



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

**Processo n°** 12571.000345/2010-58  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-005.007 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de fevereiro de 2019  
**Matéria** COFINS NÃO CUMULATIVO - PEDIDO DE RESSARCIMENTO  
**Recorrente** REPINHO REFLORESTADORA MADEIRAS E COMPENSADOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS**

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

**PROCESSO PRODUTIVO. FABRICAÇÃO DE DERIVADOS DE MADEIRA. CUSTOS. CRÉDITO**

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no plantio, reflorestamento e corte de madeira guardam estreita relação de relevância e essencialidade com o processo produtivo dos derivados de madeira e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas

**COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.**

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

**CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.**

Os serviços e bens utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

**VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO E DE INDUSTRIALIZAÇÃO.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação a veículos, máquinas e equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à produção e à fabricação de produtos destinados à venda, conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal em sua legislação (IN SRF nº 457/2004).

Mantêm-se os créditos com encargos de depreciação dos bens imobilizados utilizados em atividades de plantio, reflorestamento, corte e industrialização de produtos derivados de madeira.

**SERVIÇOS NÃO ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE**

Serviços não essenciais ou não aplicados em etapa do processo produtivo e aqueles desprovidos de autorização legal de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833/03 não geram direito ao crédito da Cofins não-cumulativa.

**SERVIÇOS RELACIONADOS À CONSTRUÇÃO CIVIL E SUA MANUTENÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE**

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços empregados na construção civil e sua manutenção, mas apenas os encargos de depreciação dos imóveis em que foram empregados, devendo ser comprovada cada parcela deduzida.

**PEDÁGIO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

As despesas com o pagamento de pedágios não ensejam o creditamento da Cofins no regime não cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para conceder o crédito das contribuições para o PIS/Cofins, revertendo-se as glosas efetuadas, atendidas os demais requisitos dos §§ 2º e 3º dos arts. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 e legislação pertinente à matéria: 1. Bens e serviços utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos aplicados nas etapas de produção agrícola e de fabricação de derivados de madeira, quando não inseridos no valor contábil do ativo imobilizado; a. Materiais de manutenção de veículos, empregados nas atividades de produção e industrialização; b. Material utilizado em manutenção de maquinário da produção e fabricação; c. Material elétrico utilizado em manutenção de maquinário da produção e fabricação; d. Serviços de manutenção de veículo e maquinário da produção e fabricação (despesas com corte de madeira). 2. Combustíveis e lubrificantes, utilizados em máquinas, veículos e equipamentos da produção e industrialização; 3. Material de consumo do processo produtivo ou industrial (resina, farinha de trigo industrial, farinha de côco, massa matex acrílica, lixa, tinta); 4. Material de embalagem utilizado para armazenagem ou transporte do produto acabado (embalagens plásticas, fitas de aço, cantoneiras plásticas); 5. Encargos de depreciação de veículos, máquinas e equipamentos utilizados nas etapas de produção agrícola e

de fabricação de derivados de madeira, conforme regras de contabilização. Vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que deram provimento em maior extensão, para também conferir o crédito sobre as despesas de pedágio.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovanni Vieira, Tatiana Josefovicz Belisario, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

## Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

*O interessado transmitiu a Dcomp nº 10867.51109.310107.1.1.093000, visando compensar os débitos nela declarados, com crédito oriundo de Cofins não cumulativa, referente ao 4º trimestre de 2006;*

*A DRF-Ponta Grossa/PR emitiu Despacho Decisório nº 025-2011, no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa as compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido;*

*A empresa apresenta manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que:*

*a) A ORIGEM DO CRÉDITO:*

*a.1) Previsão legal sobre o conceito de "insumo". Possibilidade de tomada dos créditos dos bens e serviços utilizados como insumos;*

*a.2) Locação de mão-de-obra e a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS;*

*a.3) Crédito proveniente dos encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado;*

*a.4) Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda. Pedágio;*

- a.5) *Locação de máquinas e equipamentos de pessoa jurídica;*
- b) *DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO;*
- c) *DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA;*
- d) *PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL;*
- É o breve relatório.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG por intermédio da 2ª Turma, no Acórdão nº 09-56.987, sessão de 04/03/2015, julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte e não reconheceu o direito creditório. A decisão foi assim ementada:

***ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA***

*Ano-calendário: 2006*

***PIS/PASEP E COFINS. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.***

*O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.*

***PIS/PASEP E COFINS. CRÉDITO. VALE-PEDÁGIO.***

*O valor do vale-pedágio não integra o valor do frete, portanto, não pode compor a base de cálculo dos créditos das contribuições.*

***COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.***

*Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião.*

***Manifestação de Inconformidade Improcedente***

***Direito Creditório Não Reconhecido***

Inconformada a contribuinte, apresentou recurso voluntário no qual repisa os argumentos para o deferimento do pedido de ressarcimento, em menor extensão em relação à manifestação de conformidade, versando quanto: (i) à possibilidade de tomada dos créditos dos bens e serviços utilizados como insumos; (ii) aos créditos nas despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e vale-pedágio; e (iii) ao crédito proveniente dos encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado.

*É o relatório.*

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Consta dos autos que o litígio versa sobre o inconformismo do contribuinte em face do despacho decisório, mantido hígido na decisão *a quo*, que não concedeu o ressarcimento de saldo credor da Contribuição não-cumulativa, apurado no trimestre em referência e vinculados às receitas de vendas para o mercado externo, em razão de glosa de créditos com bens e serviços não considerados insumos e outros dispêndios.

A recorrente é uma agroindustrial que se dedica às atividades de plantio, reflorestamento e industrialização da madeira colhida beneficiando-a com fins à obtenção de produto final (laminados, compensados, aglomerados e plastificados) destinado principalmente à exportação.

Dessa forma, consoante às Leis que instituíram a sistemática de apuração não cumulativa para o PIS/Pasep e para a Cofins é permitida à pessoa jurídica que se dedica à atividade industrial a tomada de créditos nas aquisições de bens e serviços considerados insumos na produção e prestação de serviços, e de despesas específicas, a teor do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Passemos às matérias em litígio.

### **Glosa de créditos com bens e serviços não considerados insumos**

#### ***Conceito de insumos para créditos de PIS e Cofins***

Este Conselho, incluindo esta Turma, entende que o conceito de insumo é mais elástico que o adotado pela fiscalização e julgadores da DRJ nas suas Instruções Normativas n.ºs. 247/2002 e 404/2004, mas não alcança a amplitude de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda, como requer a recorrente.

Isto posto, há de se fixar os contornos jurídicos para delimitar os dispêndios (gastos) que são considerados insumos com direito ao crédito das contribuições sociais, quer no processo produtivo ou na prestação de serviço.

Ressalto que este Relator vinha acolhendo e adotando o conceito estabelecido pelo Ministro do STJ Mauro Campbell Marques no voto condutor do REsp nº 1.246.317-MG, no qual se firmara o entendimento no tripé de que (i) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los - em síntese, tenha **pertinência ao processo produtivo**; (ii) a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição - a **essencialidade ao processo produtivo**; e (iii) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto - que exprime a **possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**.

Recentemente os Ministros do STJ reviram seu posicionamento mantendo-se a decisão intermediária para concessão do crédito considerando-se a essencialidade ou relevância do bem ou serviço no processo produtivo, conforme o REsp nº 1.221.170/PR, julgamento de 22/02/2018, Relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, com a ementa:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos [sic] reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Este novo entendimento, que na verdade não conduz à divergência em relação à decisão no REsp indigitado, insere outros fundamentos para a delimitação dos

elementos que geram crédito assentado na essencialidade ou relevância a ser aferida no cotejo (desses elementos) com o processo produtivo ou a atividade desenvolvida pela empresa.

A seguir os excertos do voto vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa que acabou por pautar o entendimento exarado no voto condutor do Ministro Relator que considero relevantes para demonstrar o entendimento daquele Tribunal e adotá-los neste voto:

[...]

*Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da **essencialidade** ou **relevância**, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, tal como já expressei, no TRF da 3ª Região, no julgamento das Apelações Cíveis em Mandado de Segurança ns. 0012352-52.2010.4.03.6100/SP e 0005469-26.2009.4.03.6100/SP, respectivamente em 15.12.2011 e 31.05.2012.*

[...]

*Marco Aurélio Greco, ao dissertar sobre a questão, pondera:*

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos

[...]

O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delimitação legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido. (Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6)

[...]

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*

[...]

*Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*

*Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

*Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.*

*Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.*

[...]

Firmado nos fundamentos assentados, quanto ao alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS, entendo que a aceção correta é aquela em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de:

1. **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;



**2. aferição casuística da essencialidade ou relevância**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e o processo produtivo ou a atividade desenvolvida pela empresa;

Assim, há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade - fabricação, produção ou prestação de serviço - de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo/prestação de serviço, mediante seu emprego, ainda que indireto, de forma que sua subtração implique ao menos redução da qualidade.

Passo à análise da possibilidade de apropriação de créditos das contribuições nas despesas com bens e serviços na fase agrícola (plantio e cultivo), em que se inicia o processo industrial da agroindústria, como é o caso da contribuinte.

Na linha de raciocínio assentada, depreende-se que o processo produtivo considera todo o ciclo de produção e compõe o objeto de uma única pessoa jurídica, sendo indevido interpretá-lo como etapas distintas que se completam, e o direito ao crédito é concedido àquela em que se pressupõe uma industrialização mais efetiva ou a que resulta no bem final destinado à venda. Não há fundamento para tal, sequer autorização nos textos legais.

As leis que regem a não cumulatividade atribuem o direito de crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, inexistindo amparo legal para secção do processo produtivo da sociedade empresária agroindustrial em cultivo de matéria-prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no reflorestamento e cultivo de madeira guardam estreita relação de emprego, relevância e essencialidade com o processo produtivo em suas variadas formas (aglomerados, compensados e laminados, e outros) e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.

Com base nesses fundamentos entendo pela possibilidade da contribuinte apropriar-se dos créditos de PIS e Cofins decorrentes das despesas com peças e serviços empregados em caminhões, máquinas e implementos utilizados exclusivamente na etapa agrícola, do plantio à colheita da madeira, aplicados no processo industrial da pessoa jurídica, e atendidos todos os demais requisitos da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 pertinentes à matéria e que não incorram nas vedações previstas nos referidos textos.

### ***Análise das glosas***

O processo produtivo, inclusive com a indicação de bens e serviços que a contribuinte entende tratarem-se de insumos, foi descrito às folhas 13/14.

A fiscalização, por amostragem de apenas alguns exemplares de notas fiscais, glosou créditos apropriados em relação a determinados bens e serviços por entender que são despesas gerais e não se tratam de itens que sofrem alterações, ou são aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos da pessoa jurídica.

A DRJ corroborou integralmente o procedimento de glosa, validando os argumentos da fiscalização no tocante aos bens e serviços que não os consideraram insumos.

A seguir o resumo que se encontra no despacho decisório (fl. 502) dos itens não considerados insumos:

- a) **Manutenção de Veículo Material:** lona de freio, câmara de ar, pastilha de freio, pneu, cruzeta, pistão, fluido de freio, válvula, óleo, retentor, filtro, farol, entre outros, conforme fls. 55, 56, 57, 176, 177, 178, 179, 295, 296 e 297;
- b) **Combustíveis e Lubrificantes:** Óleo Diesel, Álcool, óleo, gás, entre outros, conforme fls. 59, 60, 61, 181, 182, 183, 184, 299, 300, 301 e 302;
- c) **Manut – Maquinário Material:** Gás, grampo, mangueira, correio, niple, abraçadeira, parafuso, bateria, cadeado, entre outros, conforme fls. 64, 65, 66, 67, 68, 70, 188, 189, 190, 305, 306, 307, 308 e 309;
- d) **Manut – Elétrica Material:** lâmpada, rele, cabo, conexão, disjuntor, conduíte, entre outros, conforme fls. 72, 73, 192, 193, 194, 195, 312 e 313;
- e) **Manut – Edificação Material:** Impermeabilizante, tinta, rolo, cotovelo, dobradiça, lixa, prego, luva, cal, ferro, telha, tubo esgoto, cimento, entre outros, conforme fls. 76, 77, 78, 198, 199, 202, 203, 204, 316, 317, 318, 319 e 320;
- f) **Material para Embalagem:** tinta, tinner, pistola, etiqueta, grampo, cantoneira, conforme fls. 91, 92, 93, 218, 219, 333 e 334;
- g) **Despesas com Corte, Arraste, Derrubada:** 95, 96, 97, 221, 222, 337 e 338;
- h) **Manut – Veículo Serviço:** MO recape de pneu, MO caminhão Volks, MO motores e bombas, MO motor de arranque, conforme fls: 99, 100, 251, 252, 340e 341;
- i) **Manut – Maquinário Serviço:** MO motores, torno, fresa, conforme fls. 106, 107, 108, 227, 228, 343 e 344;
- j) **Outros itens:** serv prest. Por 3º - PJ; manut. edificação serviços, conforme fls. 110, 230, 346 e 347;

Constata-se que, além da análise restringir-se a amostras, os bens e serviços agrupados em contas contábeis contêm rubricas de dispêndios associados à máquinas ou equipamentos de etapa do processo produtivo (fase agrícola ou de fabricação), mormente quando se depara com descrições de materiais ou serviços de "manutenção de veículo", "combustíveis e lubrificantes", "material de consumo", "material de embalagem".

A recorrente contesta a justificativa da autoridade fiscal com argumentos de que os bens e serviços que tomou crédito são aplicados na processo produtivo e fabril e se encontram perfeitamente enquadrados no conceito de insumos e de custos e despesas autorizados pela legislação do Imposto de Renda.

Os julgadores da primeira instância decidiram negar os créditos com os bens e serviços listados fundados no argumento de que suas descrições indicam não se tratarem de insumos empregados no processo produtivo, pois não atendem a exigência de aplicação direta ou consumo na fabricação dos bens destinados à venda.

A posição intermediária adotada pela Turma para considerar despesas geradoras do direito creditório como aquelas em que o bem/serviço participa do processo produtivo de forma essencial e necessária exige a demonstração pela interessada.

Por um lado, a contribuinte descreveu as etapas de plantio à fabricação de seus produtos, indicando os dispêndios com bens e serviços; de outro, a fiscalização não suscitou qualquer insuficiência probatória, vez que fundamentou seu despacho decisório de glosas na impossibilidade de conceder crédito quando bem ou serviço não integrar o processo de fabricação.

Da análise conjunta da relação dos itens glosados e da síntese das contas contábeis que relacionam os dispêndios, apresentadas pela recorrente em atendimento à intimação fiscal, evidenciam-se os itens que segundo as balizas assentadas neste voto são considerados insumos do processo produtivo e de fabricação do produto destinado a venda, ou empregados em veículos, máquinas e equipamentos do processo produtivo e/ou industrial.

Dessa forma revertem-se as glosas de créditos com despesas nos itens a seguir relacionados, atendidos aos demais requisitos da legislação das Contribuições não cumulativas, em especial dos §§ 2º e 3º do art. 3º das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, com a observação adicional de que, em se tratando de bens/serviços cujos dispêndios são incorporados ao Ativo Imobilizado, os créditos concedidos limitam-se ao valor da depreciação (e não de despesas), conforme as regras contábeis, e art. 3º, inciso VII do caput, e inciso III o §1º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

1. Materiais de manutenção de veículos, empregados nas atividades de produção e industrialização;
2. Combustíveis e lubrificantes, utilizados em máquinas, veículos e equipamentos da produção e industrialização;
3. Material utilizado em manutenção de maquinário da produção e fabricação;
4. Material elétrico utilizado em manutenção de maquinário e instalações da produção e fabricação;
5. Material de consumo do processo produtivo ou industrial (resina, farinha de trigo industrial, farinha de côco, massa matex acrílica, lixa, tinta);
6. Material de embalagem utilizado para armazenagem ou transporte do produto acabado (embalagens plásticas, fitas de aço, cantoneiras plásticas);
7. Serviços de manutenção de veículo e maquinário da produção e fabricação (despesas com corte de madeira).

De outra banda, itens de manutenção não relacionados a veículos, máquinas e equipamentos das etapas de produção e fabricação, por ausência de previsão legal e/ou não essenciais ou relevantes à produção/fabricação, não admitem o crédito de seus dispêndios.

As despesas efetuadas com serviços relacionados à manutenção e construções de estradas, edificações e instalações prediais são custos necessários e inerentes ao exercício da atividade do Contribuinte, mas que de acordo com a legislação não permitem o aproveitamento do crédito decorrente destas despesas, mas sim relativas aos encargos com a depreciação do ativo imobilizado, quando comprovados e na forma prevista na legislação.

Dessa forma, não há como a empresa creditar-se diretamente da contribuição incidente sobre tais gastos, devendo ser observada a legislação vigente quanto às regras atinentes à depreciação.

Assim, não se permite crédito com dispêndios de (i) material de uso geral, manutenção de instalações prediais, conservação e limpeza; e (ii) bens e serviços da etapa de reflorestamento/colheita (abertura de estradas com tratores e maquinários específicos, construção de bueiros, pontilhões para acesso dos veículos).

Os créditos provenientes de encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado foram glosados no tocante àqueles da etapa de plantio, reflorestamento e colheita.

Revertem-se tais glosas, pois que tal etapa inserem-se na atividade industrial, assim considerada em seu todo, com assentado alhures. Exceção aos bens não efetivamente utilizados no plantio, reflorestamento e corte (como é o caso, por exemplo, de veículos que não se destinam ao corte e transporte de madeira) e os que não atendam aos demais requisitos da legislação, concernentes às Contribuições e às regras de depreciação.

Por fim, em relação ao vale-pedágio, com razão a decisão recorrida.

As despesas com o pagamento de pedágios não são insumos, serviços e nem se configura frete na operação de venda. Trata-se de mera retribuição, pelo direito de passagem, mediante taxa ou tarifa (preço público), a uma autarquia ou uma concessionária de bem público. São ainda desprovidas de autorização em dispositivos legais para o creditamento.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para conceder o crédito das contribuições para o PIS/Cofins, revertendo-se as glosas efetuadas, atendidas os demais requisitos dos §§ 2º e 3º dos arts. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 e legislação pertinente à matéria:

1. Bens e serviços utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos aplicados nas etapas de produção agrícola e de fabricação de derivados de madeira, quando não inseridos no valor contábil do ativo imobilizado;

a. Materiais de manutenção de veículos, empregados nas atividades de produção e industrialização;

b. Material utilizado em manutenção de maquinário da produção e fabricação;

c. Material elétrico utilizado em manutenção de maquinário da produção e fabricação;

d. Serviços de manutenção de veículo e maquinário da produção e fabricação (despesas com corte de madeira).

2. Combustíveis e lubrificantes, utilizados em máquinas, veículos e equipamentos da produção e industrialização;

3. Material de consumo do processo produtivo ou industrial (resina, farinha de trigo industrial, farinha de côco, massa matex acrílica, lixa, tinta);

4. Material de embalagem utilizado para armazenagem ou transporte do produto acabado (embalagens plásticas, fitas de aço, cantoneiras plásticas);

5. Encargos de depreciação de veículos, máquinas e equipamentos utilizados nas etapas de produção agrícola e de fabricação de derivados de madeira, conforme regras de contabilização.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira