



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

**Processo nº** 11020.002070/2008-46  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-005.169 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de setembro de 2018  
**Matéria** COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE PER/DCOMP  
**Recorrente** ELIEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

**RECURSO VOLUNTÁRIO. PRESSUPOSTOS DE INTERPOSIÇÃO.**

Apresentação de Recurso Especial para a Câmara Superior em face de acórdão proferido por turma da DRJ. A peça recursal é inexistente, pois seria adequada para atacar decisão de turma ordinária de Câmara do CARF. A discussão no recurso especial é mais restrita, pois não se discute matéria de fato, apenas divergências de interpretação de norma tributária. Recurso não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vicepresidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## **Relatório**

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito acumulado de COFINS em razão de receitas de exportação, pleiteada no PER/DCOMP 16479.60013.271107.1.1.09-7492 (fls 07-10), com fundamento no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 que permitem o pedido de ressarcimento do saldo de crédito das contribuições ao fim do trimestre neste caso.

O pedido foi indeferido em razão de glosas de crédito realizadas no auto de infração no processo nº 11020.003343/2009-51, da qual o presente processo é totalmente vinculado, por isso, será chamado de "processo principal". Referido auto de infração foi copiado aos autos (fls. 14-34), mas todo o acervo probatório para as glosas e para a lavratura do auto ficaram no processo nº 11020.003343/2009-51.

O referido auto de infração foi lavrado para constituição do crédito tributário de PIS e COFINS não cumulativos sobre receitas no mercado interno (declaradas pela contribuinte como de exportação) e glosas de crédito que culminou na redução de saldo credor das contribuições.

Conforme se destaca do Relatório de Verificação Fiscal (fls. 35-50), o período fiscalizado compreende os meses de janeiro/2005 até 12/2006. A fiscalização entendeu que as receitas no período de apuração não podem ser consideradas como de exportação, pois foram remetidas para empresas comerciais exportadoras e, ainda, a contribuinte incluiu como receitas de exportações os produtos adquiridos de terceiros com o fim específico de exportação. Assim, o auto de infração concentra-se em dois aspectos:

### **I) Glosas de créditos de PIS e COFINS não cumulativos sobre:**

a) combustíveis e lubrificantes, tanto para veículos, como para limpeza e lubrificação dos equipamentos ligados ao setor produtivo;

b) partes e peças e despesas diversas, como material de construção, EPI, material de escritório e de consumo (post-it, papel higiênico), além de aluguel e custos com serviço de armazém de comercial exportadora;

c) serviços não utilizados no processo produtivo (serviços de roça, limpeza de floresta, extração de toras, carpintaria, manutenção de benfeitorias etc.). Há serviços que devem ser ativados, como os de construção civil para manutenção de casas e há serviços em que a nota fiscal foi emitida com irregularidade, sem indicação do CNPJ do emissor (Manoel Antônio Pereira & CIA LTDA);

d) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e frete de bens do imobilizado (fornalhas, estufa e máquinas em março, maio e junho de 2006);

e) aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero (formicidas e defensivos agrícolas nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

### **II) Receitas que não foram consideradas receitas de exportação**

a) vendas de produtos à comercial exportadora com fim específico de exportação, dando o tratamento de venda no mercado interno diante da insuficiência de provas

de uma efetiva exportação e porque as mercadorias, em muitos casos, foram enviadas para armazéns privados e não para recintos alfandegados;

b) inclusão de receitas de exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação nos cálculos do rateio proporcional.

Com a autuação a fiscalização juntou diversos documentos elaborados por ela (demonstrativos) ou pela própria contribuinte em respostas às diversas intimações realizadas durante o procedimento de fiscalização, tais como contratos, memórias de cálculo, notas fiscais e demonstrativos contábeis (fls. 38-3.674 do processo principal).

Por se tratar de PER/DCOMP, cabe ressaltar que o presente processo discute apenas o crédito glosado no processo onde se discute o auto de infração. Com isso, o resultado sobre a manutenção ou a reversão das glosas devem ser aplicadas para este processo.

Notificada do auto de infração em 10/11/2009, a contribuinte apresentou tempestivamente uma impugnação para a COFINS (fls. 58-75), defendendo, em breve síntese, um conceito mais alargado de insumos, devendo-se considerar despesa passível de crédito todos os gastos necessários para a obtenção da receita, sendo ilegal a instrução normativa SRF 404/2004:

a) combustível e lubrificante: afirmou que os combustíveis e lubrificantes são utilizados no processo produtivo. Embora admita a aquisição de combustível para uso em atividade alheia à produção, afirma que o volume para este fim alheio é ínfimo. Grande parte do consumo do combustível e lubrificante está relacionado com o processo produtivo. Todas as máquinas cortantes, tais como serras-fitas, moto-serras, destopadeiras e plaina, requer a utilização de combustível e lubrificantes tanto para o funcionamento, quanto para limpeza e lubrificação.

b) partes e peças: todos os itens relacionados pela fiscalização são onerados ao longo da cadeia produtiva pela COFINS, do que se conclui a possibilidade de crédito. As partes e peças são rolamentos, retentores, arroelas, parafusos, correntes, porcas, correias, arame farpado, pregos, e são itens obrigatórios e essenciais para o desenvolvimento de sua atividade produtiva.

c) quanto aos serviços, argumenta que são atividades preparatórias para a produção e que, sem estes serviços, há inviabilidade de início do processo produtivo. Argumenta que as notas fiscais já juntadas com a autuação e juntadas novamente com a impugnação demonstram que os serviços são roçadas de campo, roçada para o plantio de pinus ellioti, extração de toras, abertura de mata e roçadas para abrir caminho na floresta, arrasto e empilhamento de toras. Estes serviços são etapas de seu processo produtivo, merecendo ser admitido o crédito, pois insumos de sua produção.

Quanto aos documentos que não constam CNPJ do prestador (Manoel Antônio Pereira), ou mesmo número de autorização do fisco para confecção do bloco de notas, afirma que esse formalismo não pode prejudicar o adquirente de boa-fé, ora Recorrente, pois foi apresentado o contrato que subsidia a operação, bem como os pagamentos e lançamentos contábeis respectivos. A Recorrente é parte estranha na confecção e emissão da nota fiscal, faltando-lhe poder de polícia para verificar a regularidade de tais documento.

d) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e fretes de bens do imobilizado: estes fretes ocorrem como etapa precedente à exportação. É necessário enviar os produtos acabados para suas filiais localizadas nas proximidades dos portos de Itajaí, Paranaguá, Rio Grande e São Francisco. Assim, os fretes de transferência ocorriam unicamente por questão de logística, etapa essencial à atividade da impugnante. Defende que estes créditos são possíveis porque são insumos de sua atividade industrial. Transcreve algumas soluções de consulta da RFB autorizando o crédito.

e) insumos adquiridos e sujeitos à alíquota zero: mesmo sujeitos à alíquota zero são insumos de sua produção. A não cumulatividade da COFINS é mais ampla e calculada sobre a base e não sobre o tributo que incidiu na etapa anterior.

Em 27/09/2011, a 2ª Turma da DRJ/CGE proferiu o acórdão número 04-26.081 (fls. 134-146), julgando improcedente a impugnação para manter a totalidade do auto de infração. Cabe esclarecer que a decisão trata não apenas dos créditos, mas também das receitas de exportação, objeto do processo principal. Afirma que as exportações não foram suficientemente comprovadas, pois, os documentos trazidos pela contribuinte na impugnação não estabelecem um vínculo seguro entre as exportações consignadas nestes documentos e as mercadorias remetidas pela impugnante. Sobre este ponto, sublinhou:

*Ocorre que as operações foram realizadas com empresas que não revestiam a condição de comercial exportadora. Além disso, as mercadorias adquiridas por Prime Timber Indústria e Comércio de Madeiras S/A e Prime Lumber Indústria e Comércio de Madeiras Ltda. não foram remetidas a recinto alfandegado, mas a armazéns gerais, que são locais destinados à recepção, movimentação e guarda de mercadorias de terceiros, sobre os quais não há, em princípio, nenhum controle alfandegário.*

*No que concerne às vendas para Lprado Indústria de Madeiras Ltda. e Lprado Comércio Exterior Ltda., observou-se que nas respectivas notas fiscais foram consignados códigos de operação que não se refletiam remessas para exportação.*

*A nota característica tanto da primeira, quanto da segunda situação são a obscuridade e a incerteza das circunstâncias que envolvem as operações.*

Quanto às aquisições de produtos de terceiros para fim específico de exportação, o v. acórdão consignou que a própria contribuinte admitiu a existência destas operações em demonstrativo de fls. 217-219 (do processo principal) apresentados como resposta às intimação realizada durante a fiscalização, segregando as receitas próprias das receitas de vendas de produtos adquiridos de terceiro.

Quanto às glosas de crédito, o entendimento da r. decisão restou assim consignado, em síntese?

a) Combustíveis e lubrificantes: falta de demonstração da quantidade efetivamente empregada no processo produtivo e de quanto foi utilizado em outras atividades de natureza administrativa, como veículo da diretoria e ônibus para transporte de empregados. A Recorrente foi intimada para fazer esta comprovação e separação, mas não apresentou resposta esclarecedora, afirmando que não possuía estes controles.

b) Partes e peças: não se enquadram no conceito de insumos, devendo ser contabilizadas como ativo imobilizado. Afirma que o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 permite descontar créditos calculados sobre os bens e serviços utilizados como insumos na produção ou prestação de serviços. O conceito de insumos para fins tributários é aquele dado pela Instrução Normativa SRF nº 404/2004, isto é, devem ser consumidos no processo produtivo, sofrendo desgaste, alterações, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Com este raciocínio, estas partes e peças, por serem utilizadas na manutenção do ativo utilizados na produção, se incorporam ao bem e aumentam sua vida útil. Não sendo consumidos no processo produtivo, não podem ser classificados como insumos, mas sim como ativo imobilizado, sujeitando-se à depreciação ao longo do seu período de vida útil.

c) serviços não utilizados no processo produtivo: só pode ser calculado crédito sobre os serviços aplicados no processo produtivo. Nota fiscal que descreve de modo vago os serviços prestados não permite verificar se o serviço integra ou não o processo produtivo do tomador. Ainda, para gerar crédito, os serviços devem ser sujeitos à incidência das contribuições. Os documentos fiscais que representam as prestações de serviços são irregulares (sem número de autorização para impressão ou sem CNPJ do prestador) ou prestados por pessoas físicas, apenas formalmente constituídas como pessoa jurídica. Citando o doutrina de direito civil, afirma que toda atividade empresarial requer coordenação de fatores de produção, entre os quais a mão-de-obra. Assim, se alguém dizendo ser empresário individual presta serviço com pessoalidade, sem emprego de trabalho alheio, esse serviço é de pessoa física e não de empresa. Diante desta ausência de um dos fatores de produção que necessariamente integram a organização empresarial impede que se reconheça ali a existência de empresa.

d) frete de produtos entre estabelecimentos do mesmo titular: impossibilidade de creditamento sobre as despesas de frete entre estabelecimentos do mesmo titular, tendo em vista que o art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003 apenas permite o crédito nos fretes contratados em operações de venda. as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo titular, não produzindo a mudança de titularidade dos bens, não permite o crédito.

e) insumos sujeitos à alíquota zero: impossibilidade do crédito em aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero nos termos do art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003.

Inconformada da decisão, a contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 151-161). Na admissibilidade, este detalhe não foi tratado e o processo foi enviado ao E.CARF como recurso voluntário (fls. 172-173). Traz decisões paradigmas para reforçar seus argumentos da impugnação em relação ao conceito de insumos, acrescentando alguns julgados do E. CARF que aplicou o conceito de despesa necessária do art. 299 do RIR para aplicação do conceito de insumos de PIS e COFINS, acrescentando que foi provada a utilização de combustíveis e lubrificantes no processo produtivo e a utilização em outros setores, por ser mínima, não pode afastar o crédito, já que a destinação foi comprovada pelos registro contábeis; as partes e peças utilizadas para utilização em seu processo produtivo também deve ser reconhecido o crédito, já que a própria atividade da Recorrente exige tais itens para a manutenção de seu processo produtivo (arroelas, porcas, rolamentos, parafusos etc.); sobre as prestações de serviço, também afirma a essencialidade destes serviços para atividade produtiva, pois antes de serrar a madeira é preciso extrair, arrastar e empilhar as toras e, antes disso, é

necessário serviços de roçada para abrir caminho na floresta; traz decisão de despesa com armazéns e fretes entre estabelecimentos admitindo tais despesas como insumos.

A mesma diligência aplicada ao processo principal, foi resolvida também nos presentes autos. Na mesma data, em 24 de abril de 2013, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção deste E. CARF, proferiu Resolução nº 3101000.275 para converter o feito em diligência, requerendo a análise pela autoridade de origem dos seguintes aspectos:

*a) relacione as aquisições que entende não aparadas por documento válido, indicando: fornecedor, descrição do serviço ou bem, data do recibo/nota; valor e página do documento no processo, indicando se foram contabilizadas como ativo permanente ou custo de produção;*

*b) relacione as aquisições registradas na contabilidade como ativo permanente e as contabilizadas no custo de produção, com as informações de: fornecedor, descrição do serviço ou bem, data do recibo/nota; valor e página do documento no processo, excluindo as indicado na alínea "a" acima;*

*c) concluídas as planilhas previstas nos itens "a" e "b" acima, intimar o contribuinte para que, querendo, apresente, no prazo de 60 dias, laudo técnico de descrição e avaliação do processo produtivo da empresa, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica no CREA, no qual deverá descrever o processo produtivo e indicar em que fase da produção os insumos adquiridos são utilizados, a função de cada produto ou serviços dentro do processo.*

Para início da diligência fiscal, a autoridade administrativa intimou a Recorrente para cumprir o item "c" acima (fls. 179-178), porém, não foi atendida. Ainda, em fls. 184-185 intimou a Recorrente para apresentar algumas notas fiscais faltantes para comprovar a venda para fins específicos de exportação, situação totalmente alheia aos autos, pois referente ao processo principal, mas atendida pela Recorrente.

Em 06 de fevereiro de 2016 (três anos depois), a autoridade de origem apresentou seu relatório de diligência fiscal com as planilhas contendo as informações solicitadas pelo r. despacho de diligência nas alíneas "a", "b", bem como sobre as receitas de exportação ventiladas no processo principal (fls. 224-266), explicando as informações que buscou evidenciar em cada coluna da planilha.

A Recorrente apresentou sua resposta à diligência, informando que não apresentou o laudo elaborado por engenheiro conforme alínea "c" porque a empresa não se encontra mais em funcionamento há aproximadamente 05 anos. Quanto à planilha de exportações afirmou que a autoridade não atendeu à diligência neste item pois ocultou a informação de que todas as notas fiscais ali discriminadas foram emitidas com o CFOP 5501 ou 6501 (remessa de produção do estabelecimento com o fim específico de exportação). Com isso, requer o complemento desta informação para atendimento da diligência.

A autoridade fiscal apresentou o complemento da diligência fiscal em fls. 286-344, repetindo todas as informações apresentadas, apenas adicionando na planilha referente à alínea "d" (receitas de exportação) as colunas com as informações dos CFOPs 5501 ou 6501 conforme argumentado pela Recorrente.

É o relatório, passa-se ao mérito.

**Voto****Conselheiro SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR**

Saliente-se que o presente recurso é um Recurso Especial. O fundamento utilizado pela recorrente foi o art. 64, II, 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Sua interposição seguiu os requisitos de interposição desta peça recursal, dirigindo seu recurso à Primeira Turma Ordinária do CARF, sendo que a decisão guerreada é um acórdão proferido pela 2ª Turma da DRJ de Campo Grande.

Ainda, a Recorrente pretendeu demonstrar que preenche os requisitos do Recurso Especial previstos do art. 67 do RICARF, argumentando a existência de divergência de interpretação das turmas de Câmara do E. CARF acerca do conceito de insumos das contribuições, cumprindo, ainda, os requisitos de demonstrar os paradigmas, com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

Assim, percebe-se que Recorrente não apresentou recurso contra a decisão da DRJ, mas sim contra uma inexistente decisão de turma do CARF e não discutiu questões de fato e de direito, nem as provas carreadas aos autos, pois tratou seu recurso como recurso especial. Pela análise do recurso, não é possível aplicar a fungibilidade para admiti-lo como recurso voluntário, tendo em vista que toda a argumentação foi montada para um outros recurso, bem diverso do voluntário.

Nesta medida, há que se reconhecer que não houve a interposição de recurso voluntário, com o que, não é possível conhecer do recurso especial.

Isto posto, nego conhecimento ao recurso.

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator