



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



**Processo nº** 13984.000120/2009-79  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-000.992 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 17 de outubro de 2019  
**Recorrente** MADEPAR IND. E COM. DE MADEIRAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

MATÉRIA NÃO APRESENTADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO.  
PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Não devem ser conhecidas matérias não aduzidas na defesa inicial em razão da preclusão consumativa.

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

Ano-calendário: 2007

PRELIMINAR. VERDADE MATERIAL E CERCEAMENTO DE DEFESA.  
OFENSA. INOCORRÊNCIA

A decisão de piso enfrentou as alegações da recorrente, analisando os elementos probatórios juntados e formando sua convicção em cada caso, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da verdade real e da ampla defesa.

RESSARCIMENTO. CFOP 1151. NOTAS FISCAIS NÃO UTILIZADAS NA APURAÇÃO. ERRO DE CÁLCULO. PROCEDÊNCIA

Procede o pedido de retificação do cálculo apurado pela fiscalização quando ficar demonstrado que a glosa de parte dos valores relacionadas às notas fiscais de entrada no CFOP 1151 bem como de determinadas notas fiscais de aquisição de combustíveis (Ultragaz) não foram utilizadas na apuração do direito creditório pela recorrente.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE.  
CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não pode ter interpretação excessivamente restritiva, conforme a extraída da legislação do IPI, nem demasiadamente alargada, nos termos estabelecidos pela legislação do IR. Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

**RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE.  
DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA.**

Não previsão legal para considerar como dedutíveis no sistema da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS/COFINS as multas, juros, parcelamento, tributos não incorporados ao preço da energia e outros pagamentos feitos a terceiros, ainda que cobrados na fatura de energia elétrica.

**RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE.  
ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, apenas em relação à "reforma da decisão recorrida por erro de cálculo", parte dos "bens utilizados como insumos", "despesas de energia elétrica", e parte dos "encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado", rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para reverter as glosas na apuração dos créditos relacionados aos seguintes itens: 1) erro de cálculo vinculados ao CFOP 1151 e às notas fiscais da Ultragas; 2) dos bens utilizados como insumos a seguir especificados ("Peças de reposição"; "Graxas"; "Combustíveis e lubrificantes empregados no transporte de matéria-prima das florestas para o parque fabril"); e 3) encargos de depreciação relacionados com "Moto esmeril monofásico", "Motor elétrico por indução" e "Exaustores, sistemas de exaustão e sistemas de ar".

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

**Relatório**

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão de piso:

*Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento do montante de R\$60.098,25, referente a créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS não-*

*cumulativa, decorrentes das operações da interessada com o mercado externo, relativos ao terceiro trimestre de 2007.*

*Na apreciação do pleito - Despacho Decisório n.º 107/2009, às folhas 438 a 449, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Lages/SC por **reconhecer parcialmente o direito creditório** postulado, ao considerar o valor de R\$ 52.103,70 como o saldo dos créditos da contribuição ao PIS não-cumulativa, passível de ressarcimento – mercado externo - ao final do terceiro trimestre de 2007, após a dedução da contribuição apurada no mesmo trimestre.*

*O deferimento apenas parcial do direito creditório, conforme Despacho Decisório, deu-se em virtude da glosa dos seguintes créditos apurados pela contribuinte:*

*(a) bens utilizados como insumos:*

*- a aquisição de partes ou peças de consumo ou reposição destinadas à manutenção do parque fabril e à manutenção de dispositivos de transporte interno de produtos elaborados e em elaboração não correspondem a insumos do processo produtivo da contribuinte;*

*- os equipamentos de proteção individual - EPI e uniformes profissionais adquiridos não podem ser considerados insumos;*

*- não estão incluídos na previsão legal dos créditos da não-cumulatividade as graxas;*

*- as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados exclusivamente no transporte de insumos, produtos e pessoal não geram créditos;*

*- a falta de comprovação das operações de aquisição/transferência de matéria-prima (pinus em pé) para industrialização - CFOP 1.151, uma vez que transferências de saldos contábeis não são sujeitas à tributação das contribuições. Indagada sobre as operações, a contribuinte afirmou se tratarem de Notas Fiscais de Entrada, relativas a compra para recebimento futuro. A contribuinte apresenta o documento de folha 436 no qual consta que (i) a pessoa jurídica fornecedora de insumos detém significativa participação societária na contribuinte; (ii) a forma de pagamento do fornecimento do insumo representa uma operação de integralização de capital mediante transferência de saldos de contas contábeis;*

*(b) serviços utilizados como insumos:*

*- parte dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, a partir da declaração da contribuinte, referem-se a transporte de bens que não são considerados insumos;*

*Neste item ressalta a autoridade fiscal que identificou o registro de aluguel de máquinas na linha própria de aquisição de serviços, mas esclarece que tal fato não impede a apuração de créditos.*

*(c) despesas de energia elétrica:*

*- não se caracterizam como consumo de energia elétrica nos estabelecimentos os valores pagos relativos a multas, juros, parcelamentos, tributos não incorporados ao preço da energia e outros pagamentos feitos a terceiros, ainda que cobrados na própria fatura de energia elétrica;*

*(d) despesas de armazenagem e frete na operação de venda:*

*- nenhum ajuste se faz necessário em relação a este item;*

*(e) encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado:*

*- bens não utilizados diretamente na produção: considerando as informações prestadas pela contribuinte e a natureza dos equipamentos, não se pode garantir que representam*

*bens utilizados diretamente na produção ou se fazem parte de estoques de partes e peças utilizadas na composição de outros bens do ativo imobilizado;*

*(f) bens importados utilizados como Insumos:*

*- nenhum ajuste se faz necessário em relação a este item;*

*(g) participação percentual das receitas de exportação:*

*- foram identificadas receitas financeiras e não-operacionais reconhecidas pela contribuinte que não haviam sido informadas no Dacon, as quais modificam a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo em relação ao total das receitas auferidas pela contribuinte. Ressalta a autoridade fiscal a discrepância entre o valor das receitas financeiras declaradas no Dacon e aquele apresentado na memória de cálculo de folha 276, este considerado correto pela contribuinte;*

*- constatou-se que a contribuinte realizou, no trimestre em análise, operação de cessão de créditos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços e Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Explica que esse tipo de operação, regulada pela legislação estadual, equiparase a verdadeira alienação de direitos e, portanto, origina receita tributável da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins. A previsão legal para excluir esse tipo de receita da base de cálculo da contribuição a pagar somente surgiu com a Medida Provisória n.º 451, de dezembro de 2008, produzindo efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de janeiro de 2009. Os valores correspondentes às transferências de créditos do ICMS modificam a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo em relação ao total das receitas auferidas pela contribuinte.*

*Inconformada com o não deferimento integral de seu pleito, encaminhou a contribuinte a manifestação de inconformidade às folhas 456 a 473, na qual, após a descrição dos fatos, solicita o restabelecimento integral do crédito pleiteado.*

*No tópico denominado **Reforma do Despacho Decisório em Face do Erro de Cálculo**, a contribuinte alega que a autoridade administrativa ao analisar o pedido de ressarcimento utilizou valores com base em totais apresentados no livro de apuração de IPI e efetuou glosas de notas que não estavam presentes na apuração original. A fim de demonstrar o erro junta aos autos memória de cálculo com os valores efetivamente utilizados na apuração dos créditos, sobre bens utilizados com insumos.*

*(a) quanto às entradas efetuadas no CFOP 1.151:*

*A contribuinte alega que a autoridade fiscal incorreu em equívoco ao utilizar os valores totais por código fiscal (CFOP) presentes no livro de apuração do IPI. Explica que o equívoco dá-se quando a autoridade fiscal ao efetuar a leitura de folha 100 conclui que a contribuinte apurou seus créditos sobre tais valores por código fiscal quando, na verdade, utilizou apenas parte deste valor, conforme demonstra. Alega que a autoridade fiscal glosou todas as notas fiscais de CFOP 1.151, quando a contribuinte utilizou apenas parte destas notas fiscais na apuração dos créditos, conforme relação que junta aos autos, às folhas 484 a 501.*

*Afirma a contribuinte que as diferenças entre os valores utilizados pela autoridade fiscal, para fins de glosa, e os informados no Dacon, relativos à aquisição de mercadorias efetuadas no CFOP 1.151 são: R\$38.862,52 R\$ 17.338,93 e R\$ 7.242,19, respectivamente, para os meses de julho, agosto e setembro de 2007, totalizando R\$ 63.443,61.*

*(b) quanto às notas não utilizadas na apuração original:*

*A contribuinte alega que a autoridade fiscal equivocou-se ao glosar notas fiscais relativas à aquisição de combustíveis que não estavam presentes na apuração original. Explica que tais notas referem-se à compra de gás, não utilizadas na apuração dos créditos, cuja glosa indevida importou em R\$ 8.699,95.*

*A fim de comprovar o que alega a contribuinte anexa memória de cálculo com a composição por notas fiscais utilizadas na apuração de crédito sobre bens utilizados como insumos, às folhas 484 a 501, no qual fica demonstrado que tais notas não compõem a apuração dos créditos.*

*Sob o título Reforma do Despacho Decisório em Face do Mérito, a contribuinte alega que:*

*(a) quanto aos bens utilizados como insumos:*

*(a.1) peças para reposição: a contribuinte alega que os filtros e correias são utilizados na reposição de peças já desgastadas nos tratores e máquinas, os quais são utilizados no processo de industrialização, conforme dispõe a Solução de Consulta Disit 3 a Região n.º 27, de 2 de dezembro de 2008. Argumenta que as correias são utilizadas na manutenção das máquinas, pois sofre um grande desgaste no processo de serragem, secagem e confecção das portas, produto final a ser exportado, precisando ser repostas regularmente. Já os filtros, explica, destinam-se aos tratores utilizados na extração de árvores, os quais com o processo de extração da matéria-prima sofre alteração, necessitando de constante troca. Em sua defesa, cita Solução de Consulta n.º 317, de 19 de novembro de 2008, relativa ao direito do contribuinte em incluir na base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade as peças utilizadas para reposição em tratores utilizados na extração de madeira;*

*(a.2) graxa: a contribuinte explica que a graxa, justamente por ser semi-sólida, é usada para lubrificar as engrenagens e peças utilizadas pelas máquinas industriais do seu parque fabril; se fosse utilizado o óleo fluido, por exemplo, este poderia vazar e atingir o produto fabricado, o que prejudicaria a apresentação e qualidade do produto, bem como sua venda. Defende a contribuinte que a lei, de forma clara, usa a expressão "lubrificante", de forma genérica, pois não está escrito na lei "óleo lubrificante" nem "lubrificante líquido" em oposição ao semi-sólido;*

*(a.3) combustíveis: a contribuinte afirma que, como os combustíveis utilizados como insumo na produção de produtos destinados à venda permitem a apuração de créditos e todo o consumo de combustíveis é utilizado no processo de fabricação, a glosa é improcedente. Explica que o combustível gasto no transporte de matéria-prima participa do processo de produção já que é utilizado no transporte da madeira extraída das florestas até o parque fabril, onde é transformada no produto final. Em sua defesa, cita ementa de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região a fim de definir o conceito de insumo para efeitos de créditos de PIS e Cofins não-cumulativos;*

*A contribuinte argumenta que o combustível gasto com o transporte de produtos acabados até os portos também está ligado ao processo de industrialização dos produtos que são destinados à venda. Explica que, em vez de utilizar fretes de terceiros, utiliza seu próprio veículo para transportar seu produto ao porto, ou seja, o valor que gastaria com frete, gasta com combustível. A interessada defende que não pode sair prejudicada e não ter seu crédito garantido apenas porque optou por usar frete próprio e não de terceiros. Cita Acórdão do Segundo Conselho de Contribuintes, emitido em maio de 2008, que determinou que as aquisições de combustíveis utilizados na operação de entrega de industrializados pelo produtor geram créditos da não-cumulatividade.*

*(a.4) notas fiscais de insumos adquiridas com CFOP 1.151: a contribuinte explica que adquiriu madeiras de pinus em pé nas datas de 15/09/2006 e 10/01/2007 da empresa*

*Apolo Investimentos e Serviços S/C Ltda., conforme demonstra os contratos de Compra e Venda às folhas 514 a 521. E complementa:*

*Nestes contratos ficou prevista a compra de árvores localizadas em terreno de propriedade da Apolo Investimentos, sendo que a Recorrente seria responsável pela derrubada e retirada dessas árvores. O pagamento relativo a retirada de madeira ocorreria nos meses subsequentes ao serviço, sendo pago determinado valor pela quantidade retirada.*

*Ao retirar as madeiras desta localidade, a Contribuinte utilizou notas fiscais registradas com o CFOPP 1.151, apenas para poder transitar entre o terreno do fornecedor e o seu estabelecimento.*

*Devidas notas podem ser caracterizadas como compra de insumos tendo em vista que o valor destas entradas foi pago à Apolo Investimentos.*

*Porém, a Contribuinte não arcou com todo o pagamento das compras em dinheiro por conta da crise econômica que vem passando, assim elaborou o Termo de Homologação e Conversão de Pagamento em AFAC em 30. 04/2008.*

*Tal termo permitiu que a Contribuinte convertesse uma parcela a ser paga referente aos contratos em AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital), transferindo o referido valor da conta contábil da Contribuinte. Então, no momento da capitalização, cada real da conta AFAC tornou-se uma quota de capital social.*

*A compra da matéria-prima efetivou-se, parte em 2006 e parte em 2007, período no qual a Contribuinte faz jus a apuração dos créditos [...]*

*A transferência de saldos contábeis ocorreu em abril/2008, efetivando o pagamento das compras dos referidos insumos, não exercendo influência alguma na apuração dos créditos. O que garante o direito à Contribuinte ao desconto de créditos é a aquisição dos insumos e não a sua forma de pagamento.*

*Note-se que a Autoridade Fiscal não contesta em nenhum momento o ingresso do produto no estabelecimento industrial. Apenas glosa o procedimento em face da forma de pagamento utilizada pela Contribuinte.*

*[...]*

*Não se pode confundir a forma de pagamento com o seu conteúdo. A compra e venda se caracterizou perfeitamente, com a entrega da produção e sua industrialização. Como foi efetuado o pagamento dessa aquisição é outra circunstância, sujeita a condições de mercado. O pagamento está situado no capítulo do adimplemento e extinção das obrigações. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida, conforme dispõe claramente o artigo 356 do Código Civil.*

*[...]*

*(b) quanto às despesas de energia elétrica:*

*A contribuinte argúi que a exclusão dos valores referentes à multa, juros de mora e correção monetária, taxas e outros tributos é indevida, pois esse custo foi efetivamente suportado pela requerente e, excluí-lo, torna o custo dos produtos vendidos irreal. Além disso, alega que tais valores sofrem a incidência das contribuições ao PIS/Pasep, pois constituem receitas da empresa concessionária de energia elétrica.*

*(c) quanto aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado:*

*A contribuinte alega que não procede o entendimento da autoridade administrativa em relação aos créditos calculados sobre os encargos de depreciação dos seguintes bens:*

(c.1) bens utilizados como benfeitorias - redes elétricas utilizadas no pré-corte e na serraria: a contribuinte argumenta que as redes elétricas são de extrema importância para o processo produtivo, pois a energia elétrica transportada por elas é considerada insumo que atua diretamente em máquinas de pré-corte e serraria, garantindo a transformação da matéria-prima no produto final;

(c.2) bens utilizados no transporte de insumos e matéria-prima – trilhos transferes, esteiras transportadoras, carro transferidor e pista de roletes: a contribuinte argumenta que os trilhos, esteiras, pistas de roletes e carro transferidor são utilizados para a movimentação da matéria-prima e dos produtos em elaboração de uma máquina para outra; também são utilizados para hospedagem da madeira dentro do parque fabril;

(c.3) bens utilizados na manutenção do parque fabril - moto esmeril monofásico, transformador trifásico e motor elétrico de indução: a contribuinte explica que moto esmeril monofásico é um equipamento que auxilia no corte da madeira, a fim de elaborar o produto a ser exportado; tem ação direta no produto fabricado. O moto elétrico de indução é peça fundamental das máquinas que elaboram produtos; com o motor é que as máquinas funcionam e produzem. O transformador trifásico é essencial à distribuição de energia elétrica.

(c.4) bens utilizados no tratamento de resíduos - exaustores, sistema de ar e painel eletrônico: a contribuinte argumenta que tais bens possuem a finalidade de eliminar os resíduos deixados na fabricação para que eles não prejudiquem a peça já acabada; explica que diversas máquinas no sistema fabril não operariam sem que houvesse a coleta de resíduos.

A fim de comprovar a utilização dos bens no processo produtivo, a contribuinte junta fotografias, às folhas 522 a 526.

Sob o título *Quanto à inclusão efe créditos de ICMS*, a contribuinte alega que os valores referentes aos créditos de ICMS transferidos a terceiros não se enquadram no conceito de receita, eis que se tratam de mero ingresso, recuperação de valores desembolsados anteriormente pela empresa. Explica que os valores dos créditos de ICMS acumulados por não terem sido compensados com débitos gerados em suas operações de venda de mercadorias, e transferidos a terceiros para aquisição de insumos, têm natureza jurídica de recuperação de custos. E prossegue:

[...]

Por isso, é uma "não-receita", já que por receita só pode ser entendido o incremento patrimonial que a empresa produz e não o que vem de fora dela, como instrumento da não-cumulatividade do imposto.

[...]

Mesmos se fossem considerados receitas, o que não são, os créditos de ICMS seriam decorrentes de exportação e estariam imunes ao PIS por força da Emenda Constitucional n.º33/2001.

[...]

De acordo com o que foi exposto, não restam dúvidas que os créditos de ICMS acumulados transferidos a terceiros decorrem da exportação, eis que se ligam a esta e derivam necessariamente desta.

[...]

*A Medida Provisória n.º 451, de 15 de dezembro de 2008 surgiu apenas para esclarecer o entendimento de que os valores decorrentes da transferência de créditos de ICMS a terceiros não podem ser incluídos na base de cálculo do PIS.*

*Em sua defesa, a contribuinte cita ementa de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual emitiu entendimento de que as transferências de créditos de ICMS não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.*

A DRJ de Florianópolis/SC julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo em parte o direito creditório conforme **Acórdão n.º 07-20.814** a seguir transcrito:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2 0 0 7*

**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: 2007*

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

*No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INSUMOS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*As partes e peças adquiridas para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação / beneficiamento, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que foram aplicadas.*

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA PARA RECEBIMENTO FUTURO. INSUMOS. MOMENTO DA APROPRIAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO.**

*Nas operações de compra para recebimento futuro, o creditamento relativo à aquisição de insumos deve ser efetivado quando da entrega das mercadorias no estabelecimento do adquirente. Neste caso, a comprovação da aquisição de insumos se dá em dois momentos distintos: (a) quando da compra dos bens a serem utilizados como insumos no processo produtivo e (b) quando da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente.*

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

*Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade os valores gastos com o consumo de eletricidade, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título as empresas concessionárias de energia elétrica.*

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

*No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica 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.*

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RECEITAS. PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS.**

*A cessão de créditos do ICMS deve compor o montante das receitas auferidas, para fins de apuração, mediante rateio proporcional, da participação percentual das receitas no mercado interno e externo. Somente a partir da Medida Provisória n.º 451, de 15 de dezembro de 2008, é que as receitas decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS, originados das operações de exportação, não integram a base de cálculo das contribuições sujeitas ao regime da não-cumulatividade.*

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância repisando as alegações apresentados em sede de manifestação de inconformidade, e contra argumentando o que foi decidido na primeira instância que, em síntese, refere-se às seguintes matérias: 1) Reforma da decisão recorrida por erro de cálculo; 2) bens utilizados como insumos; 3) despesas de energia elétrica; 4) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

Fl. 10 do Acórdão n.º 3001-000.992 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13984.000120/2009-79

## Voto

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

### Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

### Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Destaque-se que a Recorrente alega em sua peça recursal, dentre outros, as glosas relativas aos equipamentos de proteção individual – EPI e de encargos de depreciação relacionados com “cronômetros, painéis eletrônicos e terminais de vídeo/teclado/mouse/twin cli”. Entretanto, cabe aqui ressaltar que em nenhum momento da Manifestação de Inconformidade apresentada às e-fls. 492 a 509 a Recorrente apresentou quaisquer argumentos relacionados à mencionada matéria. Portanto, em face do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 (redação dada pela Lei nº 9.532/97), não se pode conhecer de matéria trazida a tona somente em sede de Recurso Voluntário, concluindo ter ocorrido a preclusão consumativa em relação às matérias “*Equipamentos de Proteção Individual*” e “*cronômetros, painéis eletrônicos e terminais de vídeo/teclado/mouse/twin cli*”.

### Preliminar

O Recorrente alega em sede de preliminar que a decisão de piso faz uma tarifação de provas ao desconsiderar os documentos carreados nos autos que, no seu entendimento, comprovam a existência do direito creditório da Recorrente, ofendendo assim os princípios da verdade real e da ampla defesa.

Afirma também que a referida circunstância se depreende da seguinte passagem da decisão de piso:

*(...) a contribuinte se limita a apresentar listagens e/ou registros contábeis e/ou documentos nos quais a falta de vinculação entre eles e a imprecisa identificação dos serviços e/ou bens adquiridos como pretensos insumos, impossibilita a confirmação da efetiva ocorrência da operação alegada e/ou a perfeita e minudente cognição do conteúdo das operações negociais instrumentadas por aqueles registros, listagens e documentos.*

Apresenta ainda os argumentos de que a ampla defesa tem o condão de permitir a alegação de tudo o que for útil à defesa e que o princípio da verdade real recomenda a análise dos elementos de prova com vistas à realidade dos fatos.

Improcedente as alegações da Recorrente. Pelo que consta da decisão recorrida, a análise das provas foi realizada e explicitada no voto de forma clara e precisa. Ressalte-se que preambularmente a autoridade julgadora apresenta corretamente diversos conceitos diretamente relacionados ao ônus da prova e que foram adotados ao longo do processo para fins de aferição

do direito pleiteado. Destaco aqui o ponto diretamente relacionado com a demanda nos quais, em sede de pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, os elementos de prova apresentados pelo contribuinte/pleiteante devem atestar de forma inequívoca a origem e a natureza do direito creditório. Sobre o trecho do voto acima reproduzido, no qual o julgador afirma que as “*listagens e/ou registros contábeis e/ou documentos*” não possuem vinculação com os bens e serviços considerados como insumos pelo contribuinte, não pode ser extraído da decisão de forma isolada para invocar a ofensa de princípios.

Destaque-se ainda que a autoridade julgadora possui liberdade para formar sua convicção com base na análise as provas apresentadas, nos termos do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72, *in verbis*:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Diante do exposto, considerando que a decisão de piso enfrentou as alegações da recorrente, analisando os elementos probatórios juntados (e que serão novamente enfrentados nesta segunda instância de julgamento em respeito ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal) e formando sua convicção em cada caso, rejeito a preliminar suscitada de ofensa ao princípio da verdade real e da ampla defesa.

## Mérito

A discussão objeto da presente demanda versa sobre os seguintes pontos:

- 1) Reforma da decisão recorrida por erro de cálculo
- 2) Bens utilizados como insumos;
- 3) Despesas de energia elétrica;
- 4) Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

### 1) Reforma da decisão recorrida por erro de cálculo

Segundo a Recorrente a autoridade administrativa ao analisar o pedido de ressarcimento utilizou valores com base em totais apresentados no livro de apuração do IPI (CFOP 1151) e efetuou glosas de notas em duplicidade e de notas que não estavam presentes na apuração original.

Em relação às diferenças do CFOP 1151, a Recorrente alega que houve diferença entre os valores utilizados pela fiscalização e o que efetivamente foi informado na DACON foi a seguinte:

Período	Valor Ent. CFOP 1.151 lançadas na DACON	Valor da Glosa	Diferença
julho/2007	-	38.862,52	38.862,52
agosto/2007	26.723,00	44.061,93	17.338,93
setembro/2007	155.841,00	163.083,19	7.242,19
<b>Total</b>	<b>182.564,00</b>	<b>246.007,64</b>	<b>63.443,64</b>

Por ocasião da análise deste item pela primeira instância, a decisão de piso não acatou os argumentos da Recorrente tendo em vista que o demonstrativo apresentado com os registros de suas operações que compuseram a base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade não coincidiram com aqueles declarados na DACON. Com isso concluiu que não pôde ser afirmado que a autoridade fiscal incorreu em erro.

Neste item a Recorrente questiona tão somente os valores objetos da glosa. Segundo suas alegações, a totalidade dos valores glosados não foram objeto de aproveitamento de créditos e, portanto, não poderiam ter sido glosados da base de cálculo.

Inicialmente precisamos partir dos valores constantes da linha 02 da ficha 06A da DACON referente aos “Bens Utilizados como Insumos” Julho/2007 (R\$1.001.146,26); Agosto/2007 (R\$1.183.138,04); e Setembro/2007 (R\$1.128.206,74) que são coincidentes com os mesmos registros constantes do Demonstrativo de Apuração da Contribuição da e-fl. 122.

A fiscalização afirma que os valores glosados foram extraídos do Livro de Registro de Apuração do IPI e corresponderam aos totais registrados no CFOP 1151. Portanto, cabe verificar se realmente não foram inseridos todos os registros deste CFOP na base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade.

Apesar de não constar do Demonstrativo de e-fl. 122 os valores do CFOP 1151 que foram inseridos na linha “*Bens Utilizados como insumos - CFOP 1101/1151/ 2101/1556/2556/1116*”, no Demonstrativo de aquisições de madeiras de terceiros – CFOP 1151 da e-fl. 1423 constam os valores que foram lançados na DACON de 2005 a 2008.

Também tenho que acatar as alegações da Recorrente em virtude de a fiscalização não ter intimado a empresa a apresentar de forma discriminada a composição da linha “*Bens Utilizados como insumos - CFOP 1101/1151/ 2101/1556/2556/1116*” de modo a ter convicção de que a totalidade dos valores glosados referentes ao CFOP 1151, e extraídos do Livro de Registro de Apuração do IPI encontravam-se totalmente inseridos como créditos neste item.

A respeito das glosas de notas em duplicidade e de notas que não estavam presentes na apuração original, a Recorrente afirma que as notas abaixo listadas não foram inseridas nos bens utilizados como insumos e listados na planilha de e-fls. 528 a 544.

Tal qual ocorreu na análise pela DRJ em relação aos valores relacionados ao CFOP 1151, a decisão de piso não acatou os argumentos da Recorrente tendo em vista que o demonstrativo apresentado com os registros de suas operações que compuseram a base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade não coincidiram com aqueles declarados na DACON. Com isso concluiu que não pôde ser afirmado que a autoridade fiscal incorreu em erro.

Novamente tenho que corroborar com os argumentos apresentados pela Recorrente. Isto porque na tabela de e-fls. 528 a 544 encontram-se listadas todas as notas fiscais que serviram de base para as informações de “Bens utilizados como insumos”, inclusive as de CFOP 1556 e 2556. Entretanto, não foram encontradas as notas do fornecedor Ultragaz.

Diante do exposto, voto por dar provimento para reverter as glosas na apuração dos créditos relacionados ao erro de cálculo vinculados ao CFOP 1151 e às notas fiscais da Ultragaz.

## 2) Bens utilizados como insumos

Antes de adentrarmos na análise de cada um dos itens glosados, mister se faz tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). O art. 3.º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional n.º 42/2003 estabeleceu no §12.º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3.º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão n.º 9303-003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

[...]

*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifos da reprodução)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial n.º 1.246.317MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

*2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

*3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

*4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elastecidos.*

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

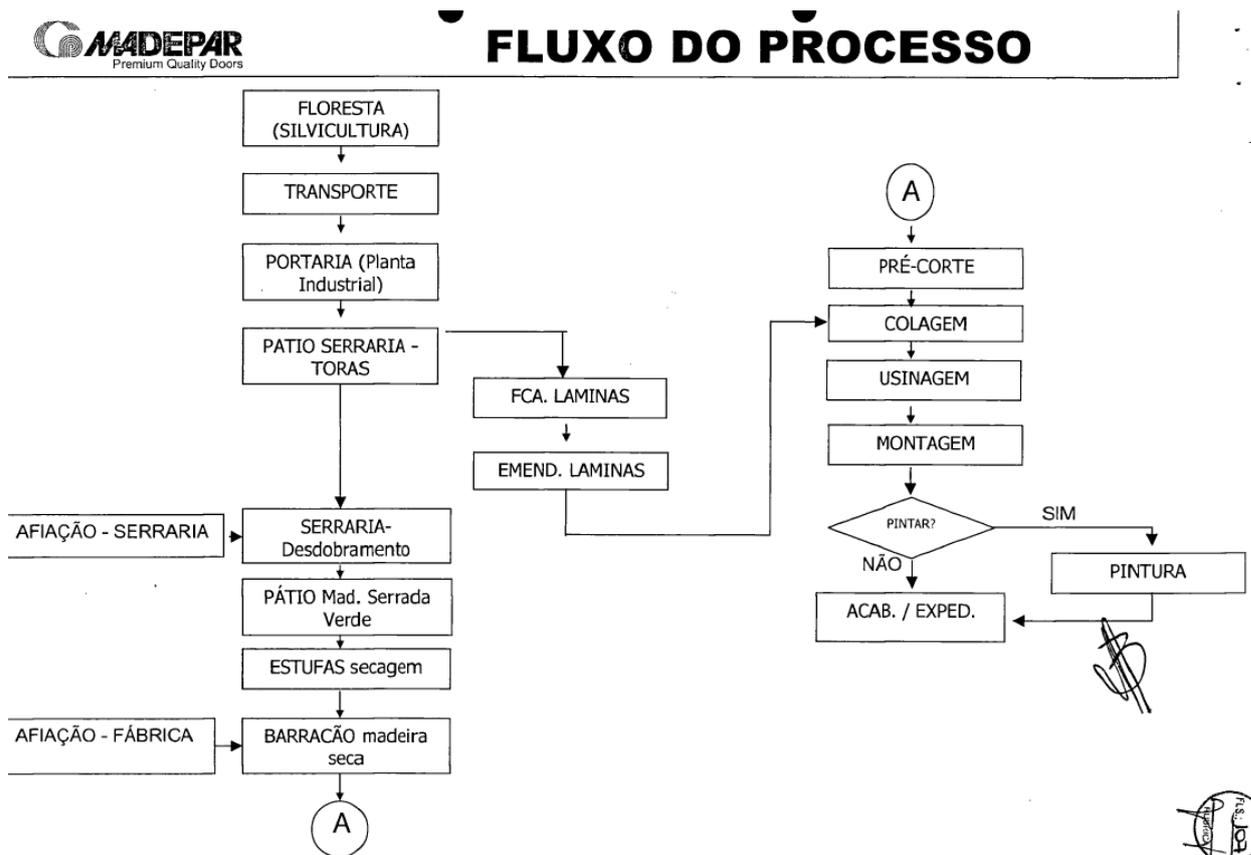
Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

Cabe aqui reproduzir o conceito de insumos para fins de creditamento na sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS adotado pela decisão recorrida. Inicialmente é exposto que não foram poucas as dúvidas e divergências de entendimento acerca do conceito, com base nos dispositivos das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, entre a administração tributária federal e os contribuintes. Entretanto, com a edição das Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04, de observância obrigatória pelos agentes públicos que integram a administração tributária, ficou firmado que se entende por insumo aqueles bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. Portanto, é notória a percepção de que o entendimento predominante neste tribunal administrativo diverge do entendimento descrito nas citadas instruções normativas.

Antes de analisarmos os itens glosados, necessário observar o que dispõe nos atos constitutivos da empresa os suas atividades sociais (e-fl. 23):

**Cláusula Terceira - Atividades Sociais** - as atividades sociais empresariais da sociedade compreendem o comércio de madeiras em geral no atacado e varejo, indústria de artefatos de madeiras, a exploração de silvicultura, colheita florestal, exportação, importação, serviços e conservação de estradas e transporte rodoviário de cargas em geral e armazenamento.

Com vistas a melhor elucidar as atividades da empresa, reproduz-se a seguir o fluxo do processo de trabalho.



Os bens considerados como insumos e objeto de análise no presente tópico foram os seguintes:

<b>Bens utilizados como insumos</b>	
Peças de reposição	2.663,97
Equipamentos de proteção e uniformes	4.859,00
Graxa	565,48
Combustíveis	141.097,82
Notas fiscais de insumos adquiridos com CFOP 1.151	246.007,64
<b>Total Glosado</b>	<b>395.193,91</b>

### a) Peças de Reposição

Neste item a decisão de piso assim decidiu:

*No caso concreto, pela descrição da contribuinte, constata-se que as peças de reposição de máquinas e equipamentos às quais busca creditar-se - correias e filtros automotivos -, não sofrem desgaste em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Neste sentido as correias, diferente do que entende a contribuinte, não são consideradas como insumos no processo produtivo da contribuinte. Da mesma forma, os filtros automotivos, utilizados como peças de reposição em veículos (ainda que se*

*relativos a tratores usados na extração da madeira), não tem ação direta sobre o produto a ser fabricado e, portanto, não geram créditos da não-cumulatividade.*

Contudo, a Recorrente contra argumento no seguinte sentido:

*As correias são utilizadas na manutenção das máquinas, pois sofrem um grande desgaste no processo de serragem, secagem e confecção das portas, produto final que será exportado pela Contribuinte, precisando ser repostas regularmente. Estas peças adquiridas pela Contribuinte são extremamente necessárias, visto que, periodicamente, devem ser repostas, o que gera importância ao processo produtivo, pois a reposição delas acarreta o bom desempenho das máquinas e tratores usados na extração da matéria-prima e na transformação dela em portas, (...)*

*(...)*

*Já os **rebolos** são ferramentas fabricadas com material abrasivo, em geral t em a forma de disco. São utilizados com o auxílio de **lixas** para amolar ferramentas cortantes utilizadas n a fábrica. Por sua vez, as **contra facas** são utilizadas para apoio das lâminas empregadas nas faqueadeiras. Tais peças também são extremamente importantes para as atividades da Recorrente, pois sem elas os materiais cortantes da Recorrente não desenvolverão sua função.*

Percebe-se que as correias e filtros de fato não possuem ação direta sobre o produto a ser fabricado como afirma a decisão de piso, entretanto, o conceito de insumo que prevalece na jurisprudência do CARF está voltada para a essencialidade da mercadoria/produto no processo produtivo, e neste caso entendo que as correias e filtros são peças fundamentais para o bom funcionamento do processo produtivo, quais sejam, as máquinas e tratores usados na extração de matéria-prima e na transformação delas em portas (atividade principal da recorrente). Nesta mesma linha de entendimento, os rebolos e as contra facas também se inserem como itens essenciais aos processo processo produtivo.

Portanto, voto por dar provimento neste particular.

## **b) Graxas**

O entendimento do Fisco, ratificado pela DRJ e baseado na Solução de Divergência COSIT nº 12/2007, foi no sentido de que a Graxa não pode ser considerado um bem utilizado como insumo, visto que se trata de um lubrificante fluido espessado (consistência semi-sólida). Afirma por fim que a legislação apenas se reportou expressamente aos lubrificantes, não reconhecendo o créditos relativos às aquisições de graxas.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que a graxa não deixa de ser um lubrificante por ser semi-sólido, cuja diferença se dá tão somente pela consistência do lubrificante, conforme entendimento da própria ANP. Afirma que se fosse utilizado óleo fluido o mesmo poderia vazar e atingir o produto fabricado, prejudicando a sua qualidade. Outro argumento seria no sentido de que não cabe ao intérprete distinguir onde o próprio legislador não distinguiu, na qual a lei fala somente em “lubrificante”, não estando escrito “óleo lubrificante” ou “fluido lubrificante”.

Entendo que assiste razão à Recorrente. A norma não traz quaisquer diferenciações entre os lubrificantes que poderão descontar créditos em relação a bens utilizados como insumos. Relevante reforçar que a jurisprudência majoritária deste Conselho é no sentido de que o “Bem utilizado como insumo” deve ser essencial ao seu processo produtivo e, no caso em questão, não restam dúvidas de que a Graxa é essencial para o funcionamento das máquinas.

Diante do exposto, voto por dar provimento neste particular.

### **c) Combustíveis e Lubrificantes**

As glosas destes produtos ocorreram porque a fiscalização entendeu que os mesmos não foram utilizados no processo produtivo. No despacho decisório a autoridade fiscal identificou que foram consumidos diversos produtos classificados como combustíveis e lubrificantes, mas que somente aqueles utilizados nos “tratores extração na Florestas”, “Empilhadeiras no parque fabril/armazenagem” e de “Consumo interno no parque fabril” foram considerados como dedutíveis, glosando aqueles consumidos em atividade de transporte de insumos, produtos e pessoal. A decisão recorrida manteve a glosa sob o fundamento de que não exercem ação direta no processo de fabricação.

A Recorrente discorda em parte da glosa, concordando com aquela relacionada com o transporte de pessoal. A divergência se deu em relação aos combustíveis empregados em “caminhões no transporte de matéria prima” e no “transporte de produto acabado até o porto”.

Ainda segundo a Recorrente, os combustíveis gastos no transporte de matéria-prima são aqueles utilizados no transporte das madeiras extraídas das florestas até o parque fabril e, depois, no transporte dos produtos acabados da indústria para o porto. Aqui a Recorrente entende que ambos fazem parte do processo produtivo da empresa, afirmando ainda que o art. 3º, IX da Lei no 10.833/03 possibilita o crédito inclusive sobre frete.

Conforme extraído da descrição das atividades sociais, o processo produtivo tem início na floresta (silvicultura), transportando as toras para a planta industrial, passando pelas serrarias, estufas para secagem, colagem, usinagem e montagem, e terminando com a madeira seca e cortada no barracão ou produtos acabados (pintados ou não).

Portanto, no entendimento deste relator, baseado no processo de produção apresentado, os combustíveis empregados no transporte de matéria-prima da floresta para o parque fabril devem ser considerados como bens utilizados como insumos para fins de creditamento no sistema da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS.

A respeito do combustível empregado no transporte dos produtos acabados para o porto, entendo que, a uma, não faz parte do processo produtivo da empresa, e neste sentido não gera direito a crédito dentro do conceito de insumos adotado neste voto. A duas que, apesar de a Recorrente alegar que a legislação prevê a possibilidade de creditamento em relação ao frete nas operações de venda, não estamos diante desta rubrica “frete”, mas sim de um custo da empresa com combustíveis no transporte de produtos acabados para o porto para fins de exportação da mercadoria.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento neste particular para reverter as glosas relacionadas com as despesas com combustíveis e lubrificantes empregados no transporte de matéria-prima das florestas para o parque fabril.

#### **d) Notas fiscais de aquisições de matéria-prima CFOP 1151**

O motivo da glosa deste item encontra-se consubstanciado no seguinte trecho do Despacho Decisório:

*Observa-se também que, na apuração dos créditos da não-cumulatividade do trimestre em análise foram identificadas centenas de Notas Fiscais de entrada registradas sob o CFOP 1.151 (Transferência para industrialização ou produção rural) emitidas pelo estabelecimento matriz contra ele mesmo. Indagado para esclarecimento de tais operações, o contribuinte informou se tratarem de Notas Fiscais de entrada referentes ao reconhecimento contábil das aquisições de insumos realizadas anteriormente de pessoa jurídica mediante contrato. De fato, é prática comercial comum entre empresas do ramo madeireira a "compra para recebimento futuro", quando adquirem árvores em pé, em fase de crescimento ou não, para posterior retirada sob suas próprias expensas. Apresenta o contribuinte, como comprovante de pagamento daquelas operações, o documento de fl. 436. Decorre, da leitura daquele documento, que a pessoa jurídica fornecedora de insumos detém significativa participação societária no contribuinte que ora pleiteia ressarcimento de créditos. Por derradeiro, constata-se que a forma de pagamento pelo fornecimento do insumo registrado sob CFOP 1.151 representa uma operação de integralização de capital mediante transferência de saldos de contas contábeis (vide alteração n.º 26 do Contrato Social cuja cópia instrui os autos). Mesmo sem enfrentar o mérito da possibilidade jurídica da realização de operações desta natureza, é certo que transferências de saldos contábeis não são sujeitas à tributação das contribuições de que tratam as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Está, portanto, vedada a apuração de créditos da não-cumulatividade neste caso, por força do que expressamente dispõe o art. 3o, §2º, II, da Lei n.º 10.637/2002, bem como o art. 3o, §2º, II, da Lei n.º 10.833/2003. Desta maneira, serão objeto de glosa da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade os valores totais registrados sob o CFOP 1.151, extraídos do Livro Registro de Apuração do IPI conforme demonstrado a seguir:*

Com isso, verifica-se que a fiscalização, ao indagar a contribuinte sobre a forma de pagamento das notas fiscais emitidas com o CFOP 1151, obteve a resposta de que os respectivos valores foram pagos com a conversão do valor devido em AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) através da transferência da conta "fornecedora" para a "AFAC". Diante desta resposta, concluiu a autoridade fiscal que não há previsão legal para aproveitamento de créditos derivado da transferência de saldos contábeis.

Ao analisar os questionamento em sede de Manifestação de Inconformidade, a decisão recorrida foi no mesmo sentido, afirmando ter havido falta de comprovação da operação de aquisição caracterizada pela ausência de comprovantes de pagamentos e de notas fiscais de vendas (recorde-se que as notas fiscais glosadas são de entrada).

A Recorrente alega em sua defesa que a decisão de piso dá prevalência à forma em detrimento do conteúdo. Que a propriedade da coisa móvel se transfere pela tradição no

termos do art. 1267 do Código Civil. Que ficou claramente comprovado pela entrega dos contratos que ocorreu a compra das árvores em terreno de propriedade das empresas Apolo e Angewal cujo pagamento seria em momento posterior. Que as aquisições foram devidamente registradas na conta contábil “Estoques de reflorestamento” da recorrente. Que ao movimentar as árvores da floresta para o parque fabril utilizou notas fiscais com CFOP 1151. Que não é possível contestar a entrada do produto no estabelecimento industrial. Que em função do contrato firmado, retirou as toras de pinus da propriedade da vendedora. Que o crédito foi efetivado quando do ingresso da matéria-prima no estabelecimento industrial. Que as madeiras são efetivamente empregadas no processo produtivo do seu produto final (porta). Que parte do pagamento desta matéria-prima ocorreu por meio do Termo de Homologação e Conversão em Pagamento em AFAC. Que a transferência do saldo contábil ocorreu em abril/2008, efetivando o pagamento das compras dos referidos insumos. Que o fato de não ter havido o “pagamento em espécie” não significa que não houve aquisição. Requerendo ao final que sejam incluídas na base de cálculo do crédito não-cumulativo as notas fiscais de CFOP 1151.

Estamos tratando de possibilidade de creditamento de bens adquiridos, em tese, como insumos no processo produtivo da Recorrente. A fiscalização identificou diversas notas fiscais de entrada de matéria-prima (Toras pinus) com o CFOP 1151 (Transferência para a Industrialização ou produção rural) devendo ser utilizado quando da entrada de mercadoria, em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa para ser utilizado no processo de industrialização ou produção rural. Sinteticamente, ficou evidenciado se tratar de recebimento de árvores em terreno de propriedade das empresas Apolo e Angewal, para uso no processo produtivo de portas pela Recorrente, cujo pagamento ocorreria em momento posterior por meio do Termo de Homologação e Conversão em Pagamento em AFAC, concretizado por meio de ajustes contábeis através da transferência da conta “fornecedora” para a “AFAC”. Repare que, de fato, tanto a fiscalização quanto a decisão recorrida não acataram os argumentos da recorrente devido a ausência de pagamentos e notas fiscais de venda e, como bem pontuado pelo parecer do despacho decisório “*transferências de saldos contábeis não são sujeitas à tributação das contribuições de que tratam as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003*”.

Não se trata de prevalência da forma em detrimento do conteúdo conforme alegado pela Recorrente. Primeiro porque estamos diante de notas fiscais de entrada cujo CFOP deve ser empregado para transferência de outro estabelecimento da empresa. Segundo, que não foram apresentadas as notas fiscais de vendas que demonstrassem ter havido tributação das contribuições de que tratam as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 e que, por conseguinte, pudessem permitir o creditamento dos valores relacionados a estes produtos como “Bens utilizados como insumos” nos termos das retro citadas leis e em sintonia com o disposto no §2º do art. 3º de ambas as leis, in verbis:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

*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.*

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

### 3) Despesas de Energia Elétrica

A divergência de entendimento entre decisão recorrida e recorrente versa sobre a possibilidade de creditamento não da energia elétrica em si, mas das multas, juros, parcelamento, tributos não incorporados ao preço da energia e outros pagamentos feitos a terceiros, ainda que cobrados na fatura de energia elétrica.

O Recurso Voluntário se limita a afirmar que tais exclusões são indevidas porque esse custo foi efetivamente suportado pela recorrente.

Conforme descrito na decisão de piso, não previsão legal para considerar tais valores como dedutíveis no sistema da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS/COFINS. A possibilidade de desconto de créditos contida no art. 3º, IX é “*energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica*”.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

### 4) Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

Inicialmente importante reproduzir os motivos que levaram o Despacho Decisório a não acatar os encargos de depreciação:

*A relação apresentada pelo contribuinte às fls. 256 a 264 indica bens cujos encargos devem ser excluídos da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade por se tratarem de bens não utilizados diretamente na produção, ou seja, **considerando as informações prestadas pelo contribuinte e a natureza destes equipamentos, não se pode garantir se representam bens utilizados diretamente na produção ou se fazem parte do conjunto de máquinas que detém participação indireta na produção, tais como: equipamentos de informática e automação de escritórios, equipamentos de medição e gerenciamento das linhas de produção, máquinas utilizadas exclusivamente na manutenção do parque fabril, equipamentos utilizados no tratamento de resíduos e no transporte de insumos, produtos em elaboração e acabados.** Desta maneira, os encargos de depreciação referentes aos seguintes bens do ativo imobilizado serão excluídos da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade:*

A decisão de piso, na análise do pleito da então manifestante, utilizou os seguintes critérios para aferição do direito ao crédito relativo aos encargos de depreciação, com base na edição da Lei n.º 10865/04:

*(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.*

Dentro deste critério, a decisão de piso manteve as glosas referentes às **Redes Elétricas**. Primeiro por não serem estritamente vinculados à produção dos produtos que a empresa posteriormente destina a venda e segundo, por serem consideradas parte das edificações, o direito ao crédito está previsto em outra hipótese de creditamento (art. 3º, VII das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03).

A Recorrente alega que as *“redes elétricas são de extrema importância para o processo produtivo, pois a energia elétrica transportada por elas é considerada um insumo que atua diretamente em máquinas de pré-corte e serraria, garantindo a transformação da matéria-prima no produto final”*.

As alegações da Recorrente até tem algum fundamento, visto que as redes elétricas realmente são de extrema importância para a produção, entretanto entendo que não são equipamentos empregados diretamente na processo produtivo, o que me faz corroborar com o entendimento da decisão recorrida.

A DRJ manteve também as glosas referentes a **Moto esmeril monofásico, transformador trifásico e motor elétrico por indução**. No seu entendimento, a interessada descreveu a utilização do bem de forma excessivamente sumária e que, segunda a autoridade fiscal, a sua função é a de manutenção das máquinas de corte para desgaste de ferramentas e metais ferrosos. A respeito do motor elétrico por indução (para acionamento das máquinas do processo produtivo) e do transformador trifásico (para transmitir energia elétrica de um circuito para o outro), afirmou que não há provas nos autos de que tenham ação direta sobre o produto fabricado.

A Recorrente afirma, conforme também descrito pela autoridade fiscal, que o moto esmeril é para manutenção de máquinas de corte do processo produtivo. Afirma também que o motor por indução é empregado para acionar as máquinas do processo produtivo. E, por derradeiro, que o transformador é utilizado para distribuição da energia elétrica, essencial ao funcionamento do parque fabril.

Concordo em parte com a Recorrente, isto porque moto esmeril e o motor por indução de fato, a meu ver, são diretamente empregados no processo produtivo. O mesmo não pode ser afirmado em relação aos transformadores, que podem ser utilizados tanto no processo produtivo como nos outros setores do parque fabril. Portanto, não como não há demonstração/comprovação de que os transformadores foram exclusivamente utilizados no processo produtivo, não há que se falar em concessão de crédito do encargo de depreciação a ele relacionado.

Por último, a DRJ também manteve a glosa relacionadas com **Exaustores, sistemas de exaustão e sistemas de ar**. Isto porque, no seu entendimento, não estão diretamente associados ao processo produtivo (produção de produtos destinados à venda). Apesar de sua função ser a de eliminar os resíduos deixados na fabricação, não tem influência direta na produção de artefatos de madeira.

A Recorrente repete a finalidade já apresentada nos fundamentos da decisão recorrida de que possuem a finalidade de eliminar os resíduos deixados da fabricação das portas.

Entendo, da mesma forma que a Recorrente, que este tipo de exaustão é indispensável e essencial ao processo produtivo, Isto porque os cortes executados nas madeiras naturalmente geram a produção de um grande quantidade de resíduo (fuligem de madeiras) que não podem ficar depositado ao longo da linha de produção, o que, em determinado momento inviabilizaria todo o processo. Portanto, voto por dar provimento ao recurso neste particular.

Destaque-se que a Recorrente alega os direitos creditórios relacionados com os encargos de depreciação dos trilhos transfers, esteiras transportadoras, carro transferidor, rolo transportador e pista de rodetes. Entretanto a decisão de piso concedeu estes créditos à Recorrente.

Com isso, voto por dar parcial provimento neste particular para reverter as glosas referentes a encargos de depreciação relacionados com “Moto esmeril monofásico”, “Motor elétrico por indução” e “Exaustores, sistemas de exaustão e sistemas de ar”.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso voluntário para reverter as glosas na apuração dos créditos relacionados aos seguintes itens: 1) erro de cálculo vinculados ao CFOP 1151 e às notas fiscais da Ultragas; 2) dos bens utilizados como insumos a seguir especificados (“Peças de reposição”; “Graxas”; “Combustíveis e lubrificantes empregados no transporte de matéria-prima das florestas para o parque fabril”); e 3) encargos de depreciação relacionados com “Moto esmeril monofásico”, “Motor elétrico por indução” e “Exaustores, sistemas de exaustão e sistemas de ar”.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva