



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

Processo nº 13975.000187/2005-99
Recurso nº 000000 Voluntário
Acórdão nº **3201-000.882 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de fevereiro de 2012
Matéria PIS NÃO CUMULATIVO
Recorrente Rohden Artefatos de Madeira Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS NÃO CUMULATIVO. FLORESTA PRÓPRIA.

A exploração de floresta própria para produção de celulose não gera créditos de PIS na sistemática não cumulativa.

PIS NÃO CUMULATIVO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

Não havendo provas nos autos da essencialidade das máquinas ou sua aplicação direta no processo produtivo, não é possível reconhecer o direito de crédito de PIS pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO - Presidente.

MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - Relator.

EDITADO EM: 26/04/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Paulo Sérgio Celani (Suplente), Adriana Oliveira e Ribeiro (Suplente) e Luciano Lopes de Almeida Moraes. A Conselheira Adriana Oliveira e Ribeiro foi vencida no que se refere a cultura de eucaliptos. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância por entender que o mesmo resume bem os fatos dos autos até aquele momento processual:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS de que trata o art. 5º da Lei 10.637/2002, relativo ao quarto trimestre de 2004.

A DRF/BLUMENAU exarou o Despacho Decisório de fls. 631 a 667 deferindo parcialmente o pedido da interessada para reconhecer o direito creditório no valor de R\$29.669,41, referente ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS a título de mercado externo. No relatório e na fundamentação que embasaram a decisão proferida consta consignado, em resumo, que:

a) A análise do direito creditório pleiteado no processo foi suscitada em sede do Mandado de Segurança nº 2006.72.05.004732-0/SC;

b) A análise teve como base as informações prestada nos documentos apresentados pela interessada e acostados ao processo, bem como as informações obtidas por meio de consultas aos sistemas informatizados da RFB;

c) A interessada incluiu, indevidamente, as receitas de variações cambiais entre as receitas de exportação e contabilizou nota fiscal não relacionada a despacho de exportação, conforme consulta no Siscomex. Assim, efetuaram-se ajustes nos valores das receitas de exportação declaradas;

d) Considerando-se a proporção das receitas de exportação em relação à receita operacional bruta, observou-se uma discrepância entre os percentuais de exportação das receitas declaradas no DACON. Foram efetuados ajustes nos percentuais de exportação para efeito de cálculo dos créditos de mercado interno e mercado externo, com base na proporção de receitas declaradas;

e) Foram glosados os valores de aquisição de mercadorias de uma empresa do mesmo grupo (notas fiscais de fls. 191/192), cujos respectivos registros digitais apresentam valores de contribuição iguais a zero;

f) Quanto ao CFOP 1.101, observaram-se divergências entre os valores obtidos do arquivo digital e os informados na memória de cálculo em fl. 46. Foi efetuado ajuste em consonância com o arquivo digital;

g) Foram glosados os valores pagos à pessoa física na aquisição de insumos;

h) A interessada calculou crédito sobre valores de filtros, produtos não especificados e outros itens ilegíveis (fls. 257, 258 e 293). Tais produtos não se enquadram no conceito de insumo;

i) Verificou-se que o requerente se creditou de aquisições de ferramentas intercambiáveis. A aplicação destes bens no processo produtivo da empresa se efetua de forma indireta, o que inibe a possibilidade de crédito, à luz da IN SRF 247/02, art. 66, § 5º, inciso I;

j) Foram glosados os valores de aquisições da empresa de CNPJ 86.325.339/0002-64, relativo a vendas de bens do ativo imobilizado, cujas notas fiscais foram emitidas com CFOP 5.551;

k) A análise das notas fiscais de fls. 408 a 443 demonstra que a interessada incluiu valores de aquisição de mercadorias da empresa de CNPJ 92.639.954/0001-67, que saíram do estabelecimento fornecedor com o fim específico de exportação, CFOP 6.501. Foram glosados os valores, conforme itens 2.6.1 a 2.6.32 do Anexo I;

l) Verificou-se um equívoco na planilha de fl. 46, com a inclusão indevida do CFOP 1.949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada) na rubrica Serviços Utilizados como Insumos;

m) O preenchimento de parcela relevante dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) não fora efetuado em conformidade com o exigido pela legislação do ICMS. Principais irregularidades: não indicação do número da nota fiscal transportada, emissão do CTRC posteriormente à prestação do serviço. Os valores das notas fiscais

que apresentaram vícios formais relevantes foram glosados. O Anexo II . Detalha as notas fiscais cujos valores foram deferidos;

n) Foram glosados os valores de despesas de doação incluídos incorretamente nas despesas de energia elétrica. Verificou-se que os valores totais constantes nas notas fiscais são inferiores aos informados na memória de cálculo de fl. 46;

o) A requerente foi intimada a apresentar memória de cálculo com os valores informados no DACON como despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, bem como cópia dos contratos de locação e comprovantes de pagamentos. Em resposta, apresentou cópia do registro no Livro Razão e de um contrato particular de locação entre empresas do mesmo grupo. Os comprovantes de pagamento não foram apresentados. A comprovação insuficiente ensejou a glosa integral dos valores declarados;

p) A planilha de fls. 496 a 499, as notas fiscais de fls. 500 a 599 e 602 a 632 e os registros digitais foram os elementos básicos de análise dos valores informados no DACON a título de despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda.

Parcela relevante dos CTRC não fora preenchido em conformidade com o exigido pela legislação do ICMS. Verificou-se ainda, a apuração de créditos sobre serviços não relacionados na legislação tributária, tais como serviços de frete a pagar, handling, seguro, entre outros. Os valores das notas fiscais com vícios formais ou serviços não previstos na legislação foram glosados. O Anexo III detalha as notas fiscais deferidas;

q) Considerando-se as glosas e os ajustes efetuados, houve a necessidade de reescrita da utilização dos créditos do trimestre, à luz da IN SRF 600/05, conforme demonstrado no Anexo III.

Cientificada da decisão em 12/11/2007 (fl. 676), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 04/12/2007 (fls. 679 a 687), alegando, em síntese que

a) As notas fiscais que comprovam às aquisições do fornecedor Vidroforte Indústria e Comércio de Vidros Ltda foram emitidas com CFOP 6.501, destinado a vendas com fim específico de exportação. Contudo, foram utilizadas pela requerente como matéria prima em seu processo de industrialização;

b) O CFOP foi utilizado de forma equivocada pelo fornecedor, sem qualquer responsabilidade da recorrente;

c) Note-se que a empresa Vidroforte destacou o ICMS nas operações, contudo, a venda com fim específico de exportação não tem destaque de ICMS. Assim, a recorrente pagou o ICMS, o PIS e a COFINS à empresa fornecedora, os dois últimos embutidos no preço dos produtos;

d) Caso o fornecedor não tenha recolhido o PIS e a COFINS, a empresa recorrente não pode ser prejudicada, vez que referido recolhimento é de responsabilidade de terceiro, cabendo ao fisco a cobrança da empresa responsável pelo pagamento;

e) Na época das aquisições mesmo 'havendo lei autorizando a suspensão do PIS e da COFINS, a recorrente passou a estar autorizada a efetuar a compra com suspensão do PIS e da COFINS somente após a publicação do Ato Declaratório Executivo nº 1, de 06/01/2006. A partir dessa data, a Vidroforte passou a vender para a recorrente com suspensão das contribuições, passando a conceder desconto relativo à suspensão;

f) Os valores incluídos nos CFOP 1.949 e 2.949 não apresentam qualquer incorreção, vez que se tratam de importâncias relativas a serviços de pessoa jurídica utilizados na extração de madeira e manutenção de máquinas, cujo direito ao crédito está previsto no art. 3º, II, da Lei 10.637/02;

g) De fato, no mesmo CFOP existem entradas com direito ao crédito e outras sem. Contudo, a autoridade administrativa deveria ter intimado a recorrente para prestar as informações necessárias. Anexa dos autos as notas fiscais que comprovam o direito pleiteado;

h) Não existem os supostos "vícios formais" a ensejar a glosa referente aos fretes das aquisições de insumos mas, quando muito, meras irregularidades. O transporte utilizado para levar a madeira bruta das florestas até o estabelecimento da recorrente é efetuado por pessoas humildes que, ao invés de emitirem uma nota fiscal (conhecimento de frete) para cada operação de transporte, emitiam uma nota fiscal conjunta com a totalidade dos serviços prestados em determinado período;

i) Referida falha não prejudicou o fisco pois não houve omissão dos valores referentes aos fretes. O fato de ter havido irregularidades não impediu que a empresa transportadora recolhesse PIS e COFINS sobre esses valores;

j) Caso se entenda que não tem como auferir os valores a serem ressarcidos, que se determine o retorno dos autos à DRF em Blumenau para análise do crédito;

k) A legislação prevê o direito ao creditamento das despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;

l) Não existem os supostos "vícios formais" a ensejar a glosa referente aos fretes nas operações de venda mas, quando muito, meras irregularidades. As empresas contratadas para efetuar o transporte da mercadoria, ao invés de emitirem uma nota fiscal (conhecimento de frete) para cada operação de transporte, emitiam uma nota fiscal conjunta com a totalidade dos serviços prestados em determinado período;

m) Referida falha não prejudicou o fisco pois não houve omissão dos valores referentes aos fretes. O fato de ter havido irregularidades não impediu que a empresa transportadora recolhesse PIS e COFINS sobre esses valores;

n) Requer o recebimento e a apreciação da manifestação de inconformidade e a reforma da decisão proferida. O processo foi encaminhado a esta DRJ/RJ02 tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 535, de 28/03/2008.

A decisão recorrida recebeu de seus julgadores a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A aquisição de bens utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda gera direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, quando não comprovado que a aquisição tenha sido efetuada com o fim específico de exportação.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou

fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

PIS NÃO-CUMULATIVO. GLOSA DE CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

As despesas com frete na aquisição de insumos compõem a base de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição ao PIS no regime não cumulativo quando o serviço for prestado por pessoa jurídica domiciliada no país e quando devidamente escrituradas e amparadas por documentos hábeis que lhe dêem suporte.

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se definitivos os ajustes efetuados na base de cálculo dos créditos a descontar relativamente aos itens que não foram expressamente contestados.

Solicitação Deferida em Parte

O contribuinte, restando inconformado com a decisão de primeira instância, apresentou recurso voluntário no qual ratifica e reforça os argumentos trazidos em sua peça de impugnação.

Os autos foram enviados a este Conselho e fui designado como relator do presente recurso voluntário, na forma regimental, tendo requisitado a sua inclusão em pauta para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira

Entendo que o recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais, portanto, dele tomo conhecimento.

A contribuição ao PIS e a COFINS não incidem unicamente sobre produtos industrializados, nem só sobre a venda de mercadorias, também não incide sobre todos os ingressos de recursos no patrimônio da empresa, estas contribuições incidem sobre somente sobre os ingressos que devam ser qualificados como integrantes da receita bruta, ou melhor, da receita bruta oriunda da venda de mercadorias, de serviços e da combinação destes.

Assim, é da lógica do sistema tributário nacional que a não cumulatividade destas contribuições esteja intimamente ligada aos custos e despesas incorridos pelo contribuinte para o desenvolvimento regular de sua empresa, ou seja, se relacione diretamente com as necessidades existentes para a geração desta mesma receita bruta.

Ademais, é importante frisar que a não cumulatividade pensada para a contribuição ao PIS e a COFINS não está fundada no Princípio da Neutralidade Tributária, que

estabelece que a tributação deve ser otimizada de forma a interferir o mínimo possível na economia, permitindo assim a livre concorrência, e que é fundamentalmente o Princípio Constitucional que justifica a adoção da não cumulatividade no IPI e no ICMS.

Este afastamento do Princípio da Neutralidade, que está presente também no presente caso, mas de forma subsidiária, se nota com clareza quando se verifica a possibilidade de creditamento mesmo quando as operações anteriores não estavam sujeitas à não cumulatividade e, portanto, geraram um recolhimento aos cofres públicos em alíquotas inferiores às praticadas por aquele que aproveita o crédito.

Esta realidade da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS gera uma consequência imediata de perda de arrecadação setorial, criando uma distorção na livre concorrência e permitindo que certos setores tenham uma vantagem competitiva (com a redução de seus custos fiscais).

Estes são os motivos pelos quais os conceitos de insumos do IPI e do ICMS são insuficientes para uma aplicação direta e imediata no caso em exame, já que a incidência destas contribuições não se limita à receitas de vendas de mercadorias ou produtos industrializados e aqueles conceito buscam atender ao princípio da neutralidade da tributação.

Logo, deve-se aplicar a analogia para buscar a melhor forma de integrar este novo conceito abstrato e hipotético. A analogia surge, na esfera tributária, como regra de integração, prevista no artigo 108 do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade

É a regra preferencial e, portanto, aplica-se ao fato jurídico, por meio da analogia, uma norma legal que regula uma situação semelhante, sempre que não exista uma norma imediata e expressamente aplicável ao fato em questão.

Alguns buscam a aproximação do conceito de crédito para o PIS/COFINS com os conceitos de custo e despesa dedutível para o Imposto de Renda e a contribuição social sobre o lucro. O argumento é sedutor, pois o lucro é parcela da receita bruta, portanto, a proximidade dos conceitos parece tornar esta analogia mais consistente.

Contudo, não estou convencido disto, seja porque o Imposto de Renda onera a todas as pessoas jurídicas sem considerar suas especificidades e/ou as diferenças setoriais, seja porque não há como, para interpretar novas normas jurídicas, se buscar igualar tributos que têm naturezas claramente distintas, e por fim, seja porque tanto o "custo", quanto a "despesa dedutível" são elementos essenciais para a definição e distinção de renda e lucro, mas não o são para faturamento ou receita bruta.

Não estou afastando esta possibilidade de aplicação analógica dos conceitos neste caso, por entender que estes são demasiadamente elásticos ou por qualquer justificativa econômica, mas simplesmente por entender que a analogia é descabida neste caso.

Aponto ainda, para melhor esclarecer meus pares sobre minha posição pessoal sobre a matéria, que entendo que o conteúdo dos parágrafos 7º e 8º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (cujos textos são idênticos), não me conduz à conclusão de que houve uma opção legislativa para ampliar a base de cálculo dos créditos àqueles "custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas". É o seguinte o texto legal:

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

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em **relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas**.*

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

*II - rateio proporcional, **aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual** existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. (grifos acrescidos por este relator)*

Isto porque entendo que há presunção legal de que o parágrafo não deve ampliar o conceito descrito no caput, mas somente complementá-lo ou definir exceções, na forma do disposto na alínea "c" do inciso III do artigo 11 da Lei Complementar nº 95/98.

Admitir que os mencionados parágrafos 7º e 8º ampliam, e verdadeiramente generalizam, a base de cálculo para os créditos, quando o artigo no qual estes comandos estão inseridos cuida exclusivamente da especificação dos dispêndios sobre os quais deverão ser calculados tais créditos, seria admitir uma contradição dentro do próprio dispositivo normativo, o que não me parece aceitável.

Portanto, opto por me filiar à corrente daqueles que entendem que o conceito autorizativo do crédito do PIS e da COFINS está na "inerência do dispêndio pago". Acresço, logo, o adjetivo "pago" ao clássico conceito do Prof. Marco Aurélio Grego, pois entendo que assim como a receita tributável deve ser somente aquela efetivamente recebida pelo contribuinte, o crédito, para efeito de cálculo do tributo devido, também somente deve surgir após o devido pagamento do dispêndio.

No que se refere à inerência do dispêndio, entendo que devemos seguir a orientação da Suprema Corte, que em repetidos julgados, tem decidido que:

a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não cumulatividade do ICMS, em toda e qualquer hipótese. (...) Assim, a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão Constitucional ou legal, existente para algumas hipóteses e com limitações na legislação brasileira.” (RE 447.470-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 14-9-2010, Segunda Turma, DJE de 8-10-2010.) Vide: RE 313.019-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 17-8-2010, Segunda Turma, DJE de 17-9-2010; RE 598.460-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 23-6-2009, Segunda Turma, DJE de 7-8-2009; AI 445.278-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 18-4-2006, Primeira Turma, DJ de 30-6-2006.

Ou melhor, a inerência do dispêndio está limitada ao crédito físico, logo, somente dará direito a crédito o dispêndio pago que se refira a bem ou serviço que integre a venda de mercadorias, a prestação de serviços ou a combinação destes, sendo também possível, desde expressamente autorizado por lei, o crédito financeiro.

Dentre aquelas hipóteses previstas nas Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, nos seus artigos terceiro, entendo que os incisos I e II cuidam de créditos físicos, contudo, os demais incisos tratam de créditos claramente financeiros. São eles:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

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

Por fim, para encerrar a contextualização dos conceitos sobre os créditos de PIS e COFINS, aponto que entendo que a inerência do dispêndio permite, que para o enquadramento de determinado bem ou serviço, no disposto nos incisos I e II do artigo 3º das leis que regem a matéria, seja considerada a essencialidade destes.

Os críticos contestam esta possibilidade de aceitação da prova da essencialidade para a caracterização do insumo por entenderem que tal conceito de essencialidade é subjetivo e, portanto, sujeito a variações que afetam a segurança jurídica do sistema tributário.

Aprecio este risco, entretanto, creio que a aplicação da regra do artigo 333, I do CPC ao Procedimento Administrativo Tributário, que exige que o fato constitutivo do direito deva ser provado pela parte interessada, mitiga tal risco.

Acrescente-se a isto que negar validade mínima a um princípio, mesmo um princípio subsidiário, como é o caso do Princípio da Neutralidade na não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS é negar o direito. Logo, a eventual insegurança gerada pela subjetividade momentânea do conceito de essencialidade não me parece justificar sua negação.

Destarte, são dois os elementos de prova suficientes, no entende deste relator, para o enquadramento do bem ou serviço como insumo, (i) sua aplicação direta no processo

produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes; ou (ii) a essencialidade deste para processo produtivo, de venda, de serviço ou qualquer combinação destes.

Ainda neste mérito, consigno que entendo ser válida a limitação infraconstitucional ao direito de crédito na sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, porque não há na Carta Magna uma garantia plena à não cumulatividade ou sequer um determinado e fixo modelo conceitual hipotético de não cumulatividade, portanto o legislador infraconstitucional tem autonomia para moldar este modelo, além disso o § 12 do artigo 195 da Constituição Federal permite à lei a exclusão de setores inteiros da sistemática da não cumulatividade, o que demonstra que a Carta Magna optou por não erigir a não cumulatividade ao patamar de direito universalmente garantido.

Postas estas breves considerações iniciais, passo ao exame dos fatos específicos do recurso voluntário em análise.

O recurso voluntário cuida somente de dois pontos da decisão recorrida, a saber: (1) a glosa dos créditos decorrentes da exploração da plantação de eucaliptos para produção de celulose e (2) a glosa dos créditos relativos à manutenção de máquinas.

Quanto aos créditos relativos à manutenção das máquinas, registro que não há nos autos prova da essencialidade desta ou de sua aplicação direta no processo produtivo indicado pela recorrente, portanto, não há como reconhecer o direito de crédito pleiteado.

No que diz respeito à exploração da plantação de propriedade da própria recorrente, verifico que a cultura de eucalipto é considerada permanente, pois se mantém vinculada ao solo, proporciona mais de uma colheita e dura mais que um ano, portanto, o custo relativo à composição desta floresta deve ser incluído no ativo imobilizado da recorrente.

Neste sentido é o Parecer Normativo CST nº 108, de 28 de dezembro de 1978, que conclui:

quando se trata de floresta própria, o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida e na proporção em que os seus recursos forem sendo extraídos. (...)

Colocando o assunto nestes termos, não é difícil concluir-se que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, voltando depois deste, a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando os diversos cortes.

Desta forma, como a floresta em si é um ativo da empresa, qualquer custo de manutenção ou exploração do mesmo não gera crédito da contribuição ao PIS ou da COFINS, logo, VOTO, por conhecer do recurso para negar-lhe provimento.

MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - relator

CÓPIA