



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

**Processo n°** 11020.000964/2005-59  
**Recurso n°** 11.020.000964200559 Voluntário  
**Acórdão n°** **3401-01.425 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 2 de junho de 2011  
**Matéria** PIS - NÃO CUMULATIVIDADE - DCOMP - INSUMOS  
**Recorrente** ELIEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA. [recedora dos créditos da cindida J.N. Timber Exportação e Importação Ltda.]  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004

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 e/ou relacionados a gastos com edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros.

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 do *Pis-Exportação* apurado sob o regime da não cumulatividade (§ 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002), relativo ao mês de setembro de 2004, que foi glosada pela DRF de Caxias do Sul-RS, o que implicou na não homologação total 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, portanto, enquadrados no conceito de *insumos* a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, 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 247, de 21/11/2002, com as modificações da IN SRF nº 358, de 09/12/2003, 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

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 14/02/2011, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 14/03/2011. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

De se esclarecer, inicialmente, e consoante o *Relatório de Verificação Fiscal*, de fls. 132/135, que, do saldo credor utilizado na *Dcomp*, da ordem de R\$ 4.628,82, a glosa foi de R\$ 867,62, relativa aos créditos calculados pela interessada sobre “*partes, peças, combustíveis e despesas diversas*”, e de R\$ 1.213,69, relativa aos créditos calculados pela interessada sobre “*serviços não utilizados no processo produtivo*”, que, somados, perfazem R\$ 2.081,31.

### I – Da glosa de R\$ 867,62

Quanto aos gastos com “*Gasolina, óleo diesel e lubrificantes diversos*”, verifica-se no relatório da fiscalização que foram adotados dois critérios para determinar a glosa quanto aos valores contidos nessa rubrica.

O primeiro deles, por considerar o Fisco que a utilização de combustíveis e lubrificantes em veículos destinados à *compra de insumos* [camionete], ao *transporte de funcionários* [ônibus] e para o *deslocamento dos diretores e funcionários* [demais veículos do imobilizado], não poderia ser considerada na base de cálculo de créditos das contribuições sociais, pois tais dispêndios não estariam diretamente atrelados ao processo produtivo da empresa, tampouco poderiam ser considerados como insumos, não atendendo, desta forma, os requisitos do inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

E o segundo critério foi o de estender a glosa também para os demais gastos com combustíveis e lubrificantes, neste caso, pela impossibilidade de proceder à segregação e sua correta identificação quanto à sua destinação: se relacionada ao processo produtivo, ou não.

A DRJ, por sua vez, não obstante a argumentação da interessada de que explicara a destinação dada aos valores gastos com combustíveis e lubrificantes, fixou-se num “terceiro” critério, qual seja, partiu da premissa de que todos os gastos com combustíveis e lubrificantes não poderiam ser considerados como insumos à luz das regras da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e da IN SRF 247, de 21/11/2002, com as modificações da IN SRF nº 358, de 09/12/2003.

Por isso é que a Recorrente argumentou que a glosa não poderia ser sobre o total dos gastos, visto que apenas uma parte diminuta de seus gastos com combustíveis e lubrificantes é que seria destinada à Camionete, ao Ônibus e aos veículos de seu imobilizado, enquanto que a grande maioria desses gastos teria sido utilizados como força motriz e lubrificação nas seguintes máquinas e equipamentos: serras-fita [corte de toras]; moto-serra [destopar e desgallar árvores]; destopadeira [corte de madeira]; plaina [aplainar, alisar, igualar as superfícies de madeira]. E nos veículos: trator de esteira [abrir e refazer estradas para facilitar a extração]; trator agrícola [colheita da floresta]; empilhadeira [empilhar toras e madeiras]; camionete [transporte de ferramentas no mato, compras de insumos etc.]; ônibus

[transporte de funcionários]; demais veículos que constam do imobilizado [deslocamento dos diretores e/ou funcionários em serviço].

Pois bem!

A matéria tal como foi posta neste processo demanda uma análise sob dois aspectos: o que trata da questão de direito e o outro que trata da questão de fato, de prova.

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 10.637, de 30/12/2002:

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

*(...)*

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

*(...)”*

09/09/2003: → IN SRF nº 247, de 21/11/2002, com as modificações da IN SRF nº 358, de

*“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

*(...)*

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

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

*b.2) na prestação de serviços:*

*(...)*

*§ 5º 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) 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, 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 (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)"

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 10.637, de 30/12/2002, 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 § 5º, do art. 66 da IN SRF 247, de 2002, 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 do Pis/Pase 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.

Assim, em resumo quanto a este tópico, nego provimento ao recurso.

## II – Da glosa de R\$ 1.213,69

Refere-se ela a créditos calculados a partir de notas fiscais de prestação de serviços de roçadas no plantio de pinus, roçadas de campo, extração de toras de pinus e “construção civil em reforma de casas”.

Diferentemente do que entendeu a fiscalização, reputo como válidas as notas fiscais apresentadas pela interessada e que constam das fls. 69/77, cuja soma atingiu aos R\$ 73.557,13, que ensejou o crédito glosado de R\$ 1.213,69, e afasto, portanto, os motivos dados pelo Fisco para não admitir o crédito.

Primeiro, porque o fato de em alguns deles 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 em alguma delas 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 do Pis/Pasep, 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 do Pis/Pase? 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.

Quinto, que os gastos com a manutenção da floresta, bem como os de abertura de picadas e estradas na floresta, a qual pertence a terceiros, bem como os gastos com reflorestamento, mesmo que, segundo o Fisco, sejam passíveis de registro, respectivamente, em conta de “Benfeitorias em Propriedade de Terceiros” e “Reflorestamento”, não podem ter o seu crédito negado, a teor da regra constante do inciso VII, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que permite o crédito calculado em relação às “edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros”.

Sexto, que os gastos com “construção civil” [manutenção de casas e da serraria em imóvel de terceiros e trabalhos de carpintaria prestada no desenvolvimento dos modelos dos produtos novos, para exportação, serviço que era feito antes dos produtos serem colocados na linha de produção], não obstante possam ser caracterizados como, respectivamente, em, como denominou o Fisco, “despesas pré-industriais” e “despesas de manutenção em benfeitorias de terceiros”, também dão direito ao crédito do Pis/Pasep por falta de disposição legal em sentido contrário.

Desta forma, quanto a este tópico, deve ser afastada a glosa de R\$ 1.213,69.

### **Conclusão**

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para afastar a glosa de R\$ 1.213,69, relativa ao tópico “Serviços”.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho

