



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.003492/2009-48  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-013.201 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 13 de abril de 2022  
**Recorrente** INDUSTRIA DE MOLDURAS CATARINENSE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITOS PIS/COFINS. COMBUSTÍVEL PARA TRANSPORTE DE  
MATÉRIA-PRIMA NÃO CONSIDERADA INSUMO. IMPOSSIBILIDADE.  
Os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios e  
preponderantemente para transporte de madeira, matéria prima essa que não foi  
considerada insumo, por decorrência, também não podem dar direito ao  
creditamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do  
Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência interpostos pelo Contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3002-001.521**, de 15/10/2020 (fls. 1.157/1/170), proferida pela 2ª Turma Extraordinária da Terceira Seção de julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

**Do Pedido de Ressarcimento**

Trata-se o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito da COFINS (PER), vinculado às receitas de exportação, referente ao 2º trimestre de 2006. Atreladas a este PER foram apresentadas as Declarações de Compensação (fls. 2/7).

Para a análise do crédito, a Contribuinte foi intimada e apresentou os documentos comprobatórios do crédito pleiteado. A partir da análise dos documentos apresentados, a Fiscalização glosou, da base de cálculo do crédito, as aquisições de produtos e serviços que não se enquadram no conceito de insumos, no caso, itens cuja Nota Fiscal informa os CFOP 1556 e 2556 (uso e consumo), 1653 e 2653 (**combustíveis**) e 1933 e 2933 (peças de reposição e serviços de manutenção). Também foram glosados os valores das **aquisições de madeiras** utilizadas como insumo, em razão de as transações escrituradas não retratarem a realidade dos fatos.

A Fiscalização relata que conforme Termo de Verificação Fiscal - TVF e Termo de Constatação e Intimação nº 03/2001, juntados aos autos (trazidos do PAF nº 11516.0223/2010-06, referente a ressarcimento de crédito presumido de IPI), as empresas do grupo **Moldurarte** praticaram durante os anos de 2002 a 2006, reiterada e continuamente, **fraudes contábeis nos pagamentos de madeiras**, principal matéria prima dessas empresas, que instauraram completa insegurança quanto à efetividade das transações.

Por tais motivos, a DRF/Florianópolis/SC, reconheceu parcialmente o pleito, conforme consta dos fundamentos no **Despacho Decisório** de 26/10/2010 (fls. 314/321).

#### **Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância**

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresenta sua Manifestação de Inconformidade de fls. 332/378, relatando em síntese, que:

i) contesta a **glosa das aquisições de madeira**, alegando a inexistência de equívocos contábeis que comprometam a apuração do crédito da contribuição e defendendo que restou perfeitamente demonstrado o recebimento das mercadorias e a satisfação do preço (crédito), estando assim preenchidos os requisitos para o aproveitamento dos créditos;

ii) defende o direito ao crédito em relação a **peças de reposição e serviços de manutenção**, com base na legislação. Alega que “peças em geral (abraçadeira, acoplamento, adaptador, adesivo, broca, bucha, contatares, correia, disjuntor, lâmpadas, mangueiras, parafuso, pilha, pinos, polia, reator, retentor, rolamentos, etc.)”, são utilizadas na “reposição de peças já desgastadas nas máquinas e equipamentos utilizados no processo de industrialização;

iii) quanto ao **combustível**, explica que “é utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas (**madeiras**) adquiridas principalmente na região norte do Brasil, fazendo parte do custo de aquisição, ou seja, devem ser consideradas como insumos.

A **DRJ em Florianópolis (SC)**, apreciou a Manifestação de Inconformidade que, em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 07-40.807**, de 11/10/2017 (fls. 1.101/1.118), considerou procedente em parte a Manifestação apresentada, dispondo que:

- quanto as aquisições de matéria-prima (**madeira**) - “*Foram glosados os valores das aquisições de madeiras utilizadas como insumo, em razão de as transações escrituradas não retratarem a realidade dos fatos. A verificação fiscal abrangeu em conjunto as quatro empresas do mesmo grupo (moldureiras), coligadas à época - Indústria de Molduras Moldurarte, Indústria de Molduras Catarinense Ltda, Indústria de Molduras H. Effting Ltda., Incomarte Indústria e Comércio de Molduras Ltda, que, segundo consta dos autos, **praticaram durante os anos de 2002 a 2006, reiterada e continuamente, fraudes contábeis nos pagamentos de madeiras, principal matéria prima dessas empresas, que instauraram completa insegurança quanto à efetividade das transações**” (Grifei);*

- as despesas com serviços e aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à PJ domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo;

- quanto à aquisição de combustível, somente gera crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS e da COFINS se o combustível for utilizado em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

### Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 1.126/1.145, controvertendo três pilares argumentativos, **i)** o crédito oriundo de aquisição de madeira; **ii)** crédito oriundo de peças de reposição e serviços de manutenção; e **iii)** crédito oriundo de combustível utilizado para transporte de matéria-prima. Na parte que não obteve provimento, repisa os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade.

### Acórdão/CARF

O processo veio ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário e foi submetido a apreciação da Turma julgadora, que exara a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3002-001.521**, de 15/10/2020 (fls. 1.157/1/170), proferida pela 2ª Turma Extraordinária da Terceira Seção de julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nessa decisão a Turma decidiu que:

- é do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação;

- as despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País;

- os **combustíveis** utilizados preponderantemente para **transporte de madeira**, que não foi considerada insumo, por decorrência, também não podem dar direito ao creditamento.

### Recurso Especial do Contribuinte

Notificada do Despacho acima, o Contribuinte apresenta Recurso Especial de fls. 1.179/1.186, apontando divergência com relação à seguinte matéria: “direito à tomada de créditos sobre os **gastos com combustível** utilizado no transporte de matéria-prima (madeira)”.

Indica como paradigma os Acórdãos nº 3402-007.336 e 9303-010.544, argumentando que, a propósito da alegação recursal de que o combustível é utilizado nos caminhões próprios da empresa, para transporte das matérias-primas adquiridas à unidade fabril, o **Acórdão recorrido** entendeu que tais despesas não compõem o custo de aquisição das matérias-primas. Ressaltou que só dão direito a creditamento os gastos com serviços de frete prestados por terceiros.

Cotejando a decisão recorrida e o **Acórdão paradigma** n.º 3402-007.336, entendeu-se que não há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida. De outro lado, o **Acórdão paradigma** n.º 9303-010.544, de 15/07/2020, tratou da matéria, e reconheceu que, diverge da especificidade adotada pelo Acórdão recorrido: o paradigma, com supedâneo nos §§139 a 141 do Parecer Normativo Cosit n.º 8, de 2018, reconheceu o direito ao creditamento sobre os gastos com combustível consumido em qualquer etapa do processo produtivo, inclusive no transporte de insumos; a decisão recorrida, em sentido contrário, defendeu que, para ensejar o aproveitamento de créditos, os gastos com combustíveis deveriam compor o custo de produção.

Assim, no Exame de Admissibilidade do especial, concluiu-se que, cotejando os arestos confrontados (recorrido e paradigma n.º 9303-010.544), há entre eles, a similitude fática e divergência de interpretação da legislação quanto ao creditamento sobre os gastos com combustível consumido.

Com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – 3ª Seção/3ª Câmara, de 01/10/2021, exarado pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 1.233/1.238), **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

#### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

Regularmente notificada do Acórdão n.º 3002-001.521, de 15/10/2020 e do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte que foi dado seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 1.240/1.248, requerendo a manutenção da glosa das aquisições de combustível "utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas (madeiras) adquiridas", não havendo previsão legal para geração de crédito das contribuições e portanto, que seja IMPROVIDO o Recurso Especial de Divergência interposto pela Contribuinte.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

#### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento, de 01/10/2021, às fls. 1.233/1.238, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste presente voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

#### **Mérito**

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia sobre “**o direito à tomada de créditos sobre os gastos com combustível utilizado no transporte de matéria-prima (madeira)**”.

O Contribuinte afirma, tanto em sede de Manifestação de Inconformidade como no Recurso Voluntário (fl. 1.143) que, “Conforme comprovado, o referido combustível é utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas adquiridas principalmente na região norte do Brasil. O valor do combustível é incorporado ao custo da matéria-prima adquirida”.

No entanto, no voto vencedor do Acórdão recorrido restou assentado que, fls. 1.170, diverge quanto à possibilidade de aceitação dos **combustíveis e lubrificantes** utilizados preponderantemente para o transporte de madeira (matéria prima) como insumos aptos a gerarem crédito na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS. Isto porque, se concluiu pela “impossibilidade das madeiras adquiridas serem consideradas insumos”, por decorrência lógica, os combustíveis utilizados no transporte dessas madeiras também não podem gerar crédito.

No recorrido, concordando com os fatos descritos na decisão de piso, decidiu que, *“Foram glosados os valores das aquisições de madeiras utilizadas como insumo, em razão de as transações escrituradas não retratarem a realidade dos fatos”(“...”) que, segundo consta dos autos, praticaram durante os anos de 2002 a 2006, reiterada e continuamente, fraudes contábeis nos pagamentos de madeiras, principal matéria prima dessas empresas, que instauraram completa insegurança quanto à efetividade das transações.”*

No entanto, o Contribuinte argumenta no especial contra a glosa de aquisições de combustíveis - Notas Fiscais com CFOP 1653 e 2653, insistindo que esse combustível “é utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas (madeiras) e fazem parte do custo de aquisição da matéria-prima.”

Não assiste razão à Contribuinte. Explico.

Justamente por concordar com as razões do Acórdão recorrido sobre a impossibilidade das madeiras adquiridas (matéria-prima) serem consideradas insumos, por decorrência lógica, os combustíveis utilizados no transporte dessas madeiras também não podem gerar crédito.

Por oportuno, repisemos os termos do voto condutor da decisão da DRJ que, em síntese, explica o porquê das referidas glosas, transcreve-se o seguinte excerto: *“Foram glosados os valores das aquisições de madeiras utilizadas como insumo, em razão de as transações escrituradas não retratarem a realidade dos fatos. A verificação fiscal abrangeu em conjunto as quatro empresas do mesmo grupo (moldureiras), coligadas à época - Indústria de Molduras Moldurarte, Indústria de Molduras Catarinense Ltda, Indústria de Molduras H. Effting Ltda, Incomarte Indústria e Comércio de Molduras Ltda, que, segundo consta dos autos, **praticaram durante os anos de 2002 a 2006, reiterada e continuamente, fraudes contábeis nos pagamentos de madeiras, principal matéria prima dessas empresas, que instauraram completa insegurança quanto à efetividade das transações.**”*

Ressalta-se que é do Contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

Permite-se o aproveitamento do crédito sobre os combustíveis ao agregar custo ao insumo. O crédito sobre os gastos com combustíveis é o mesmo proporcionado pelo insumo. No presente caso, como os insumos não geram crédito das contribuições, os combustíveis utilizados nos veículos para transporte dessa madeira também não gera direito ao crédito.

Desta forma, os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios e preponderantemente para transporte de madeira e que, essa matéria prima, como relatado nos autos não foi considerada insumo, por decorrência, também não podem dar direito ao creditamento.

Com efeito, o frete é acessório do insumo (compondo seu custo) e o combustível é acessório do frete. Portanto, se o insumo em si não gerou crédito, por falta de comprovação de sua efetividade, o combustível utilizado no frete de aquisição desse insumo também não pode gerar crédito.

Logo, deve-se manter as glosas dos gastos com combustíveis e, portanto, considerar hígida a decisão recorrida.

### Conclusão

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, para no mérito, **negar-lhe provimento**, mantendo-se hígido o Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos