



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

**Processo nº** 11020.720064/2008-74  
**Recurso nº** 876.192 Voluntário  
**Acórdão nº** **3302-01.073 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 07 de julho de 2011  
**Matéria** COFINS - Ressarcimento de Crédito - Frete entre estabelecimentos  
**Recorrente** PRIME TIMBER IND. E COM. DE MADEIRAS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**CRÉDITO. INSUMOS.**

Os gastos com frete de produtos entre estabelecimentos não geram direito ao crédito de COFINS não cumulativo, eis que tal serviço não é utilizado como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto. Designado o conselheiro Alan Fialho Gandra para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

Fabíola Cassiano Keramidas – Relatora

(Assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra – Redator Designado

**EDITADO EM: 01/08/2011**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Alan Fialho Gandra (Redator Designado), Fabiola Cassiano Keramidas (Relatora), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

1. Trata-se de Pedido de Ressarcimento de COFINS, derivado de créditos acumulados na apuração não cumulativa, em razão de exportações de mercadorias para o exterior do País (artigo 5º, §1º da Lei nº 10.637/02). O crédito é relativo ao 1º Trimestre de 2007, no valor total de R\$ 265.560,99 (fls. 01/03).

2. A autoridade fiscal manifestou-se (fls. 06/08) pela glosa de parte dos créditos, em razão de a Recorrente ter calculado crédito sobre valores de frete de produtos acabados, entre estabelecimentos.

3. O Delegado da Receita Federal de Caxias do Sul/RS, acatando as conclusões do Agente Fiscal (fls. 08), reconheceu apenas parcialmente o direito creditório da Recorrente, mantendo a glosa dos valores relativos a créditos derivados de frete de produtos acabados, entre estabelecimentos.

4. Promovidas as verificações necessárias e após constatado que a Recorrente não possuía débitos em aberto perante a Receita Federal, que autorizassem a compensação de ofício de quaisquer valores, a Recorrente, uma vez intimada, apresentou sua Manifestação de Inconformidade (fls. 36/44).

5. A Recorrente rechaça o procedimento fiscal, por entender que os custos incorridos com o transporte de produtos – ainda que entre estabelecimentos da empresa – configura-se etapa essencial da venda dos bens. Isto porque é necessário para que ocorra a exportação (venda) dos produtos, que os mesmos sejam transferidos dos estabelecimentos produtores para aqueles que se encontram mais perto dos portos de Paranaguá, Itajaí e Rio Grande – de onde são transportados para o exterior. No mesmo sentido, produtos oriundos de uma unidade produtora no interior do Estado são trazidos para a Matriz da empresa, de onde podem ser diretamente vendidos. Assim, por se tratar de custo essencial à atividade, as despesas de frete dos produtos entre estabelecimentos não poderiam ser desqualificadas como insumos da atividade, o que lhe garante o direito ao crédito de COFINS, na sistemática não cumulativa, sobre tais dispêndios.

6. Alega, ainda, que é incorreta a pretensão fiscal de limitar o direito ao crédito dos contribuintes, pois a incidência da COFINS se dá sobre a totalidade da receita da pessoa jurídica. Ou seja, se a incidência – na forma não cumulativa – se dá sobre o resultado integral da atividade econômica desenvolvida, então os créditos têm de ser garantidos sobre todos os custos desta atividade econômica, sob pena de não se cumprir a não cumulatividade estabelecida. Entende haver, portanto, ofensa ao princípio da isonomia, do não confisco e à própria não cumulatividade.

7. Apresenta a Recorrente uma série de decisões da Receita Federal que evidenciam que o assunto é controverso mesmo dentro do próprio órgão. Alega, ainda que decisões contrárias ao creditamento, ainda que baseadas na Solução de Divergência nº 11/07 não podem prosperar, por ofensa ao princípio da hierarquia das normas, visto que Soluções de Divergência não poderiam ferir as disposições legais (que não criaram qualquer restrição ao crédito ora sob análise).

8. Sobreveio a decisão da DRJ (fls. 58/59), que manteve o que foi definido no Despacho Decisório, julgando improcedente a Manifestação de Inconformidade. Segundo a DRJ os custos de frete de produtos entre estabelecimentos não estariam vinculados à operação de venda, bem como a autoridade fiscal estaria obrigada a observar as manifestações do órgão a respeito da impossibilidade do creditamento pretendido.
9. Inconformada a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 62/71), no qual reitera os argumentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade e requer a reforma total da decisão da DRJ.
10. Vieram-me, então, os autos para decidir.
11. É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Relatora

Trata-se de Recurso Voluntário tempestivo, que atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A controvérsia gira em torno do direito do contribuinte ao crédito de COFINS não cumulativo sobre os custos incorridos com frete contratado para transporte de produto acabado entre estabelecimentos da empresa.

No caso da Recorrente o transporte se deu, na maioria dos casos, entre estabelecimentos produtores e outros estabelecimentos que se encontravam mais perto dos portos através dos quais remete suas mercadorias para o exterior (exportação). Outra parte do frete contratado foi para remessa dos produtos de uma unidade produtora no interior do Estado para a matriz, onde são realizadas a maior parte das vendas.

A Receita Federal tem se manifestado reiteradas vezes, em relação a uma série de custos de operações de contribuintes, contra o direito ao crédito, numa clara tendência restritiva. Tanto assim que as disposições contidas na Instrução Normativa nº 404/04 – que trata justamente da apuração não cumulativa da COFINS – estabelece que para fins da apuração do crédito a que o contribuinte tem direito, sobre os insumos utilizados na produção, o conceito de insumo é aquele trazido pela legislação do IPI. Vejamos:

*“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:*

$$(\dots)$$

*§ 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) 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;” (destaquei)

Da leitura dos dispositivos conclui-se que a Receita Federal, ao regulamentar a não cumulatividade trazida pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, pretendeu adotar os conceitos da legislação do IPI sem que, todavia, referida Lei assim determinasse.

Vale recordar que desde o surgimento da não cumulatividade do PIS e da COFINS muito já se discutiu sobre sua natureza. A princípio discutia-se se a não cumulatividade do PIS e da COFINS seguia o mesmo modelo – e, portanto, os mesmos princípios – da não cumulatividade do ICMS e do IPI. Após muitas discussões as decisões – tanto administrativas como judiciais – seguiram no sentido de reconhecer que a não cumulatividade das contribuições em tela é distinta daquela do ICMS e do IPI, especialmente porque a dos mencionados impostos segue regras próprias, estabelecidas na Constituição Federal.

Evidencia tal distinção o fato de que a não cumulatividade do IPI e do ICMS tem por base, na apuração dos créditos, o valor do imposto que foi recolhido na etapa anterior da cadeia de produção ou venda. No caso da não cumulatividade do PIS e da COFINS, por outro lado, pouco importa o que foi pago na etapa anterior, bastando que o contribuinte esteja sujeito a uma saída tributada nos termos da não cumulatividade, para que tenha direito a creditar-se de custos incorridos na atividade que gerou a receita tributada pelas contribuições.

Portanto, os limites conceituais da não cumulatividade e/ou da apuração de IPI e ICMS não se aplicam à não cumulatividade do PIS e da COFINS, pois não há, na legislação destas contribuições, qualquer menção à esta aplicabilidade. Impera esclarecer que já externei meu posicionamento neste sentido, acompanhando o Ilustre Conselheiro Relator Walber Jose da Silva, por meio de declaração de voto, na oportunidade do julgamento do processo nº 10247.000001/2006-19, o qual foi decidido por maioria pela então Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, *verbis*:

*“É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e Cofins, a não cumulatividade alcançava, penas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.*

*Em vista deste fato, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema. Todavia, este procedimento quase que automático e natural, ao invés de solucionar a questão, acaba por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.*

*A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo com a edição das medidas provisórias MP 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – Cofins. O*

*supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da carta magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), in verbis:*

*"Art. 195. ....*

*(...)*

*§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.*

*(...)"*

*Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material.*

*As contribuições ao PIS/Cofins, desde o início de sua "existência", pretenderam a tributação do faturamento das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.*

*Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.*

*No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.*

*Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/Cofins. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido citamos Marco Aurélio Greco, in "Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS", Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004: "Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum ao IPI e ao PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na*

*interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto 'receita' e não 'produto'.*

*O critério “receita”, ao contrário do critério “produto”, não possui, como bem esclarecido pelo mestre supracitado, “um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa”. Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação para ambos os regimes.”*

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos em toda sua atividade.

A este respeito também já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, ao prolatar a decisão contrária a Recurso Especial do Procurador apresentado nos autos do Processo Administrativo nº 11065.101271/2006-47. Na ocasião, no bem lançado voto do ilustre relator Henrique Pinheiro Torres, a CSRF rechaçou a equiparação do conceito de “insumos” utilizado na legislação do PIS e da COFINS, àquele presente na legislação do IPI. *In casu*, a CSRF firmou posicionamento no sentido de total distinção de conceito de insumo para a legislação de IPI e para a legislação de PIS e Cofins. Vejamos:

*“A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:*

*Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*

*Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de “insumos” aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*

*Em segundo lugar, ao usar a expressão “insumos”, claramente estava o legislador do PIS ampliando*

---

*aquele conceito, tanto que aí incluiu “serviços”, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.”*

O crédito foi reconhecido, nesta decisão em particular, sobre dispêndios com serviços de remoção de resíduos industriais que, embora não possam ser considerados como aplicados diretamente no processo produtivo – nos termos adotados pela legislação do IPI – devem ser considerados como insumos na Lei nº 10.833/03.

Superada esta primeira dificuldade, *mister* se faz analisar especificamente a despesa em discussão, qual seja, valor gasto com frete para o transporte dos produtos da Recorrente, com destino a outros estabelecimentos de sua titularidade – no mais das vezes visando mantê-los mais próximos dos portos de embarque de suas cargas com destino ao exterior (em operações de exportação), ou ainda, em estabelecimentos nos quais são realizadas as operações de vendas (internas – matriz) – entendo que não há como questionar a necessidade dos dispêndios em questão, para o desenvolvimento das atividades da empresa.

O objeto social<sup>1</sup> da empresa esclarece que a Recorrente é empresa exportadora e como tal, necessita, para o correto desenvolvimento de sua atividade, transferir as mercadorias produzidas para outros estabelecimentos situados perto dos portos que serão utilizados para a exportação.

Sem dúvida são despesas operacionais, necessárias à atividade da Recorrente, atividade esta que gera a receita tributável pela COFINS não cumulativa. Logo, entendo que tais despesas são insumos essenciais ao desenvolvimento das atividades da Recorrente, razão pela qual geram direito ao crédito de COFINS não cumulativa.

Neste sentido, com acerto a interpretação da Recorrente. Uma vez que o custo indicado está diretamente vinculado à atividade da Recorrente, é necessário reconhecer o direito do contribuinte à concessão do crédito, com base no artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.833/03.

Desta forma, por todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para garantir o direito à restituição integral do crédito de COFINS, sobre frete entre estabelecimentos da Recorrente, objeto deste processo.

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

## Voto Vencedor

Conselheiro Alan Fialho Gandra, Redator Designado

---

<sup>1</sup> Art. 4º. A Sociedade tem por objeto social a indústria e o comércio de madeiras e seus similares, no mercado interno externo, bem como o florestamento, o reflorestamento e agroindústria, podendo, ainda, participar do capital de outras sociedades.

Consoante bem destacado pela i. Relatora “a controvérsia gira em torno do direito do contribuinte ao crédito de COFINS não cumulativo sobre os custos incorridos com frete contratado para transporte de produto acabado entre estabelecimentos da empresa”, créditos esses glosados pela fiscalização, quando da análise do pedido de ressarcimento formulado pela Contribuinte.

Em que pese o excelente argumento do voto acima, discordo do entendimento da eminente Relatora, pelas razões que passo a expor.

A propósito, vejamos o que reza(va) a Lei nº 10.833/03 quanto aos créditos que podem ser descontados, ressalvando que os grifos não constam do original:

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

~~*I — bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º; 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;*~~

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008)(Vide Lei nº 11.727, de 2008).*

~~*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*~~

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)*

*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)*

~~*III — energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*~~

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

~~*V — despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e*~~

~~Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;~~

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

~~VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;~~

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

Entendo que a lei ao relacionar os bens e serviços que geram direito ao crédito o faz de forma taxativa, quaisquer outros dispêndios, seja qual for a denominação, alheios ao que está enumerado na lei, não dá direito ao creditamento.

Dito isso, cabe verificar se o dispêndio em questão está contemplado pelo dispositivo legal acima transcrito.

Pelo o que deflui-se do voto da ilustre Relatora, o gasto em apreço se enquadraria no inciso II do retro citado artigo, sob o fundamento de que o custo indicado está diretamente vinculado à atividade da Recorrente, visto que uma de suas atividades é a exportação e como tal, necessita, para o correto desenvolvimento de sua atividade, transferir as mercadorias produzidas para outros estabelecimentos situados perto dos portos que serão utilizados para a exportação.

No entanto, *data maxima venia*, discordo desse entendimento sobretudo porque aquele dispositivo contempla apenas os serviços utilizados na fabricação ou produção. No presente caso, o frete em apreço é de produto acabado e, sendo assim, não foram utilizados conforme preceitua a lei.

Destarte, ao contrário do entendimento da Recorrente, os gastos em apreço não geram crédito do COFINS não-cumulativo, por falta de previsão legal.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, adoto e ratifico as razões e fundamentos do acórdão de primeira instância.

Pelas razões acima aduzidas e sendo o que basta para o deslinde processual, voto por **negar** provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra – Redator Designado