



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

**Processo n°** 11020.000949/2005-19  
**Recurso n°** 11.020.000949200519 Voluntário  
**Acórdão n°** **3401-01.422 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 2 de junho de 2011  
**Matéria** COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - DCOMP - INSUMOS  
**Recorrente** ELIEL EXPORTAÇÃO E IMPOPRTAÇÃO LTDA. (recebedora dos créditos da cindida JN Timber Exportação e Importação Ltda.)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

CRÉDITOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. IMPOSSIBILIDADE.

De se permitir o aproveitamento de créditos originados das aquisições de combustíveis e lubrificantes que tenham sido empregados em máquinas, equipamentos e veículos [tratores, camionete e ônibus], necessários à produção, desde que devidamente comprovados e quantificados mediante documentação hábil, o que não se deu no presente caso.

CRÉDITOS. INSUMOS. PARTES E PEÇAS DIVERSAS. IMPOSSIBILIDADE.

De se negar o aproveitamento de créditos originados da aquisição de partes e peças diversas, por não restar demonstrada a sua relação com a produção.

CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS. CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMOS. POSSIBILIDADE.

De se permitir o aproveitamento de créditos originados de serviços prestados relacionados à produção ou fabricação dos bens no exato valor em que comprovado com documentação hábil.

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso nos termos do voto do relator. Ausente justificadamente o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho e Helder Massaaki Kanamaru.

## Relatório

As matérias agitadas pela Recorrente neste julgamento versam, em apertadíssima síntese, sobre a parte do crédito da *Cofins-Exportação* apurado sob o regime da não cumulatividade (§ 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003), relativo ao mês de janeiro de 2005, que foi glosada pela DRF de Caxias do Sul-RS, o que implicou na não homologação da compensação de débitos declarada e a ele atrelada.

Segundo a Recorrente [que afirma dedicar-se ao reflorestamento, ao manejo de florestas, ao beneficiamento de madeira, à indústria, ao comércio, à importação e exportação de madeira serrada de pinus], os créditos que apurou sobre “combustíveis e lubrificantes”, “partes, peças e despesas diversas”, e sobre “serviços”, porquanto esses são consumidos no seu processo produtivo [por ela descrito desta forma: a tora é extraída da floresta, levada até a serraria, serrada, secada e embalada], e, desta forma, enquadrados no conceito de *insumos* a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, são legítimos, não podendo se submeter às restrições impostas por atos infralegais.

A decisão de primeira instância fundou-se nos conceitos estabelecidos pela IN SRF 404, de 12/03/2004, para a definição de “insumos”, segundo os quais, a caracterização de gastos como “insumos” depende de que os mesmos sejam utilizados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, razão pela qual manteve a glosa dos dispêndios com combustíveis, lubrificantes, partes, peças e despesas diversas. Em relação à glosa dos gastos com serviços, argumentou a DRJ que não teria a interessada demonstrado ter havido a incidência da contribuição, bem como que os comprovantes juntados ao processo revelariam que, na verdade, tratar-se-iam de contratações de mão-de-obra.

No essencial, é o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

Segundo a DRJ os requisitos legais que não teriam sido atendidos para fins de se considerar os combustíveis e lubrificantes como legítimos geradores de crédito foram:

→ Lei nº 10.833, de 29/12/2003

*“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 nº10.485, 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)*

(...)”

→ IN SRF 404, de 12/03/2004

*“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:*

(...)

*§ 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;*

(...)” (grifei)

Ou seja, considerou a DRJ que os **combustíveis e lubrificantes** não sofrem 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, e, portanto, não podem ser considerados como insumos.

Eu mesmo, em julgamentos anteriores, já adotei esse mesmo posicionamento, o tendo feito para prestigiar a existência de uma restrição expressa numa instrução normativa.

Porém, após algumas reflexões, mudei de opinião.

Primeiro, porque, em relação aos *combustíveis e lubrificantes*, expressamente contemplados pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003, no inciso II do art. 3º, torna-se difícil, senão impossível a sua perfeita adequação aos exatos termos em que propostos pela definição do que seja insumo dada pela alínea “a”, do inciso I, do § 4º, do art. 8º da IN SRF 404, de 2004, acima reproduzido. Ou seja, em que situação os *combustíveis e lubrificantes* sofreriam alterações ou a perda de suas propriedades físicas ou químicas em função de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação? Embora eu não tenha formação acadêmica que permita identificar ou encontrar a resposta a esta questão, atrevo-me a dizer que em pouquíssimos casos depararíamos com tal possibilidade, o que, creio, não tenha sido o objetivo do legislador para incluir tal rubrica dentre as que geram o crédito do PIS/Pasep e da Cofins. Então, para mim, basta que os *combustíveis e lubrificantes* tenham sido empregados ou consumidos nas atividades voltadas à produção e/ou fabricação de produtos para que possam ser considerados como insumos. Assim, considero, por exemplo, que o combustível e o lubrificante utilizados em máquinas, equipamentos, peças etc. que se prestem para a elaboração do produto, devem ser considerados como insumo. Por extensão, considero que o combustível e lubrificante utilizados nos veículos que possuam relação com as atividades fabris, também devam ser considerados como insumos, tais como, por exemplo, os tratores, as empilhadeiras e ônibus que transportam funcionários alocados na linha de produção, dentre outros.

Segundo, porque a pretensa definição do que seja “insumos” foi copiada integralmente de um dispositivo que trata dos requisitos para a fruição de créditos básicos do IPI, qual seja o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, sendo certo que na legislação que trata da Cofins não cumulativa não existe um comando para que, para a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996.

No presente caso parece bastante evidente que o combustível (utilizado como força motriz) e os lubrificantes (utilizados para o bom funcionamento dos equipamentos e máquinas) poderiam ser, sim, considerados como insumos, visto que, ainda que de forma indireta, contribuem para a elaboração do produto final.

Desta forma e em razão das atividades empresariais desenvolvidas pela Recorrente, em princípio, haveríamos de ter como válidos os créditos originados das aquisições de *combustíveis e lubrificantes* utilizados: serras-fita [corte de toras]; moto-serra [destopar e desgalhar árvores]; destopadeira [corte de madeira]; plaina [aplamar, alisar, igualar as superfícies de madeira].

O mesmo raciocínio vale para o combustível e o lubrificante empregado nos veículos: trator de esteira [abrir e refazer estradas para facilitar a extração]; trator agrícola

[colheita da floresta]; e empilhadeira [empilhar toras e madeiras], visto que tais atividades, a meu ver, estão perfeitamente identificadas com a linha de produção.

Também não haveria incoerência alguma em estender esse raciocínio para os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no “ônibus” [na premissa de que se destine a transportar exclusivamente funcionários da linha de produção]; na “camionete” [na premissa de que se destine, de fato, à compra de insumos e ao transporte de funcionários ligados à linha de produção]; e, até mesmo, aos “demais veículos do imobilizado da empresa” [na premissa de que os mesmos se destinem, de fato, também ao transporte de funcionários ligados à produção].

Entretanto, o aparente desinteresse da Recorrente em demonstrar à exaustão, mediante a apresentação de provas cabais e incontestáveis de que os valores que alocou na rubrica “combustíveis e lubrificantes” tivessem mesmo relação com a área de produção, obriga-me a, com certo contragosto, porquanto, em tese, o seu direito estaria presente, manter os termos em que lavrada a decisão ora recorrida.

É que, não obstante a solicitação expressa constante no Termo de Intimação Fiscal para que fosse discriminado e segregado o uso de combustíveis e lubrificantes constantes das notas fiscais de aquisição incluídas na memória de cálculo apresentada, a interessada limitou-se a apenas trazer a nota fiscal de aquisição do produto e a explicar o papel das máquinas, equipamentos e veículos no processo produtivo da empresa.

E mesmo diante de um dos fatores que motivaram a glosa pelo Fisco, qual seja, a “impossibilidade de proceder à segregação no uso dos combustíveis”, limitou-se a repetir no Recurso Voluntário o mesmo argumento da peça impugnatória, isto é, o de que a parcela de combustíveis e lubrificantes utilizados na camionete, no ônibus e nos demais veículos do imobilizado era diminuta perto do montante alocado às máquinas e equipamentos industriais.

Assim, os gastos com combustíveis e lubrificantes continuam sem a segregação.

Ora, a despeito de minhas considerações acima acerca da possibilidade de os combustíveis e lubrificantes utilizados relacionados com a linha de produção da empresa poderem gerar os créditos da contribuição, há um outro requisito a ser obedecido pelos interessados em tal aproveitamento, ou seja, a apresentação de documentação capaz de elidir quaisquer dúvidas quanto a isso, especialmente porquanto nos pedidos de reconhecimento de créditos fiscais há uma inversão no ônus da prova, que passa a ser do postulante e não do Fisco.

No presente caso, é óbvio que algum combustível e lubrificante tenha mesmo sido empregado nas atividades da linha de produção, mas, em que equipamento, veículo, e, o mais importante, em que montante?

Não sabemos! A Recorrente não trouxe aos autos nenhuma indicação de que possua um sistema de rateio desses custos em sua contabilidade capaz de elidir a pertinente dúvida suscitada pelo fisco, não obstante tivesse desfrutado de três oportunidades para fazê-lo.

Por conta disso, ou seja, pela falta de segregação dos valores, deve ser mantida a glosa em relação aos créditos relacionados aos **combustíveis e lubrificantes**.

Em relação ao crédito originado das aquisições de “**Partes e peças diversas**” [chaves, rolamentos, retentores, arruelas, parafusos, porcas, correntes, tubos, correias, ventoinhas etc.], vou na mesma linha do entendimento proferido pela DRJ, ou seja, de negar

provimento ao recurso, haja vista a falta de comprovação de que os mesmos tenham sido de fato utilizados no processo produtivo da empresa.

Tratando agora das glosas relacionadas aos “**Serviços**” e, especificamente falando das notas fiscais e documentos trazidos pela Recorrente às fls. 82/98 [serviços de roçadas no plantio de pinus e extração de toras de pinus], esclareço que, tratando este processo de créditos originados de aquisições havidas no mês de janeiro de 2005, serventia alguma têm para o presente julgamento, as notas fiscais juntadas pela interessada ao processo e que versam sobre gastos havidos com *Serviços* nos meses que não exatamente no de janeiro de 2005.

Desta forma, o único documento a ser analisado é a nota fiscal que consta à fl. 90, de Manoel Antonio Pereira & Cia. Ltda., na qual consta ter havido a prestação de extração de toras de pinus, cuja glosa deve ser revertida pelas razões expostas a seguir.

Primeiro, porque o fato de nela não constar impressa a expressão “Nota Fiscal” não tem o condão de se lhe retirar a validade, haja vista que em seu lugar consta “Nota de Prestação de Serviço”, o que atribuo às características peculiares da gráfica em que produzida, certamente pouco afeita aos rigores da forma na confecção de documentos fiscais. Da mesma forma, o fato de não constar a identificação correta da quantidade de madeira extraída não se me parece capaz de invalidar a caracterização do serviço prestado, até porque o que está em discussão no momento é a apuração do crédito, e não a possibilidade ou impossibilidade de o Fisco aferir os estoques de matérias-primas. Além disso, não houve questionamento por parte do Fisco quanto à existência do pagamento, ao seu efetivo recebimento e à sua contabilização.

Segundo, que, para os fins de validação dos créditos da Cofins, é irrelevante para mim o fato de os contratos de prestação de serviços não estarem registrados no Registro de Títulos e Documentos, haja vista que, a se exigir de todos os prestadores de serviços o preenchimento de tal requisito estaremos burocratizando de forma brutal um procedimento que imaginou-se célere, tanto para o Fisco quanto para os contribuintes em geral.

Tampouco se mostra relevante ou de forma a invalidar o direito da interessada, o fato de os contratos apresentados desdizerem uma realidade fática envolvendo a contratação de trabalhadores temporários, e muito menos o fato de ter havido a citação de uma lei equivocada sobre tal tema. Ora, no que isso importa para fins de aferição dos créditos da Cofins? O que importa é que os serviços sobre os quais tenha sido apurado um crédito tenha sido realizado, seja por meio de trabalhadores temporários ou efetivos.

Quarto, que a falta de um comprovante do recebimento dos produtos provenientes das prestações de serviços pode ser atribuída às condições de trabalho existentes numa floresta, na mata fechada, certamente bastante diferentes daquelas vividas na área urbana, até em face das condições culturais das pessoas envolvidas nessas atividades. Assim, a alegação da Recorrente [de que as toras eram deixadas pelos contratados nas picadas abertas na floresta e a conferência dos serviços prestados era realizada no local por funcionário da contratante, que entregava ao contratado o comprovante da quantidade recebida, para que ele emitisse a respectiva nota fiscal, sendo o mesmo posteriormente eliminado] mostra-se bastante plausível em face, justamente, das características peculiares do local, a que me referi alhures.

Desta forma, deve ser revertida a glosa dos créditos relacionada ao documento de fl. 90.

**Conclusão**

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso para afastar a glosa sobre o item “Serviços”, conforme explicitado acima.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho