



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

Processo nº	16403.000471/2008-81
Recurso nº	511.683 Voluntário
Acórdão nº	3302-00.771 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	10 de dezembro de 2010
Matéria	COFINS
Recorrente	ZÍNGARO PRODUTOS FLORESTAIS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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

O COFINS incidente nas aquisições de bens e serviços utilizados no processo produtivo, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, gera 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 da Cofins - Exportação, apurados no regime de incidência não-cumulativa - Mercado Externo, correspondente ao 1º trimestre de 2005. totalizando R\$ 211.612,72 (fls. 02/06), cumulado com Declarações de Compensação, transmitidas em 17/07/2007 e 19/03/2008 (fls. 08/11 e 12/15) e apresentada em formulário em 28/02/2005 (fl. 17), protocolada originalmente no processo nº 13931.000054/2005-29.

A DRF em Ponta Grossa/PR, por meio do Despacho Decisório nº 49/2008 (fls. 134:149), a partir das informações fornecidas pela interessada, reconheceu parcialmente o direito creditório postulado, deferindo o valor de RS 196 180,95. 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 RS 107.564,56, 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) notas fiscais não apresentadas para conferência, no valor de R\$ 1.980,00; 3) taxas municipais de iluminação pública e encargos de capacidade emergencial – “seguro apagão”. no montante de R\$ 3.502,16. incluída na conta de energia elétrica, mas que não se trata de energia consumida no estabelecimento; 4) aquisição de combustíveis, no valor de R\$ 63.652,97, que não se caracterizam como insumos utilizados no processo produtivo; 5) compras de paletes, estrados, ripas e etiquetas, totalizando R\$ 37.881,64. que não se enquadram no conceito de insumos; 6) resíduos de madeira, no montante de RS 32.178,03, utilizados para transformação em resíduos de maravilha, para venda e parte para geração de calor no processo de secagem (10% do total), que não se enquadram no conceito de insumo; 7) serviços diversos na importação de bens, sob as rubricas de estadia e armazenagem, bem como administração de Drawback. no total de R\$ 2.184,00; 8) serviços/taxas diversas na exportação, dentre as quais a movimentação de containers vazios e cheios e pesagem de carga, no valor de R\$ 4.830,00; e 9) peças para manutenção de empilhadeira, no valor de RS 1.124,35, por não ser considerada no processo produtivo.

Cientificada em 13/06/2008 (fl. 161), a interessada, por intermédio de seu representante legal (fls. 50/66), ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 162/170, 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 nº 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.

Alega que a aquisição de resíduos de madeira é para utilização na caldeira como combustível, agregando-se fisicamente à produção, referindo-se, portanto, a insumo no processo produtivo, por viabilizar a produção”.

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”.

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 da Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, relativos ao 1º trimestre do ano de 2005, 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”.

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), (iii) os resíduos de madeira e (iv) 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 10.833/03 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;~~
~~H - 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;~~

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)

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

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

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

~~III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;~~

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

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

~~V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o 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;~~

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

~~VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;~~

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à

venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

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

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

~~§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, 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)~~

~~§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, 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 10.925, de 2004)~~

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, 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 11.727, de 2008)

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

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

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 sé-lo nos meses subsequentes.

Disciplinando a matéria, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 404/04, que, quanto ao assunto, assim discorre:

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 § 1º do art. 4º;

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;

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

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

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

c) a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);

d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; e

e) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

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

a) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; 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 na forma desta Instrução Normativa.

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

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

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e 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).

§ 5º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo Simples, passar a ser tributada com

base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, tem direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista no art. 26, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

§ 6º Os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação desta Instrução Normativa, ou da mudança do regime de tributação de que trata o § 5º, devem ser considerados como integrantes do estoque de abertura referido no art. 26, devendo o crédito ser utilizado na forma do seu § 2º, a partir da data da devolução.

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

§ 8º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

*I - na alínea "b" do inciso I do **caput**, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e*

*II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do **caput**, a partir de 1º de fevereiro de 2004.*

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 à pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e

IV - aos bens e serviços adquiridos, aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas 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 legislação 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 nas Solução de Consulta nº 140 – as quais adoto e ratifico com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99. Leia-se:

Solução de Consulta nº 140:

DESPESAS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. INSUMO NA PRODUÇÃO DE BENS. CRÉDITOS. As despesas com a manutenção de máquinas e equipamentos, quando aplicados diretamente no processo produtivo da pessoa jurídica, são considerados insumos para fins de creditamento, na forma prevista pelo art. 30, II, da Lei nº 10.833/2003, desde que atendidos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

Em relação aos combustíveis (óleo diesel e gás GLP), a previsão de que são descontáveis é literal (Lei nº 10.833/03, art. 3º, II, e IN-SRF nº 404/04, 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 operem nela operem, os créditos decorrentes de suas aquisições podem ser descontados da Cofins

Nesse sentido temos a Solução de Consulta RFB nº 85/2008, relativamente a combustível. Vejamos:

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Os valores referentes a **combustíveis**, bem assim os valores relativos a partes e peças de reposição para veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que essas partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes, dentre esses que tais partes e peças sofram alterações (desgaste,*

dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Consideram-se veículos empregados na produção de bens, para efeito de apropriação dos créditos em questão, aqueles utilizados diretamente na linha de produção da empresa, para transporte de insumos ou de produtos em elaboração ao longo do processo produtivo, dentro do mesmo estabelecimento ou de diferentes estabelecimentos, quando a produção se desenvolver em mais de uma unidade. Não se enquadram nessa categoria os veículos utilizados para serviços gerais, de fábrica ou administrativos, bem assim para transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa ou para terceiros, inclusive, na operação de venda, para transporte até o comprador.

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. O seu enquadramento como insumo está previsto na alínea “a”, inc. I, do § 4º, do art. 8º, da IN-SRF 404/04, *ipsis verbis*:

§ 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; (grifo nosso)

Conveniente lembrar a regra de hermenêutica insculpida no aforismo de que ao intérprete não cabe distinguir quando a norma não distingue, restando inconcebível interpretação restritiva, assim como o estabelecimento de óbices não expressamente previstos na lei. No caso em comento, a norma contempla “material de embalagem”, sem qualquer especificação, portanto abrange todo tipo de embalagem aplicado no processo produtivo, independentemente de sua finalidade, vez que a norma não faz distinção.

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