogawa, OAB/SP 195.564.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos da COFINS com base no art. 6º da Lei nº 10.833/2003, relativo ao período de apuração de janeiro de 2005, formalizado em **28/02/2005** e cumulado com declarações de compensação.

Por meio do despacho decisório de fls. 110/132, notificado ao contribuinte em **23/12/2008**, a autoridade administrativa efetuou ajustes na apuração do contribuinte, glosou parte dos créditos e homologou parcialmente as compensações.

A fiscalização fez os seguintes ajustes na apuração do contribuinte:

1) O contribuinte cometeu um equívoco na indicação do saldo tributável da conta 411230 - Papel Mercado Nacional, pois em seu lugar tomou o saldo da conta 411231 - Papel Mercado Externo. O ajuste consistiu na readequação do cálculo com a inclusão do valor de R\$ 8.347.293,44, conforme planilha de fl. 90;

2) Na rubrica "bens utilizados como insumos", foram glosados fertilizantes, herbicidas, corretivos de solo e congêneres, que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero partir de 26/07/2004 (Decreto nº 5.195/04), o que impede o aproveitamento do crédito. Também foram glosados serviços aduaneiros e logísticos computados como custo de aquisição dos produtos importados, pois na condição de serviços, não guardam qualquer pertinência com o conceito de insumo adotado pela Administração Tributária;

3) Na rubrica "serviços utilizados como insumos", foram glosados os valores que não são aplicados diretamente na produção. Foram expurgados do DACON os serviços dos

centros de custos de administração de viveiro; silvicultura e colheita florestal; almoxarifados; benfeitorias em estradas de terceiros; conservação e construção de estradas; topografia; vigilância; inventários; dentre outros. Foram glosados também serviços prestados em áreas vinculadas à produção e/ou industrialização, mas que não se enquadram como insumos, devido à influência indireta que exercem sobre os bens produzidos/industrializados, o que motivou a fiscalização a elaborar uma planilha demonstrativa das glosas efetuadas (fls. 80/87);

4) Na rubrica "despesas com energia elétrica", a fiscalização acatou o custo com a energia elétrica propriamente dita, mas glosou as despesas de consultoria prestada no mercado livre de energia (fl. 77), por se tratar de um serviço não aplicado diretamente na produção;

5) Na rubrica "despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos", foram glosados os lançamentos relativos aos centros de custos denominados "derrubada e processamento mecanizado" e "transporte fora de estrada", pelo fato dessas despesas não se enquadrarem no conceito estreito de aluguel de máquinas e equipamentos (fl. 88);

6) Na rubrica "outros valores com direito a crédito", foram glosados valores que manifestamente não dão direito ao crédito, como despesas com hospedagem de empregados; manutenção de hardware; anuidades e mensalidades de órgãos classistas; programas de formação profissional e eventos para empregados.

Em sede de manifestação de inconformidade o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

a) com o advento da COFINS não-cumulativa, a partir da vigência da Lei nº 10.833/2003, o impugnante passou a ter em sua escritura fiscal valores acumulados que foram expressamente informados na competente DACON referentes aos saldos de 2003, que não foram considerados pelo auditor fiscal;

b) a Lei nº 10.833/2003 estipulou a não-cumulatividade da COFINS e, como garantia desse instituto, determinou que o saldo de tributo não aproveitado no mês em que tiver sido apurado deverá ser acumulado para aproveitamento no exercício seguinte, sendo que, seguindo a risca esse preceito legal e no intuito de manter coerência com o princípio da não-cumulatividade, o impugnante apurou o saldo de COFINS em fevereiro de 2004 e o acumulou com o saldo de março de 2004 e assim sucessivamente, mês a mês, até o pedido de compensação de parte do valor acumulado por ora em debate;

c) além do mais, na qualidade de empresa exportadora, faz jus ao benefício instituído pela Lei nº 9.363/96, a qual prevê a hipótese de crédito presumido de IPI como meio de ressarcimento à COFINS, colocando-a na posição de empresa acumuladora de créditos de COFINS, causa do saldo constante dos seus registros contábeis/fiscais até a data de hoje, e assim, não há como existir igualdade entre os valores informados pelo impugnante como créditos acumulados de COFINS desde fevereiro/2004, para uso na compensação de COFINS em janeiro/2005, com os valores apurados pelo Fisco repleto de falhas de apuração como as acima evidenciadas;

d) tal situação, de inconsistências entre os dados apresentados pelo contribuinte e o resultado da apuração feita pela fiscalização enseja, no mínimo, a imediata revisão do procedimento fiscal realizado através de diligência, a ser realizada por fiscal estranho ao feito, quando não se optar pela sua imediata anulação;

e) o conceito de insumo deve ser entendido como toda e qualquer matéria-prima, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final, sendo que, no ciclo produtivo do impugnante, ocorre o consumo de combustíveis em veículos, máquinas e equipamentos próprios e arrendados ou locados, ou ainda de propriedade e operados por terceiros que são contratados para a prestação de serviços intrinsecamente ligados à produção, além do que todos os itens ligados a peças de manutenção, itens de reposição e os imprescindíveis equipamentos de segurança são consumidos em significativo valor durante todo o processo produtivo da empresa;

f) o combustível, bem como as peças de reposição e de manutenção adquiridos pelo impugnante são totalmente consumidos em máquinas e veículos próprios, locados, arrendados e de propriedade de terceiros quando da execução dos serviços contratados na área do impugnante e exclusivamente para o impugnante, sendo que, sem eles não há como produzir a celulose, revestindo dessa forma não apenas o combustível, mas também todos os demais insumos equivocadamente glosados pela fiscalização de indiscutível essencialidade no processo produtivo da empresa, conforme Solução de Consulta nº 260, de 26/09/2008, Solução de Consulta nº 85, de 07/04/2008, Solução de Consulta nº 72, de 04/09/2006;

g) também não há que se falar em glosa de créditos da COFINS, decorrentes da aquisição de insumos de pessoas supostamente tributadas pela COFINS pela sistemática da cumulatividade, conforme entendimento do STJ para fins de crédito presumido de IPI (Resp nº 1008021/CE; Resp nº 617.733/CE; Resp nº 813.280/SC), conceito posto para insumo que o impugnante toma emprestado para a apuração da COFINS;

h) ante o exposto, requer-se a reforma do Parecer SEORT/DRFNIT/ES nº 2.941/2008, para que seja homologada na integralidade a compensação constante deste processo.

Por meio do Acórdão nº 26.045, de 20/08/2009, a 5ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro 2, julgou a manifestação de inconformidade improcedente.

Ficou decidido o seguinte: 1) o contribuinte não tem direito de acumular saldos anteriores a fevereiro de 2004, pois a Lei nº 10.833/2003 só teve eficácia a partir de 01/02/2004; 2) não existe nenhum saldo acumulado nos meses de fevereiro e março de 2004, pois os valores relativos a esses meses foi objeto de pedido por parte do contribuinte no processo 13770.000198/2004-94, no qual o direito de crédito foi parcialmente reconhecido e totalmente absorvido para amortizar as compensações então declaradas, não restando saldo algum a transferir para os períodos seguintes; 3) o crédito presumido de IPI da Lei nº 9.363/96 nada tem a ver e não interfere com os créditos das contribuições no regime não-cumulativo. Além disso o regime não cumulativo exclui o direito de o contribuinte de apurar o crédito presumido com base na Lei nº 9.363/96; 4) foram mantidas as glosas de bens e serviços, com a mesma fundamentação lançada pela fiscalização; 5) não houve glosa de combustíveis e nem de equipamentos de proteção individual e, tampouco, de partes e peças de reposição, mas ainda que tivessem ocorrido deveriam ser mantidas, pois esses itens não são insumos; 6) não há direito de apropriar créditos em relação a insumos sujeitos à alíquota zero, por força do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, com a redação da Lei nº 10.865/2004; 7) a DRJ considerou matérias não impugnadas: a readequação do cálculo apresentado pelo contribuinte (R\$ 8.347.293,44) e a desconsideração do crédito de R\$ 207.534,70, informado pelo contribuinte na linha 25 da Ficha 12 do DICON para janeiro de 2005; 8) não houve nenhuma glosa motivada na aquisição de insumos de pessoas sujeitas à COFINS no regime cumulativo; 9) foi rejeitado o pedido de diligência, pois o ônus da prova das alegações era do contribuinte.

Regularmente notificado dessa decisão em 20/10/2009, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 19/11/2009, no qual reprisou as alegações de impugnação e pleiteou de forma específica créditos sobre aquisição de combustíveis, das atividades de silvicultura e do combustível utilizado nas atividades industriais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

O contribuinte vem pleiteando desde a impugnação a realização de diligência para que os "equivocos cometidos ao longo do processo de fiscalização" sejam sanados.

As alegações do contribuinte quanto ao desrespeito na acumulação do saldo credor até abril de 2004 e quanto ao aproveitamento do crédito presumido da Lei nº 9.363/96 foram bem apreciados pela DRJ - Rio de Janeiro.

A fundamentação adotada por aquele colegiado deve ser mantida por esta Turma pois: (i) não existe direito de apurar crédito da não cumulatividade da COFINS antes da eficácia da lei que a instituiu (01/02/2004), exceto quanto a eventual estoque de abertura, o que nem de longe foi glosado pela fiscalização ou objeto de alegação por parte do contribuinte; (ii) em relação aos créditos de fevereiro e março de 2004, não existe saldo a ser transferido para períodos seguintes, pois o saldo alegado no processo nº 13770.000198/2004-94 não foi suficiente nem para amortizar as compensações a ele vinculadas; e (iii) a teor do art. 14 da Lei nº 10.833/2003, empresas sujeitas à sistemática da não-cumulatividade do PIS e COFINS não podem apurar o crédito presumido de IPI.

Portanto, inexistindo os "equivocos" alegados, o pedido de diligência deve ser indeferido, com base nos arts. 18 e 28 do Decreto nº 70235/72, por se tratar de providência prescindível.

No que tange à questão de fundo, o Acórdão 3403-002.824 analisou questão semelhante, em relação a uma outra empresa produtora de celulose, cujo processo produtivo é bem semelhante ao da ora recorrente, pois em ambos os casos os contribuintes produzem sua própria matéria-prima por meio do cultivo de florestas.

Os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 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 no recurso.

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

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

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

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, pois esse dispositivo legal teria 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 no dispositivo legal, 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.

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).

A adoção do custo de produção como critério jurídico hábil a propiciar a geração do crédito, conduz a conclusões diametralmente opostas das quais chegou a fiscalização.

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 e a utilização da distribuição do ônus da prova permite a este colegiado proferir decisão certa quanto aos créditos glosados. Vejamos.

DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

A fiscalização glosou os bens discriminados na planilha de fls. 95/96, sob o argumento de que os herbicidas, fertilizantes e outros itens são sujeitos à alíquota zero. Já os serviços aduaneiros e logísticos computados como custo de aquisição dos produtos importados, foram glosados por não guardarem qualquer pertinência com o conceito de insumo adotado pela Administração Tributária.

No que concerne aos herbicidas, fertilizantes e demais produtos tributados com alíquota zero, deve ser mantida a glosa procedida pela fiscalização, pois o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, com redação da Lei nº 10.865/2004, estabelece que bens e serviços tributados com alíquota zero não geram crédito das contribuições.

No que concerne aos serviços aduaneiros e logísticos computados como custo dos insumos importados, a glosa deve ser revertida, pois os custos incorridos com esses serviços relacionados com a aquisição dos insumos incluem-se no custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, §§ 1º e 2º, do RIR/99, *in verbis*:

Art.289.O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§1ºO custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§2ºOs gastos com desembarço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§3ºNão se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Art.290.O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):

I-o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II-o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III-os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV-os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V-os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §2º).

DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Na planilha de fls. 97 e ss. a fiscalização glosou vários serviços que no seu entender não podem ser considerados insumos, quer por serem incorridos na fase agrícola, quer por não serem diretamente aplicados no processo produtivo.

Analisando-se essa planilha, verifica-se que os serviços designados a seguir guardam relação de pertinência com as atividades da recorrente: administração de colheita florestal; administração de estradas; administração de silvicultura; administração de viveiros; benfeitorias em estradas; cadastro florestal; conservação de estradas; construção de estradas; fomento silvicultura; fomento administração (topografia e geoprocessamento); monitoramento e inventário florestal; meio ambiente e segurança industrial; segurança industrial; segurança florestal; segurança industrial; segurança do trabalho e riscos processo; serviços técnicos e meio ambiente industrial; silvicultura linha C. Todos esses serviços guardam relação de pertinência com as atividades da recorrente, enquadrando-se como custos de produção a teor do art. 290, I do RIR/99, devendo, por tal motivo, serem revertidas.

Em consequência devem ser mantidas as demais glosas de serviços relacionados nesta planilha, pois não foi possível estabelecer uma relação de pertinência e de essencialidade com o processo produtivo a partir dos nomes atribuídos aos serviços ou aos centros de custos.

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, cabia a ele o ônus da prova do direito de crédito alegado perante a Administração Tributária.

DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Na rubrica "despesas de alugueis de máquinas e equipamentos", foram glosados os lançamentos relativos aos centros de custos denominados "derrubada e processamento mecanizado" e "transporte fora de estrada", pelo fato dessas despesas não se enquadrarem no conceito estreito de aluguel de máquinas e equipamentos.

A fiscalização não esclareceu a razão pela qual as despesas "não se enquadram no conceito estreito de aluguel de máquinas e equipamentos".

O art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, estabelece o seguinte:

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

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

Conforme se verifica na planilha de fls. 105, esses aluguéis estão relacionados aos centros de custos "derrubada processamento mecanizado" e "transporte fora de estrada".

A nomenclatura utilizada sugere que são gastos incorridos na extração da madeira, atividade que guarda relação de pertinência com o processo produtivo, além de ser essencial para a produção do contribuinte.

Assim, enquadram-se perfeitamente no disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, devendo a glosa em relação a esses dois centros de custos serem revertidas.

As demais glosas existentes nessa planilha devem ser mantidas, pois a partir dos nomes dos centros de custos "Geral Regional Bahia" e "Lubrificação" não foi possível estabelecer uma relação de pertinência com o processo produtivo da recorrente.

Tratando-se de processo de iniciativa do contribuinte, cabia a ele o ônus da prova do direito de crédito oposto perante a Administração.

OUTROS VALORES COM DIREITO A CRÉDITO

Na rubrica "outros valores com direito a crédito", a fiscalização glosou valores que manifestamente não dão direito ao crédito, como despesas com hospedagem de empregados; manutenção de hardware; anuidades e mensalidades de órgãos classistas; programas de formação profissional e eventos para empregados.

As designações dessas despesas revelam que elas não guardam nenhuma relação de pertinência ou de essencialidade com o processo produtivo.

Além disso, a defesa não se desincumbiu do ônus de comprovar o direito de crédito oposto perante a Administração, resultando daí que não existe outra solução que não a manutenção das glosas efetuadas sob essa rubrica.

O exame de cada uma das planilhas de glosa revela a improcedência das alegações de defesa quanto à glosa de combustíveis de veículos e combustíveis utilizados no processo fabril, pois nas planilhas de glosa este relator não identificou nada relacionado a combustíveis.

Da mesma forma, não houve nenhuma glosa motivada na aquisição de insumos de pessoas sujeitas à COFINS no regime cumulativo.

Considerando o critério do custo de produção adotado pelo colegiado, a relação de pertinência do item glosado com a atividade do contribuinte e a distribuição do ônus da prova, não é possível reverter mais nenhuma glosa além das que foram revertidas neste voto.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter as seguintes glosas:

a) serviços aduaneiros e logísticos computados como custo dos insumos importados;

b) serviços de administração de colheita florestal; administração de estradas; administração de silvicultura; administração de viveiros; benfeitorias em estradas; cadastro florestal; conservação de estradas; construção de estradas; fomento silvicultura; fomento administração (topografia e geoprocessamento); monitoramento e inventário florestal; meio ambiente e segurança industrial; segurança industrial; segurança florestal; segurança industrial; segurança do trabalho e riscos processo; serviços técnicos e meio ambiente industrial; silvicultura linha C;

c) aluguéis de máquinas e equipamentos apropriados nos centros de custos "derrubada processamento mecanizado" e "transporte fora de estrada".

Antonio Carlos Atulim