



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

<b>Processo nº</b>	11020.001225/2005-84
<b>Recurso nº</b>	11.020.001225200584 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-01.432 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	2 de junho de 2011
<b>Matéria</b>	PIS - NÃO CUMULATIVIDADE - DCOMP - INSUMOS
<b>Recorrente</b>	ELIEL EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA. (recebedora dos créditos decorrentes da cisão de JN Timber Exportação e Importação Ltda.)
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/11/2004 a 30/11/2004

**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. FALTA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

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, desde que devidamente comprovados, o que não se verificou no presente caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

**(assinado digitalmente)**

Assinado digitalmente em 10/06/2011 por ODASSI GUERZONI FILHO, 10/06/2011 por GILSON MACEDO ROSENBR  
G FILHO

Autenticado digitalmente em 10/06/2011 por ODASSI GUERZONI FILHO  
Emitido em 10/06/2011 pelo Ministério da Fazenda

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg 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 novembro 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 infracionais.

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, científica 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.

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)*

(...)”

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

*“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 [aplanar, 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, por quanto, 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 glossa 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. 78/93 e 86/94 [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 novembro de 2004, serventia alguma tém para o presente julgamento, as notas fiscais juntadas pela interessada ao processo e que versam sobre gastos havidos com *Serviços* em outros meses que não exatamente em novembro de 2004, no caso, todas.

Desta forma, diante da ausência das notas fiscais de prestação de serviços no processo, serviços esses que, em princípio, e, a exemplo do ocorrido em outros processos da mesma empresa em que a situação era idêntica a do presente, poderiam gerar o crédito em discussão, não há como rever a glosa efetuada.

## Conclusão

Em face do exposto, nego provimento ao recurso

Sala das Sessões, em 2 de junho de 2011

Odassi Guerzoni Filho

