



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

**Processo n°** 13975.000210/2005-45  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-002.049 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2013  
**Matéria** PIS/Pasep - Ressarcimento  
**Recorrente** Rohden Portas e Painéis Ltda  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

**INSUMO. DELIMITAÇÃO DO CONCEITO**

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

**EXTRAÇÃO**

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

**FRETES E COMBUSTÍVEIS**

Fretes incorridos e o combustível comprovadamente gastos no transporte dos insumos e dos produtos em industrialização devem ser considerados para efeito de cálculo.

**MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**

Despesas com a manutenção só geram crédito se, cumulativamente, digam respeito a máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo e que não sejam empregadas peças com vida útil superior a um ano.

Ausentes elementos que comprovem o cumprimento dessas condições, ao há como reconhecer o crédito.

**Recurso Voluntário Parcialmente Provido**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, dar provimento parcial para acatar a apuração de créditos a sobre os pagamentos de todos os serviços necessários para que a madeira seja extraída e ingresse no processo fabril.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

## Relatório

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

*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 primeiro trimestre de 2005.*

*A DRF/BLUMENAU exarou o Despacho Decisório de fls. 568 a 596 deferindo parcialmente o pedido da interessada para reconhecer o direito creditório no valor de R\$69.180,62, sendo R\$1.937,34 a título de mercado interno e R\$67.243,28 a título de mercado externo, referente ao saldo remanescente da apuração não-cumulativa da contribuição para o PIS. No relatório e na fundamentação que embasaram a decisão proferida consta consignado, em resumo, que:*

*a) Inicialmente constatou-se um equívoco por parte da requerente em relação ao valor do pedido de ressarcimento. A quantia solicitada refere-se ao somatório dos créditos do mercado interno e do mercado externo apurados no DACON, quando apenas este último pode ser objeto de ressarcimento, conforme art 20, § 2º da IN 404/2004 e art. 21, § 3º da IN 600/2005;*

*b) A análise do direito creditório pleiteado no processo foi suscitada em sede do Mandado de Segurança nº 2006.72.05.004731-8/SC;*

*c) 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;*

*d) A partir de uma amostragem das notas fiscais de exportação, procedeu-se à verificação da efetividade das exportações nos sistemas internos da RFB, tendo sido possível comprovar, por meio do confronto do Demonstrativo de Despachos de Exportação com suas respectivas notas fiscais, a exportação das mercadorias informadas nas notas fiscais amostradas;*

e) Foi selecionada para verificação uma amostragem das notas fiscais de aquisições. Da verificação foram constatadas divergências entre os valores informados no DICON e os valores informados pela interessada na documentação apresentada;

f) A requerente incluiu na formação da base de cálculo dos créditos de PIS, aquisições de bens de pessoa física, contrariando o disposto no § 3º do art. 3º da Lei 10.637/02. As cópias das notas fiscais encontram-se em fls. 416 e 417. Procedeu-se à glosa da totalidade desses valores;

g) As notas fiscais do fornecedor Vidroforte Indústria e Comércio de Vidros Ltda., CNPJ 92.639.954/0001-67 foram emitidas com o CFOP 6.501 (remessa com fim específico de exportação) e escrituradas pela requerente com o CFOP 2.101 (compras para industrialização);

h) A venda com fim específico de exportação só se efetiva quando a mercadoria vai diretamente do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque ao exterior ou para depósito em entreposto, o que não ocorreu no caso em tela, mas sim para seu próprio estabelecimento e a incorporação desse insumo (vidro) ao produto final;

i) A aquisição desse insumo se deu sem a devida tributação quando da saída do estabelecimento fornecedor, já que foi alcançado pela imunidade afeta às exportações por causa da emissão de nota fiscal com CFOP 6.501. A concessão de créditos sobre tais aquisições implicaria na inobservância ao princípio da não-cumulatividade;

j) De acordo com os arts. 5o, III e 3o, § 2o da Lei 10.637/2002, as aquisições de mercadorias com fim específico de exportação não geram direito a créditos de PIS. Foram glosadas as aquisições do referido fornecedor, conforme notas fiscais anexas ao processo às fls. 329, 337, 388, 441 e 513 a 527;

k) A requerente não excluiu da base de cálculo, a totalidade das devoluções de bens adquiridos como insumos, razão pela qual efetuou-se a glosa da diferença apurada no valor de R\$607,04;

l) A grande maioria dos CTRC (Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas) de CFOP 1.352 padecem dos requisitos formais exigidos pelo regulamento do ICMS a que se sujeita a requerente. Dentre as irregularidades destacam-se as relativas à emissão do CTRC posteriormente à prestação do serviço de transporte;

m) Constatou-se que o problema ocorreu preponderantemente com os transportadores locais ou de cidades limítrofes à sede da requerente e que as deficiências inviabilizam a aferição da idoneidade dos documentos emitidos;

n) Na memória de cálculo para os créditos referentes a serviços utilizados como insumos, a requerente incluiu, dentre outros, os CFOP 1.949 e 2.949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada). Por se referirem a outras entradas não previstas nos demais códigos, a princípio, não correspondem a bens ou serviços utilizados como insumo, razão pela qual se efetuou a glosa dessas quantias;

o) Constatou-se da conferência das faturas de energia elétrica a inclusão no cálculo do crédito para o PIS, de valor referente à doação ao Hospital Annegret Neitzke e ao pagamento de multa, juros de mora e correção monetária. A previsão legal de desconto de créditos calculados em relação à energia elétrica não contempla tais valores, motivo pelo qual foram glosados;

p) Intimada a comprovar os valores informados na linha seis (Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas) da ficha quatro do DACON, a requerente apresentou cópia de contrato de locação de um caminhão e duas carrocerias reboques, de propriedade da controladora Rohden Artefatos de Madeiras Ltda. Em relação aos comprovantes do efetivo pagamento, informou que a operação estava coberta por contrato de mútuo. A inclusão desta despesa evidencia um equívoco por parte da requerente, pois a NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) utiliza capítulos distintos para classificar máquinas e veículos. Assim, foram glosados tais valores;

q) Intimada a demonstrar a memória de cálculo dos valores informados na linha sete da ficha seis do DACON, a interessada apresentou as contas contábeis “Fretes de exportação” – 42.036 e “Serviço de armazenagem” – 42.071. A soma dos valores registrados nos balancetes nessas contas é inferior ao registrado no DACON. Os valores considerados na análise foram ajustados de acordo com os balancetes;

r) Em relação às despesas com transporte, repetiu-se a deficiência na formalização dos CTRC de CFOP 1.352 – nos mesmos termos dos fretes relativos à aquisição de insumos transcrito no item “Despesas com transporte rodoviário de cargas” do Despacho decisório;

s) Intimada a demonstrar os valores informados na linha treze da ficha seis do DACON, a interessada informou que se referem a créditos de fretes sobre compras de insumos utilizados na produção, que não haviam sido creditados no ano de 2003. De acordo com o art. 22, § 3º, I da IN 600/2005, é defeso esse creditamento. Cabe à interessada, se assim desejar, retificar o DACON e solicitar pedido de ressarcimento complementar para cada período, observado o prazo decadencial. Foram glosadas os valores informados na referida linha;

t) A conferência por amostragem das notas fiscais e dos documentos apresentados pela interessada foi o ponto de partida para a elaboração da planilha do Anexo I do despacho. Levou-se em consideração o resultado da análise do trimestre anterior

através do processo nº 13975.000212/2005-34. Assim, os

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.942/2009, Data de Assinatura: 05/06/2014

Autenticado digitalmente em 05/06/2014 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 0

5/06/2014 por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*créditos do período anterior solicitados no citado processo não afetam o estoque de créditos no mercado externo do período ora analisado;*

*u) O crédito de mercado interno do trimestre foi parcialmente utilizado para descontar os débitos do período, razão pela qual o saldo inicial do período subsequente será igual a R\$1.937,34. Foi apurado crédito do mercado externo disponível para compensação ou ressarcimento no valor de R\$ 67.243,28.*

*Cientificada da decisão em 27/11/2007 (fl. 610), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 26/12/2007 (fls. 611 a 619), alegando, em síntese que*

*a) As notas fiscais que comprovam as 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 autorização da suspensão do PIS e da COFINS pela Lei 10.865/04, 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) Em que pese não constar expressamente do Despacho Decisório, houve o indeferimento do crédito do PIS incidente nas operações de importação de bens utilizados no processo produtivo. O contribuinte acredita tratar-se de escusável equívoco da autoridade fiscal, pois nos demais trimestres, em idênticas condições, o crédito não sofreu glosa fiscal;*

*g) 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;*

*h) 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;*

*i) 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;*

*j) 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;*

*k) 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 aos autos as notas fiscais que comprovam o direito pleiteado;*

*l) Relativamente às despesas com transporte na venda da produção do estabelecimento não há que se falar em “vícios formais”, mas, quando muito, meras irregularidades, conforme já explanado;*

*m) 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;*

*n) Requer o recebimento e a apreciação da manifestação de inconformidade e a reforma da decisão proferida.*

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005*

*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.*

*PIS NÃO-CUMULATIVO. GLOSA DE CRÉDITOS.  
COMPROVAÇÃO.*

*Não é cabível a glosa de crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo calculado em relação a serviços utilizados como insumo, quando devidamente escriturados e amparados por documentos hábeis que lhe dêem suporte.*

**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.*

**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**

Em síntese, as autoridades julgadoras *a quo* concluíram que os elementos apontados pela autoridade preparadora não seriam suficientes para desconsiderar as aquisições da pessoa jurídica Vidroforte, reputadas como adquiridas com o fim específico de exportação, bem assim que as falhas formais, como a ausência de Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas ou sua expedição extemporânea, não seriam suficientes para a glosa das despesas de transporte. Tais matérias não estão sujeitas a recurso de ofício.

Após tomar ciência da decisão de 1ª instância, comparece a interessada mais uma vez ao processo para, em sede de recurso voluntário, pugnar pelo reconhecimento dos créditos relativos aos serviços anteriores à etapa de fabricação e manutenção de máquinas.

Em síntese, argumenta que é a proprietária da matéria-prima, no caso, da madeira, e que o emprego dessa madeira demanda sua prévia extração. Consequentemente, esse serviço compõe seu processo produtivo. Esse argumento também respaldaria a possibilidade de se apurar créditos na manutenção das máquinas utilizadas na etapa de extração.

Com relação ao segundo fundamento para manutenção da glosa relativa às despesas de manutenção, ou seja, a impossibilidade de se apurar, com base nos documentos acostados, quais seriam os serviços de manutenção, defende que tal insuficiência deveria ser suprida pela intimação para apresentação de elementos complementares. Não anexa novos elementos de prova.

Em face da nomeação de conselheiro titular e conseqüente devolução dos autos pelo conselheiro originalmente designado para relatar o feito, que atuava neste Colegiado como substituto, os autos foram redistribuídos a este relator em 25/04/2013, mediante novo sorteio.

**É o Relatório.**

## Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

### 1- Preliminarmente

#### 1.1- Demarcação do Litígio

Não há questão preliminar a ser enfrentada.

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

No mérito, prossegue em litígio exclusivamente a possibilidade de apuração de créditos quando das seguintes despesas:

a) serviços empregados na extração de florestas e no transporte e manuseio da madeira extraída até o seu ingresso no processo fabril; e

b) outros produtos e serviços empregados na manutenção de máquinas.

#### 1.2 - Regime Probatório

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

Entretanto, independentemente da aplicabilidade dos comandos do CTN afetos à hermenêutica dos dispositivos legais, no caso o art. 111<sup>1</sup> ou da repartição do ônus da prova, no caso o art. 179<sup>2</sup>, não se pode olvidar que a apuração de créditos é um redutor do imposto a pagar e, como tal, uma circunstância impeditiva da formação da obrigação tributária.

Consequentemente, nos litígios que envolvem essa matéria não se pode olvidar do comando do art. 333, do Código de Processo Civil<sup>3</sup>, aplicado subsidiariamente.

Analizando tal distribuição, concluiu o professor Hugo de Brito Machado<sup>4</sup>

*No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe*

<sup>1</sup> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

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

<sup>3</sup> Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

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

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

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

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

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

## 2 - Mérito

### 2.1 - Conceito de Insumo

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

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

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

Lembrar, nessa senda, o que dizia o art. 164 do Regulamento do IPI vigente à época dos fatos litigiosos<sup>5</sup> e que repete a redação de regulamentos anteriores e é repetida pelo que lhe sucedeu:

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

*I - do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem*

*consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

gasto.

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

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

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

(...)

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

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

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

## 2.2 - Serviços Atrrelados à Extração de Florestas

Com base no que já foi debatido anteriormente, não vejo como rejeitar os créditos relativos aos serviços inerentes à extração da madeira, seu transporte e às demais operações que precedem a entrada da mercadoria extraída no processo fabril.

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

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

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

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

Nessa ordem de consideração, acato os gastos incorridos com corte, arrasto, transporte, desganhamento, manuseio, enfim, com o pagamento dos serviços necessários para que a madeira seja extraída e ingresse no processo fabril.

### **2.3 – Manutenção**

Na linha do que já foi mencionado quando se tratou da fixação de critérios para distribuição do ônus da prova e da delimitação do conceito de insumo, não vejo como reconhecer os gastos de manutenção.

Com efeito, não há como, a partir dos documentos colacionados, se a manutenção em questão diz respeito a máquinas empregadas no processo produtivo.

Por outro lado, também não há como saber se estão sendo empregadas peças com vida útil superior a um ano, que devem ser contabilizadas no ativo permanente e depreciadas. Neste caso, a dedução se limitaria ao valor da depreciação.

### **3- Conclusão**

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito sobre gastos incorridos com corte, arrasto, transporte, desganhamento, manuseio, enfim, todos os pagamentos de serviços necessários para que a madeira seja extraída e ingresse no processo fabril.

Sala das Sessões, em 26 de setembro de 2013

Luis Marcelo Guerra de Castro