



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

**Processo n°** 16403.000469/2008-10  
**Recurso n°** 511.681 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-00.769 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2010  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** ZÍNGARO PRODUTOS FLORESTAIS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PIS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

O PIS incidente nas aquisições de bens e serviços utilizados no processo produtivo, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, geram direito a crédito.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro José Antonio Francisco.

(assinado digitalmente)

Walber José Da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 06-23.558, da DRJ/Curitiba, o qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada pela interessada.

Usando do princípio da economia processual e no intuito de ilustrar aos pares a matéria, adoto e ratifico excertos do relatório objeto da decisão recorrida, que bem descrevem os fatos até aquela fase dos autos, *ipsis verbis*:

*“Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de créditos do PIS/PASEP -Exportação, apurados no regime de incidência não-cumulativa - Mercado Externo, correspondente ao 2º trimestre de 2006, totalizando R\$ 55.067,13 (fls. 06/09), cumulado com Declarações de Compensação, transmitidas em 25/09/2006 e 09/05/2008 (fls. 11/14 e 123/126).*

*A n em Ponta Grossa/PR, por meio do Despacho Decisório nº 491/2008 (fls. 128/138), a partir das informações fornecidas pela interessada, reconheceu parcialmente o direito creditório postulado, deferindo o valor de R\$ 49.956,40, bem como homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido.*

*Na análise realizada pela autoridade administrativa, foram feitas glosas dos créditos decorrentes de: 1) compra de material para uso ou consumo (CFOP 1.556 e 2.556), no total de R\$ 39.678,17, que não geram créditos por não se enquadrarem no conceito de bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda; 2) taxas municipais de iluminação pública e encargos de capacidade emergencial - "seguro apagão", no montante de R\$ 99,21, incluída na conta de energia elétrica, mas que não se trata de energia consumida no estabelecimento; 3) aquisição de combustíveis, no valor de R\$ 244.139,00, que não se caracterizam como insumos utilizados no processo produtivo; 4) compras de paletes, estrados, ripas e etiquetas, totalizando R\$ 18.100,00, que não se enquadram no conceito de insumos; e 5) resíduos de madeira, no montante de R\$ 77.251,41, utilizados para transformação em resíduos de maravalha, para venda e parte para geração de calor no processo de secagem (10% do total), que não se enquadram no conceito de insumo.*

*Cientificada em 13/06/2008 (fl. 147), a interessada, por intermédio de seu representante legal (fls. 36/52), ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 148/156, em 14/07/2008, contestando as glosas procedidas pela autoridade administrativa, com o teor a seguir descrito.*

*Diz que os valores incluídos nos CFOP 1.556 e 2.556, embora os códigos se refiram a material de consumo, trata-se de aquisição de bens para manutenção das máquinas utilizadas no processo produtivo, e que é praxe os contribuintes incluírem essas aquisições nesses códigos, dada a inexistência de CFOP específico. Reconhece que no mesmo CFOP, existem entradas com direito ao crédito e outras sem, contudo, não poderia, a*

*autoridade glosar todos os valores, deveria, sim, analisar minuciosamente as informações prestadas em resposta à intimação 'nº 258/2008, a fim de garantir o crédito em relação às aquisições de bens para manutenção das máquinas utilizadas no processo produtivo, nos termos das Soluções de Consulta n" 131 e 140 da Receita Federal.*

*Argumenta que as aquisições de óleo diesel e gás GLP (cerca de 90%) são utilizados no processo produtivo, agregando-se fisicamente à produção, conforme informado em resposta à intimação nº 781/2007.*

*Salienta que a aquisição de paletes, estrados, ripas e etiquetas são para utilização, como material de embalagem no processo produtivo, sendo utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final, que são, posteriormente, descartados pelo adquirente das mercadorias”.*

A DRJ **não** acolheu as alegações do contribuinte e manteve a glosa do crédito pretendido, em acórdão resumido na seguinte ementa:

*“INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO.*

*CRÉDITOS. INSUMOS.*

*O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos 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.*

*PEÇAS PARA MANUTENÇÃO E COMBUSTÍVEIS (ÓLEO DIESEL, GÁS GLP, RESÍDUOS DE MADEIRA).*

*As peças para manutenção e os combustíveis, inclusive resíduos de madeira utilizados em caldeira, para que possam ser considerados como insumos devem ser consumidos em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e não utilizados em máquinas, equipamentos e veículos de transporte/manuseio de matéria-prima, insumos e/ou produtos acabados.*

*EMBALAGEM DE TRANSPORTE (PALETES, ESTRADOS, RIPAS E ETIQUETAS).*

*As embalagens que **não** são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido”.*

Cientificada do acórdão, a interessada insurge-se contra seus termos, interpondo recurso voluntário a este Eg. Conselho, repisando, relativamente a matéria recorrida, os mesmos argumentos aduzidos anteriormente.

Finaliza requerendo "... o recebimento e a apreciação do presente **RECURSO VOLUNTÁRIO**, para o efeito de reconhecer o direito da recorrente de ressarcir-se dos créditos do *Programa de Integração Social - PIS*, relativos ao 20 trimestre do ano de 2006, no que toca (i) os bens adquiridos para a manutenção de máquinas e equipamentos, (ii) os combustíveis (Óleo Diesel e Gás GLP) utilizados como insumos, (iii) os resíduos de madeira e (iv) os paletes, estrados, ripas e etiquetas empregados no processo produtivo".

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alan Fialho Gandra, Relator

## Admissibilidade

O recurso voluntário merece ser conhecido, pois é tempestivo e preenche os demais requisitos formais e materiais exigidos para sua admissibilidade.

## Créditos Descontáveis

A recorrente defende que (i) os bens adquiridos para a manutenção de máquinas e equipamentos, (ii) os combustíveis (óleo diesel e gás GLP) e (iii) os paletes, estrados, ripas e etiquetas são utilizados no processo produtivo e, portanto, a glosa desses créditos é indevida, no que a decisão recorrida discorda.

Sobre este tema, o art. 3º da Lei nº 10.637/02 e alterações posteriores, no que interessa, assim dispõe:

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

~~*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;*~~

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

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

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

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

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

~~*II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;*~~

~~*II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*~~

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

*III - (VETADO)*

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

~~*V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);*~~

~~*V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*~~

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

~~*VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*~~

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

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

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

*IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

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

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

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

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

~~*II - dos itens mencionados nos incisos III a V do caput, incorridos no mês;*~~

*II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

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

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

~~*§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.*~~

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

Disciplinando a matéria, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 209/02, que, quanto ao assunto, assim discorre:

*IN-SRF nº 209/02*

***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) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 5º;*

***b) de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;***

***II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos a:***

*a) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*c) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamento de pessoa jurídica, exceto daquelas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);*

***III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos à:***

*a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*

*b) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e*

***IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de***

*mês anterior, e tenha sido tributada conforme o disposto nesta Instrução Normativa.*

*§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física.*

*§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes.*

**Art. 9º** *O direito ao crédito de que trata o art. 8º aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; e*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de dezembro de 2002.*

*Parágrafo único. Para efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens e serviços*

*adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País separadamente daqueles efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior.*

Da leitura atenta dos trechos da legislação acima, conclui-se que a condição para descontar o crédito sobre os bens e serviços é que eles sejam utilizados na produção ou fabricação de outros bens ou serviços, restando superada a discussão se os mesmos são ou não insumos. A Lei determina que os mesmos sejam assim tratados.

No tocante a manutenção de máquinas e equipamentos, a decisão de primeira instância glosa o crédito pretendido argumentando que “... a aquisição de bens e de gastos com reparos, manutenção de bens, partes e peças que não sofrem alterações em decorrência da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, destinando-se tão-somente a manter os bens a serem aplicados em condições eficientes de operação, além de muitos desses gastos se referirem a uso geral sem que haja identificação em que fase do sistema produtivo possam ser consumidos ou aplicados diretamente aos produtos em fabricação (p.ex: correia, rolamentos, óleos diversos, sensor ótico etc.)”. Discordo de tal posicionamento, pelas mesmas razões esposadas na Solução de Consulta nº 131 – as quais adoto e ratifico com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99. Leia-se:

*Solução de Consulta nº 131:*

*PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. A aquisição de peças de reposição para manutenção das máquinas e dos equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda pode ser considerada aquisição de insumos para efeito de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep no regime de incidência não-cumulativa, desde que essas peças não devam ser incluídas no ativo imobilizado e respeitadas as demais normas da legislação referentes ao desconto de créditos. A aquisição de serviços de manutenção das máquinas e dos equipamentos empregados na produção de bens destinados à venda pode ser considerada aquisição de insumos*

*para efeito de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep no regime de incidência não-cumulativa, respeitadas as demais normas da legislação referentes ao desconto de créditos.*

Em relação aos combustíveis (óleo diesel e gás GLP), a previsão de que são descontáveis é literal (Lei nº 10.637/02, art. 3º, II, e IN-SRF nº 209/02, art. 8º, I, “b”).

Pelo que disse a recorrente, no que concordo, os combustíveis são utilizados no processo produtivo, sendo o “...óleo diesel - combustível para equipamentos como pá carregadeira, carregador florestal, utilizados na movimentação de matéria prima, insumos e produtos intermediários nos setores de serraria e secagem. Gás GLP - utilizado principalmente como combustível para o forno de secagem, onde é aplicada uma camada de gesso, originando o produto final. Utilizado também, mas em baixa escala, como combustível para empilhadeira na movimentação de matéria prima, insumos e produtos intermediários e acabados em todos os setores produtivos... Quanto ao Óleo Diesel e a pequena fração de Gás GLP utilizados nos equipamentos como pá carregadeira e carregador florestal, para a movimentação de matérias-primas, insumos e produtos intermediários nos setores de serraria e secagem, bem como para a empilhadeira na movimentação destes mesmos elementos, resta evidente seu consumo no processo de produção, em perfeita harmonia com o conceito de insumo”.

Sendo os combustíveis empregados diretamente na produção bens destinados à venda, ou em veículos que nela operem, os créditos decorrentes de suas aquisições podem ser descontados.

Por seu turno, entendo, pelas mesma razão acima exposta acerca do combustível (diesel e gás GLP), que a maravalha (resíduo de madeira) usada para queimar e aquecer fornos, geram direito a crédito. Se considerarmos a maravalha como um tipo de combustível, ainda assim o direito ao crédito estaria amparado pelo art. 3º, II e II, da Lei nº 10.833/03.

Quanto aos paletes, estrados, ripas e etiquetas, o acórdão recorrido nega o creditamento aduzindo que a contribuinte os utiliza para embalar e proteger seus produtos até o seu destino final, se destinando inequivocamente apenas para movimentação, armazenagem e transporte de produtos, sem que haja a incorporação desses bens durante o processo de industrialização. Mas apenas com a sua utilização depois de concluído o processo produtivo, não pode gerar direito ao crédito da contribuição.

Ao contrário do que afirma o *decisum*, entendo que esses produtos são incorporados ao produto final, pois sem eles não podem ser comercializados, quer por exigência da legislação, quer por propiciar o manuseio/transporte.

Portanto, os créditos decorrentes da aquisição de paletes, estrados, ripas e etiquetas, utilizados para embalar, armazenar, proteger e identificar seus produtos, podem ser deduzidos.

## Conclusão

Com essas considerações, voto por **dar** provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o direito de desconto dos créditos decorrentes das aquisições de (i) bens

adquiridos para a manutenção de máquinas e equipamentos, (ii) combustíveis (óleo diesel e gás GLP) utilizados como insumos, (iii) os resíduos de madeira e (iv) os paletes, estrados, ripas e etiquetas empregados no processo produtivo. Atente-se que as demais matérias não foram suscitadas no recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra - Relator