



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

Processo n° 13984.001509/2005-16
Recurso n° 503.005 Voluntário
Acórdão n° **3401-01.153 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de dezembro de 2010
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS - EXPORTAÇÃO
Recorrente MADEPAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/09/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. TRANSPORTE DA MATÉRIA-PRIMA DO LOCAL DE EXTRAÇÃO AO PARQUE FABRIL. TRANSPORTE DA MÃO-DE-OBRA DO PARQUE FABRIL. TRANSPORTE DO PRODUTO ACABADO ATÉ O PORTO PARA EMBARQUE AO EXTERIOR. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins as indústrias têm direito a créditos sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos, da mão-de-obra do parque industrial e do produto final até o local de entrega para embarque ao exterior.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

As embalagens para transporte são consideradas insumos na sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins e dão direito ao crédito a descontar na apuração dessas Contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. MATÉRIA-PRIMA. COMPRA DE MADEIRA DE PINUS EM PÉ. ENTREGA FUTURA. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

A existência de contratos de compra de madeiras de área de reflorestamento firmados com empresas controladoras, seguida da emissão de nota fiscal de transferência, emitida pela própria interessada para si mesma, bem como as guias do recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins efetuado pelas vendedoras, por si sós, não comprovam a efetiva aquisição das matérias-primas.

NÃO CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA DE MADEIRAS. SERVIÇOS DE TERCEIROS. PLANTIO DE MUDAS. DIREITO AO CRÉDITO.

Os serviços de plantio de mudas, prestados por pessoa jurídica domiciliada no País a indústria de madeiras, dão direito ao crédito a descontar no regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. ENERGIA ELÉTRICA. VALORES ESTRANHOS.

“Correção Monetária”, “Multa” e “Juros de Mora”, ainda que constantes da fatura de energia elétrica não podem ser consideradas como tal para fins de apuração do crédito a ser descontado da contribuição. De se aceitar, porém, os valores constantes da fatura a título de “Contribuição para Custeio da Iluminação Pública - Cosip”, em face da impossibilidade dos usuários escusarem-se de seu pagamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. DEPRECIAÇÃO.

De se reverter a glosa de encargos de depreciação calculada sobre outros bens incorporados ao imobilizado quando não suportada por argumentos consistentes e especialmente pelo fato de que a indicação fornecida pela interessada quanto às funções desempenhadas pelos mesmos se mostra plausível e compatível com o processo produtivo. Igualmente, em relação às glosas efetuadas por conta da ausência de número de CNPJ do fornecedor do bem, quando, contestado de forma frágil pela autoridade fiscal, a justificativa para tal fato é a localização do mesmo no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, vencido o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho (Relator) quanto ao aproveitamento dos créditos relacionados: a) aos gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte da matéria-prima (do local de sua extração até o parque fabril e sua movimentação neste); b) aos gastos com o serviço de plantio de mudas; e c) ao crédito presumido obtido sobre as rubricas Combustíveis e Lubrificantes (consoante alínea “a” acima) e Materiais de Embalagem.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho – Relator

(assinado digitalmente)

Emanuel Carlos Dantas de Assis – Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho e Dalton César Cordeiro de Miranda. Ausente o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins – Exportação, formulado em 26/10/2005 com base nos §§ 1º e 2º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, e alterações, relativo ao mês de junho de 2005, no valor de R\$ 137.031,22, que foi deferido apenas parcialmente pela DRF em Lages/SC no valor de R\$ 102.353,48. Para o Fisco, não poderia a interessada ter considerado dentre os valores que formam o crédito a ser ressarcido as seguintes rubricas: a) o valor do IPI incidente sobre os insumos; b) o valor dos combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos de transporte (de matéria-prima, do produto acabado até o porto de embarque, e da mão de obra) e os consumidos no parque fabril; c) os materiais de embalagem utilizados exclusivamente no acondicionamento dos produtos para fins de transporte; d) aquisição de partes ou peças de reposição de máquinas industriais; e) o valor das compras de árvores em pé, realizadas junto a empresas ligadas e que não foram comprovadas; f) os serviços caracterizados como insumos que não foram comprovados; g) multas, juros, parcelamentos, tributos não incorporados ao preço da energia elétrica e outros pagamentos feitos a terceiros, ainda que cobrados na própria fatura, h) despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas; i) “Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil” decorrente de erro de fato no preenchimento da Dacon; j) encargos de depreciação calculados sobre bens, ora por não terem sua aquisição comprovada, ora por não terem sido utilizados diretamente na produção; k) valores considerados indevidamente como Estoques de Abertura; e l) decorrente do cálculo percentual entre as receitas totais e as receitas de exportação efetuado com erro.

Apreciando os termos da Manifestação de Inconformidade interposta, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro II/RJ acolheu-os parcialmente, reconhecendo que a decisão anterior da autoridade administrativa deveria ser reformada apenas no quesito relacionado ao IPI, o que resultou num acréscimo de R\$ 1.586,21 àquele crédito anteriormente reconhecido. No mais, manteve na íntegra os termos do despacho decisório da DRF.

No Recurso Voluntário a interessada pugnou pela reforma da decisão recorrida elegendo os seguintes tópicos para serem fustigados: 1) Bens utilizados como insumos; 2) Serviços utilizados como insumos; 3) Despesas de energia elétrica; 4) Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; e 5) Crédito presumido referente ao estoque de abertura.

No essencial, é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 29/05/2009, uma sexta-feira, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 30/05/2009. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Para evitar a repetição e dada a sua complexidade, preferi carrear para esta parte do Acórdão os detalhes de cada um dos tópicos que compõem a presente lide, aqui consignando também a ressalva deixada pela instância de piso que estamos referindo-nos a valores do mês de junho de 2005 apenas.

1. Bens utilizados como insumos

1.1 Combustíveis e lubrificantes

O Despacho Decisório aponta, de um lado, que foram considerados como válidos os créditos decorrentes das aquisições de **óleo diesel**, utilizado como combustível nos tratores (empregados na extração da madeira nas florestas), nas empilhadeiras (empregadas no parque fabril); de **gasolina**, utilizada como combustível nas roçadeiras; e de **óleo lubrificante**, utilizado nos tratores e nas empilhadeiras acima referidas. E, de outro, que não foram considerados como válidos os créditos decorrentes das aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados exclusivamente no transporte da matéria-prima (do seu local de extração até o parque fabril), dos produtos acabados (dentro do parque fabril e dele até o porto de embarque para o exterior), e da mão-de-obra (empregada para a extração das madeiras), bem como, ainda, daqueles consumidos no parque fabril. Para a autoridade fiscal, tais atividades não fariam parte do processo produtivo da empresa, daí a glosa.

A DRJ invocou as regras contidas no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, c/c as do art. 1º, 4º, 8º, I, “b”, “b.1”, § 4º, I, “a”, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004, segundo as quais a condição para o aproveitamento do crédito, calculado sobre aquisições de combustíveis e lubrificantes, a sua utilização como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação do serviço, não podendo o termo “insumo” ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa. No caso de aquisição de bens, inclusive combustíveis, por empresa industrial, consideram-se insumos, para fins de apuração do crédito da Cofins somente aqueles aplicados ou consumidos, de forma direta, sobre o produto em fabricação.

Escorando-se no mesmo inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003; em decisão do TRF e no Acórdão nº 203-12.901 do então denominado Conselho de Contribuintes, a Recorrente defende o reconhecimento de tais créditos por entender que, *verbis*, “insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço”, característica essa da qual se revestiriam os combustíveis e lubrificantes, vez que, a seu ver, os mesmos integram-se ao seu produto final.

Essa matéria, ou ao menos, parte dela, não aporta pela primeira vez nesta Câmara, a teor do Acórdão nº 203-12.901, de 8 de maio de 2008, de relatoria do então Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, invocado pela ora Recorrente, no qual, por maioria de votos¹, eu vencido, deliberou-se que, *verbis*:

“As despesas com combustíveis e lubrificantes empregados na industrialização de produtos e na operação de venda e entrega direta aos consumidores finais integram o custo dos produtos vendidos, enquadrando-se, dessa forma, no conceito de insumos previstos neste dispositivo legal.

No entanto, as despesas com transportes e/ ou fretes, inclusive com aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados para o transporte de empregados não se enquadram no conceito de insumos, não gerando, portanto, créditos dedutíveis da contribuição devida.

Dessa forma, a requerente tem o direito de descontar da contribuição devida na forma da Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, os créditos decorrentes da aquisição de

¹ Votaram com o Relator os Conselheiros Gilson Rosenberg de Macedo Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luiz Guilherme Queiroz Vivacqua (Suplente), Ivana Maria Garrido Gualtieri (Suplente), Fernando Marques Cleto Duarte, e Dalton César Cordeiro de Miranda.

combustíveis e lubrificantes utilizados nas operações de produção e entrega de seus produtos, calculados nos termos do art. 30, II, § 1º e § 3º, desta mesma lei.”

Ressalvando a parte do voto que nega o provimento ao recurso em relação aos gastos com transportes com empregados, na ocasião, eu já manifestara o entendimento de não ser possível o aproveitamento desse tipo de crédito e me baseava nas disposições contidas especialmente na IN SRF nº 404, de 12/03/2004, mais adiante reproduzidos.

É que, não obstante a inegável importância de que se revestem para os fins precípuos da empresa as atividades de transporte (de mão-de-obra até o local de extração das madeiras; da remoção destas até o parque fabril e sua movimentação nesse ambiente; e do produto acabado até o porto de embarque para o exterior), não foi esse o critério fixado pelo legislador ordinário para identificar os valores suscetíveis de gerarem o créditos do PIS/Pasep e da Cofins no regime da não-cumulatividade. Diferentemente disso, e de forma bastante clara e não extensiva, as condições para a fruição do benefício em comento constam do art. 8º da referida IN SRF nº 404, de 12/03/2004, a seguir transcritas:

“Dos Créditos a Descontar

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) (...);

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...).

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”(grifei)

Primeiramente, de se esclarecer que, segundo o art. 1º da referida Instrução Normativa, “A apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de acordo com o regime de incidência não-cumulativa previsto nos arts. 1º a 16 da Lei nº 10.833, de 2003, obedecerá ao disposto na presente Instrução Normativa”, e que o já citado artigo 3º da referida Lei dispõe:

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

I - (...)

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”.(grifei)

Assim, da leitura dos dispositivos acima e especialmente daquele infralegal, não é dado ao intérprete, com a devida vênia, ir além do seu enunciado, de sorte que, procurando resumi-lo, o mesmo está a dizer, palavras minhas, que “Os créditos decorrem das aquisições efetuadas no mês de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos, na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, entendendo-se como insumos, para esse fim, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram, dentre outras alterações, 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”.

A partir desse entendimento e a ele subsumindo os gastos em discussão, quais sejam, o combustível (óleo diesel) e o lubrificante (óleo) utilizados nos veículos de transporte (de mão-de-obra, de matéria-prima, de produto acabado), concluo, na linha do entendimento do Fisco e da DRJ, que os mesmos, por óbvio, não podem ser considerados como matéria-prima, como produto intermediário, como material de embalagem e tampouco no genérico “quaisquer outros bens”, neste caso, pelo fato de suas alterações (desgaste, dano, ou a perda de suas propriedades físicas ou químicas) não decorrerem da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação (aqui lembrando tratar-se de portas de madeira).

E vou mais além, pois divirjo do entendimento do Fisco e da DRJ no que se refere ao aproveitamento dos créditos relacionados aos gastos com combustíveis e lubrificantes também referentes às despesas com diesel, gasolina, óleo e graxa, consumidos exclusivamente em tratores (extração nas florestas), empilhadeiras (no parque fabril) e roçadeiras, pois, da mesma forma que os gastos relacionados ao transporte, não foram diretamente aplicados ou consumidos na produção das mercadorias produzidas pela empresa consoante os termos da definição de insumos constante da citada IN SRF nº 404. De todo modo, essa parte da matéria não integrou a presente lide e não poderia eu propor uma piora nas pretensões da Recorrente e incorrer na *reformatio in pejus*.

Assim, nego provimento ao recurso quanto a esta matéria.

1.2 Materiais de Embalagem

Aqui o Fisco glosou as aquisições de materiais de embalagem utilizados exclusivamente no acondicionamento dos produtos para fins de transporte nos contêineres que vão para o exterior e isso pelo fato de se considerar que as mesmas não se destinavam à

apresentação do produto e, portanto, não agregavam valor ao mesmo. De outra parte, a Recorrente alega que sem esses materiais que as protegem, as portas, seu produto final, não podem ser acomodadas no navio, e, portanto, exportadas. Além disso, acrescenta a Recorrente, tais gastos constituem sim um custo de aquisição de insumos e o legislador não objetivou vedar a utilização de créditos em função do tipo da embalagem, se para apresentação ou se para transporte.

Não há dúvida que essas “embalagens” são do tipo descrito no inciso I do artigo 6º do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 (antigo RIPI/2002), qual seja, a de mero “acondicionamento para transporte”, diferente, pois, das descritas no item II do mesmo artigo, quais sejam, as de “acondicionamento de apresentação”, visto que, conforme a própria Recorrente esclarece, servem exclusivamente para fins de proteção, de acomodação das portas no navio de embarque para o exterior, não propiciando, justamente por conta disso; ao contrário, caso entregues nessa condição, qualquer acréscimo ao valor comercial do produto, já que, certamente, ao ser entregue ao comprador, não será essa a “embalagem” que revestirá o mesmo.

Nesse ponto, estou de acordo com os termos do voto da instância recorrida, excerto que transcrevo abaixo:

“Desta maneira, a afirmação de que as embalagens são "utilizadas no acondicionamento dos produtos (portas) para fins de transporte dos contêineres que vão ao exterior" não se aproveita para fins do aproveitamento de créditos da COFINS não-cumulativa, porquanto tais embalagens prestam-se, portanto, tão-somente ao transporte das referidas mercadorias para o exterior, delas não decorrendo qualquer influência na decisão de compra por parte do consumidor final.

Tem-se, portanto, que o conceito de "insumo" abrange somente a embalagem que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação, e que objetive valorizar a mercadoria em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento, da sua utilidade adicional, ou mesmo em função da "marca" do fabricante nela aposta nos pontos de venda a varejo do produto, não fazendo jus ao aproveitamento de créditos da COFINS, portanto, os materiais de embalagem, utilizados exclusivamente no acondicionamento dos produtos para fins de transporte.”

Desta forma, nego provimento ao recurso quanto a esta matéria.

1.3 Aquisições de matéria-prima (madeira) não comprovadas

Este tópico trata da glosa de crédito da ordem de R\$ 266.382,08 correspondente aos valores registrados no RAIPI sob o código fiscal “1.151” - notas fiscais de “Transferência para Industrialização ou Produção Rural,” as quais, para o Fisco, não se prestariam a comprovar o efetivo ingresso dessas mercadorias no seu estabelecimento, e, conseqüentemente, a propiciar o aproveitamento do crédito da Cofins em discussão, visto que “emitidas pelo estabelecimento matriz contra ele mesmo”. Some-se ainda o fato de que, não obstante não tenha sido esse o fator determinante da glosa, as empresas tidas como vendedoras dessas mercadorias são empresas ligadas à Recorrente.

Para a Recorrente, todavia, tais notas fiscais de transferência serviriam de comprovação da aquisição de matéria-prima realizada mediante contrato celebrado anteriormente envolvendo madeiras de pinus em pé.

De outra parte, segundo a autoridade fiscal e a de julgamento, tais documentos, aliados às guias de recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins recolhidos pelas empresas tidas como fornecedoras da madeira, por si só, não se prestariam a determinar se ocorreu, de fato, a transferência de propriedade da mercadoria a que alude a Solução de Consulta nº 50, da Disit da SRRF 1ª Região Fiscal, para fins de determinação do momento em que se efetua o crédito do PIS/Pasep (e da Cofins, acresço eu) nas operações de compra futura, como é o caso.

Para melhor elucidar os termos desta parte da lide, aproveito-me das considerações da Recorrente:

“(…)

A Contribuinte adquiriu madeiras de pinus em pé (aquisição de deveres) na data 01/03/2005 das empresas Apólo Investimentos e Serviços S/C Ltda., adiante denominada Apólo, e Angewal Investimentos e Serviços Ltda., adiante denominada Angewal, conforme está comprovado pelos contratos de compra e venda (fls.181/183 e 202/204).

Nesses contratos ficou claramente demonstrada a compra de árvores localizadas em terreno de propriedade da Apólo e da Angewal, bem como que a Recorrente seria responsável pela derrubada e retirada dessas árvores. O pagamento relativo à retirada de madeira ocorreria nos meses subsequentes à compra, pagando-se determinado valor pela quantidade extraída.

Ao retirar as madeiras desta localidade, a Contribuinte entrou na posse dessas matérias-primas, e para movimentá-las da floresta para a indústria, utilizou notas fiscais registradas com o CFOP 1.151 pois a madeira já passou para a sua propriedade. Assim, devidas notas demonstram sim a aquisição de insumos, e foram utilizadas para transferir a matéria-prima da propriedade das vendedoras para o estabelecimento da Contribuinte.

(…)

A aquisição dos insumos ocorreu por meio de contrato, quando a Contribuinte assinou-o, comprometendo-se com a retirada de toras de pinus da propriedade da vendedora. Com o contrato concretizado, a Recorrente extraiu as toras que necessitava e enviou-as para seu estabelecimento.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, através da "DISIT 01", elaborou a Solução de Consulta nº 50 de 19/05/2004, que trata de operações de compra para recebimento futuro:

"ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: OPERAÇÕES COMPRA FUTURA. MOMENTO DO CRÉDITO. Nas operações de compra futura, o crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep apurada mensalmente, calculado em relação ao valor de aquisição da matéria-prima utilizada na produção, deve ser efetivado quando da entrega dessa matéria-prima no estabelecimento da adquirente, momento em que se dá a transferência da propriedade e, conseqüentemente, quando ocorre a efetiva aquisição de tal mercadoria." (Grifos e destaques do subscritor)

A Recorrente observou esse procedimento. O crédito foi efetivado quando do ingresso da matéria-prima no estabelecimento industrial e sua posterior incorporação à produção (das portas).

O CFOP 1.151 (Transferência para industrialização) foi utilizado nas notas fiscais para entregar à Contribuinte o produto adquirido por ela. A Solução de Consulta supra, deixa claro que é nesse momento que ocorre a aquisição (tradição), o que garante Contribuinte a apuração dos créditos de COFINS não-cumulativa.

(...)

Os contratos de compra e venda de madeira em pé, as entradas do CFOP 1.151 registradas no livro fiscal (RAIPI) e o fato da matéria-prima ter sido transferida do imóvel rural das vendedoras para o estabelecimento da Contribuinte demonstram a tradição, ou seja, que as toras estão sob posse da Contribuinte. Com o que, não pode pairar dúvida de que houve realmente a aquisição dos insumos.

Além disso, o fato de não ter havido "pagamento em espécie" não significa que não houve aquisição, pois aquisição e pagamento são fatos jurídicos distintos e independentes entre si. Se fossem dependentes, não existiriam vendas a prazo, e muito menos vendas por contrato, situações em que o pagamento ocorre futuramente.

Quando a Contribuinte adquire matéria-prima demonstra a incorporação dela no seu patrimônio, registrando contabilmente a operação com notas fiscais de transferência para a industrialização, a utilização do insumo ocorre antes do seu efetivo pagamento, ou seja, a aquisição dos insumos não coincide com o corte e extração das árvores. Porém, isso não impede a Contribuinte de se creditar da COFINS não-cumulativa.

(...)” (sic)

Em suma, o contribuinte procura demonstrar as aquisições com contratos e pagamentos parciais enquanto que o Fisco e a DRJ exigem nota fiscal, acatando, porém, aquelas ”aquisições” cujos pagamentos foram comprovados.

Pois bem!

Conforme já vimos acima, da leitura conjunta dos dispositivos da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, e da IN SRF nº 404, de 2004, os créditos a serem aproveitados têm sua origem nas aquisições no mês das matérias primas utilizadas no processo produtivo, de sorte que bastaria apenas a comprovação inequívoca de que houve, de fato, a aquisição das mencionadas toras de madeira.

No caso, porém, em que estão envolvidas empresas umbilicalmente ligadas (as empresas tidas como vendedoras das toras de madeira são proprietárias da Recorrente), haveria que se prezar pela apresentação de documentação comprobatória mais eficaz que os contratos de compra e venda, os pagamentos apenas parciais e as guias de recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins, estas, aliás, completamente inúteis² para esse mister.

Não estou aqui a clamar pelas mesmas evidências invocadas pela instância de piso, quais sejam, a existência de notas fiscais de entrada (na compradora, Recorrente) e de notas fiscais de saída (nas vendedoras), embora, evidentemente, não pudessem as mesmas ser simplesmente desconsideradas; mas, bem que poderiam ter sido carreados para o processo documentos mais incisivos e capazes de espantar quaisquer dúvidas quanto à efetividade da

² Haveriam que vir acompanhadas de demonstrativos identificando claramente a correlação entre as vendas das árvores e o valor recolhido.

operação de compra de madeira de pinus em pé. Cito como exemplo, além, claro, das notas fiscais de venda nas quais estivessem esmiuçados os detalhes da operação de retirada das madeiras da área de reflorestamento, o seu registro nos livros fiscais e contábeis das empresas vendedoras; e, especialmente, os comprovantes de todos os pagamentos efetuados, devidamente registrados na contabilidade de todos os envolvidos.

Não tendo havido, todavia, tal preocupação por parte da Recorrente, seus argumentos não se mostraram capazes de convencer este julgador quanto ao seu direito de aproveitamento dos créditos correspondentes à aquisição das madeiras de pinus em pé.

Desta forma, de se negar provimento ao recurso quanto a esta matéria.

2. Serviços utilizados como insumos

Com o auxílio das explicações do voto da DRJ, depreende-se que o valor de R\$ 12.931,33 corresponderia ao valor gasto com o “serviço de preparo e plantio de mudas de pinus” e teve a sua glosa mantida pelo fato de não se caracterizar como aquele “insumo” tipificado no art. 8º, § 4º, inciso I, “b”, da IN SRF nº 404/2004, ou seja, por não ter sido diretamente aplicado ou consumido na produção ou na fabricação das mercadorias (portas de madeira).

Segundo a Recorrente, adquire mudas de pinus e contrata serviços de terceiros para preparar o solo e efetivar o seu plantio e que esse tipo de gasto estaria previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

O referido dispositivo da IN SRF nº 404, de 2004, dispõe:

“Dos Créditos a Descontar

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) (...);

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) (...);

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) (...);

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

(...)”

(grifei)

Em face desse enunciado, o qual, consoante dito alhures e com a devida vênia, não comporta interpretação extensiva, não há que se permitir o aproveitamento de gastos com serviços aplicados ou consumidos na formação da matéria-prima, razão pela qual deve ser negado provimento ao recurso quanto a este tópico.

3. Despesas com energia elétrica

Segundo o Despacho Decisório, cujos termos foram mantidos pela DRJ, a glosa, de R\$ 4.494,33, efetuada na rubrica “Despesas com energia elétrica”, deu-se por conta de contemplar valores 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.

Para a Recorrente, tais valores foram suportados por ela e a sua exclusão do custo dos produtos descaracterizaria-o, além de que sobre tais rubricas se fez incidir a Cofins a ser recolhida pela concessionária de energia elétrica.

Observei na Nota Fiscal Fatura de Energia Elétrica, cópia à fl. 78, que, na verdade, a glosa compreendeu os valores contidos nas rubricas “Correção Monetária”, “Multa”, “Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública - Cosip” e “Juros de Mora”.

À evidência, nenhuma dessas rubricas, à exceção da “Cosip”, que é obrigatória, podem ser enquadradas ou consideradas como aquela “energia elétrica, (...) consumidas no estabelecimento da pessoa jurídica” a que se refere o inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, de sorte que o procedimento do Fisco mostrou-se correto, na medida em que admitiu apenas o valor efetivamente consumido àquele título.

De se dar provimento, pois, ao recurso, apenas para considerar válido o aproveitamento dos pagamentos efetuados a título da “Cosip”.

4. Encargos de depreciação do imobilizado

Segundo o Despacho Decisório, cujos termos foram mantidos pela DRJ, a glosa, de R\$ 9.503,22, efetuada na rubrica “Encargos de depreciação do imobilizado”, deu-se pelos seguintes motivos: a) não identificação do número do CNPJ do fornecedor do “*otimizador elet de corte Dimter*” e da “*lixadeira Sandya SCM*”; e b) bem não utilizado diretamente na produção, para o “*terminal de vídeo/teclado/mouse/TWIN CLP*” e para o “*cronômetro Casio HS*”.

Para a primeira das glosas a Recorrente defendeu-se argumentando que os fornecedores não possuem o CNPJ pois são empresas localizadas no exterior, e, que, além disso, a partir da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, é permitido o aproveitamento de créditos decorrentes de encargos de depreciação de bens adquiridos junto ao exterior. Em relação à segunda, que os terminais de vídeo e os cronômetros ratificou a informação de que os mesmos são ligados às máquinas de produção.

Observei no documento de fl. 148, entregue pela interessada à fiscalização para justificar os gastos com depreciação, a descrição da função dos bens no processo produtivo, ou seja, o referido “*cronômetro Casio HS*” serviria para a “*medição do padrão de produtividade de máquinas*”, enquanto que os “*terminais de vídeo/teclado/mouse*” referir-se-

iam à “informatização na produção e no processamento de dados”. Já, a “*lixadeira Sandya SCM*” teria a função de lixar as madeiras, enquanto que a “*Otimizadora Elet de Corte Dimter*” teria a função de “cortar madeira em medidas determinadas pelo melhor aproveitamento”. Para esses dois últimos itens, de fato, não consta a indicação do número do CNPJ do seu fornecedor.

No Recurso Voluntário a Recorrente adiciona a informação de que tais terminais de vídeo são utilizados na informatização da produção de forma a garantir a grande produção e a qualidade dos produtos, sob a forma de emissão de ordens de produção, de desenhos gráficos, de programação eletrônica, de calor, de pressão, de estágios, de quantidade produzida e de programação gráfica.

Ao apresentarem as suas razões para o não aproveitamento dos gastos com depreciação, tanto a autoridade fiscal quanto a autoridade julgadora já tinham conhecimento das explicações fornecidas pela empresa, de sorte que, diante da sua alegada fragilidade ou de qualquer “espécie de prova” em seu favor, bem que poderiam ter diligenciado junto ao estabelecimento da interessada e obter os documentos e/ou as informações desejadas. Diferentemente disso, preferiram refutar, e apenas refutar, os argumentos da interessada ao argumento de que não teria ficado claro se os terminais e os cronômetros eram utilizados de fato no processo produtivo.

Com a devida vênia, divirjo desse entendimento e considero bastante plausíveis as informações prestadas pela empresa, de que, tanto os terminais de vídeo (não se concebe mais, hoje em dia, que uma empresa do porte da interessada, não disponha de recursos da informática em seu parque fabril, o que me leva a admitir serem corretas suas afirmativas de que, de fato, tais equipamentos estejam ligados às máquinas de produção), quanto os ditos cronômetros (de se levar em conta a descrição, a meu ver, bastante convincente de que os mesmos se prestariam à medições de produtividade das máquinas) devem ser considerados como aqueles “outros bens incorporados ao ativo imobilizado” a que se refere o inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, ensejadores, portanto, da depreciação cujo crédito correspondente aqui se discute.

Na mesma direção posiciono-me em relação às glosas dos encargos de depreciação calculados sobre a “*Otimizadora Ele de corte Dimter*” e sobre a “*Lixadeira Sandya SCM*”, vez que aqui também quedaram-se a autoridade fiscal e a autoridade julgadora na confortável situação de simplesmente refutar os argumentos da interessada de que o número do CNPJ do fornecedor não fora fornecido pela razão singela de que o mesmo era do exterior.

Ora, mal algum teria feito; ao contrário, uma diligência no sentido de obter maiores esclarecimentos junto à interessada acerca das condições e documentos envolvendo a compra das referidas máquinas, inclusive quanto às datas de aquisição e quanto ao pagamento ou não da Cofins, consoante reclamou a DRJ, a teor do artigo 31 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Ademais disso, os valores de aquisição de cada uma das “otimizadoras” envolvidas é de cerca de quatrocentos e cinquenta mil reais e o da “Lixadeira” é de cerca de duzentos mil reais, o que, a meu ver, sugere que a interessada não estaria pretendendo burlar o Fisco valendo-se de equipamentos industriais adquiridos de “ninguém” e/ou de propriedade de terceiros, como sugeriu a instância de piso em seu voto.

Assim, dou provimento ao recurso para reverter a glosa de R\$ 9.503,22.

5. Crédito Presumido referente ao estoque de abertura

Este tópico trata da glosa de R\$ 305,03, correspondente ao crédito presumido de um doze avos de 3% sobre o “Estoque de Abertura” de bens de que trata os incisos I e II do

artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, calculado na forma do artigo 12 do mesmo dispositivo legal. De acordo com o Fisco, a glosa justifica-se pelo fato de em tais estoques estarem contidos valores das rubricas “Materiais de Embalagens”, “Combustíveis”, “Lubrificantes” e “Materiais de Segurança”, para os quais, consoante tratara em tópicos específicos de sua análise, não teria cabimento o seu aproveitamento para fins de apuração do crédito da Cofins a ser ressarcida.

No Recurso Voluntário a Recorrente valeu-se dos mesmos argumentos utilizados para atacar a glosa efetuada por conta dos gastos com tais rubricas, ou seja, de que tratar-se-iam de insumos e, como tais, fariam jus ao crédito em discussão.

Todavia, a exemplo das minhas considerações acima, feitas no tópico “1”, também não devem ser acatadas as argumentações da Recorrente, razão pela qual deve ser negado provimento ao recurso também quanto a este item.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso apenas para admitir como válidos os créditos decorrentes dos encargos de depreciação e dos pagamentos efetuados a título da “Cosip” na fatura de energia elétrica.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, designado para elaborar o voto vencedor quanto ao aproveitamento dos créditos:

I) com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos para o transporte da matéria-prima (da floresta onde ocorre a extração até o parque fabril e sua movimentação neste), da mão-de-obra empregada na produção industrial e do produto acabado até o porto, para embarque ao exterior;

II) com materiais de embalagem de transporte;

III) com serviços prestados por pessoa jurídica situada no Brasil, relativos ao preparo do solo e plantio de mudas; e

IV) crédito presumido dos estoques de abertura (apenas dos combustíveis e lubrificantes para os quais foi reconhecido o crédito e dos materiais de embalagem para o transporte, pelo que este item é consequência dos itens I e II).

Reconhecendo a solidez dos argumentos do ilustre Conselheiro Odassi Guerzoni Filho e admitindo a polêmica que os créditos em questão encerram, dele divirjo em relação ao quatro tópicos enumerados acima, basicamente por entender que a não-cumulatividade do PIS e Cofins não se aplicam as restrições específicas do IPI.

Considero que, em relação ao item I – combustíveis consumidos por veículos que transportam insumos e mão-de-obra do parque industrial - o art. 3º, II, tanto da Lei nº 10.637/2002 (para o PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (para a Cofins), alberga o direito da Recorrente. Na redação dada pela Lei nº 10.865/2004, os dois dispositivos informam (*verbis*):

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

(...)

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).

Por inexistir um dispositivo específico tratando dos valores em questão (o que ocorre, por exemplo, em relação às despesas com energia, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos etc, que possuem regras particulares, insertas nos incisos III a X do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), a norma a ser aplicada nos insumos em debate há de ser extraída do inc. II, acima transcrita. Este inc. II contempla regra mais genérica, segundo a qual bens e serviços utilizados como insumos na (não é dito “para” ou “visando a”, destaque) prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Se em vez de “na” tivesse sido empregado “para” ou expressão com significado similar, a norma ora construída poderia ser baseada numa interpretação funcional ou necessidade à produção, empregando-se o método teleológico. Mas tal interpretação (funcional) não me parece a melhor, haja vista o texto legal exigir que determinado insumo seja direta ou imediatamente utilizado no serviço ou no produto final (“... na prestação de serviços e na produção...”, nos termos da dicção legal). Pode, o insumo, estar ligado a um produto ou serviço intermediário. Mas há necessidade de se identificar a qual produto ou serviço está relacionado o insumo. Sem essa identificação ou vinculação (em qual produto ou serviço o insumo – outro bem ou outro serviço - é empregado), inexistente o crédito.

Por essa regra geral, os créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, por um lado, não parecem tão abrangentes quanto as deduções do IRPJ, onde se admitem todas as despesas são necessárias à atividade empresarial. Por outro, não se restringem aos insumos empregados em processo industrial, como se dá no âmbito do IPI. Das normas extraídas das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e da amplitude do aspecto material das duas Contribuições - que incidem sobre o faturamento ou receita bruta, nesta incluídas as demais receitas além das provenientes da venda de mercadoria e da prestação de serviços -, o que se tem é um meio-termo entre a amplitude do IRPJ e a limitação do IPI.

A mais, em relação aos insumos do IPI, a não-cumulatividade do PIS e Cofins admite créditos sobre os valores da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, da amortização edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa, da energia elétrica e térmica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica etc. A menos, em relação às despesas necessárias do IRPJ, não se admite créditos sobre pagamentos a não contribuintes das duas Contribuições (pessoas físicas, especialmente, excetuados os créditos presumidos) e sobre despesas diversas, por exemplo.

Por ser mais ampla do que a não-cumulatividade do IPI, que tem sede constitucional – ao contrário da do PIS e COFINS, de suporte infraconstitucional e com nascedouro nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 -, não há exigência, aqui, de contato direto do insumo com o produto final, como determina o PN CST nº 65/79. Este Parecer Normativo é

aplicável apenas no âmbito do IPI. Diferentemente do pretendem as IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que parecem remeter ao referido Parecer (refiro-me à alínea “a” do inc. I do § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004, equivalente à alínea “a” do inc. I do § 5º do art. 66 da IN SRF 247/202), não vejo suporte legal para se requerer na não-cumulatividade das Contribuições que “a matéria-prima, o produto intermediário, 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” (redação da citada alínea, na IN SRF nº 404/2004).

Afastado o contato direto, o que importa verificar é se há vinculação do insumo com esse ou aquele bem produzido (ou serviço prestado).

Na situação sob exame, os combustíveis dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-obra do parque industrial (transporte dos operários, na ida e retorno da indústria ou internamente) estão diretamente vinculados aos bens industriais produzidos pela Recorrente. Não se trata de qualquer combustível (os dos automóveis utilizados para transporte da administração ou dos diretores, por exemplo, não geram créditos), mas apenas daquele consumido no serviço (transporte da indústria) vinculado diretamente à fabricação dos bens destinados à venda. Daí se admitir os créditos pleiteados.

Do mesmo modo, os combustíveis e lubrificantes gastos no transporte do produto final até o porto, para embarque ao exterior. Assim como uma empresa que vende mercadorias e os entrega por conta própria a seus clientes residente no Brasil faz jus ao crédito decorrente dos dispêndios com combustíveis e lubrificantes gastos nessa entrega, aquela que entrega os produtos no porto ou aeroporto também tem o mesmo direito. O importante, para fins do crédito da não-cumulatividade do PIS e Cofins, é que tanto numa hipótese como noutra os custos com as entregas sejam do vendedor.

Quanto aos materiais de embalagem (item II, no início deste voto), mais uma vez cabe atentar para diferença entre a não-cumulatividade do IPI e a das Contribuições. Enquanto naquela somente as embalagens de apresentação dão direito a crédito (as de acondicionamento para transporte, não), nesta não há qualquer diferenciação. Ao contrário do que interpretou a DRJ, o conceito de insumo, para fins da não-cumulatividade do PIS e Cofins, é mais amplo do que o adotado para fins do IPI.

Na situação em tela, de materiais de embalagem utilizados exclusivamente no acondicionamento de portas de madeira nos contêineres, a circunstância dessa embalagem ser descartada no destino, não servindo pois à apresentação do produto, parece-me irrelevante em se tratando da não-cumulatividade do PIS e Cofins. O que é importa é a real necessidade da embalagem para o transporte, pois sem ela as portas não podem ser acomodadas convenientemente no navio. Assim, trata-se de um custo atrelado diretamente ao produto final da Recorrente, a gerar crédito do PIS e Cofins.

Também dão direito ao crédito os serviços de preparo do solo e plantio de mudas (item III), prestados por pessoa jurídica domiciliada no País à Recorrente. Sendo uma indústria de madeiras que possui reserva própria, tais serviços constituem insumo utilizado na obtenção da matéria-prima principal, que após a industrialização resulta nos produtos finais da Recorrente. O crédito, aqui, está amparado mais uma vez no inc. II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 (para o PIS) e 10.833/2003 (para a Cofins).

Observo, por oportuno, que em se tratando de serviços utilizados como insumo as IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004 não trazem limitação semelhante à do PN CST nº 65/79, até porque este Parecer trata apenas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, ou seja, de bens, mas não de serviços.

Por fim, o crédito presumido dos estoques de abertura dos combustíveis e lubrificantes para os quais foi reconhecido o crédito e de materiais de embalagem para transporte (item IV). Outra vez assiste Razão à Recorrente, em consequência dos fundamentos adotados non itens I e II.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário para para admitir, além dos créditos reconhecidos no voto vencido, os relativos a I) combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos para o transporte da matéria-prima da floresta onde ocorre a extração até o parque fabril e sua movimentação interna, da mão-de-obra empregada na produção industrial e do produto acabado até o porto, II) materiais de embalagem de transporte, III) serviços prestados por pessoa jurídica situada no Brasil, relativos ao preparo do solo e plantio de mudas, e IV) crédito presumido dos estoques de abertura dos combustíveis e lubrificantes para os quais foi reconhecido o crédito e de materiais de embalagem de transporte.

(assinado digitalmente)
Emanuel Carlos Dantas de Assis