



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

Processo nº 13906.000098/2005-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-00.635 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de outubro de 2010
Matéria COFINS
Recorrente APUCACOUROS INDÚSTRIA E EXPORTAÇÃO DE COUROS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO..

Por falta de previsão legal, não geram direito ao crédito da COFINS as despesas realizadas ou incorridas que não se enquadrem no conceito de insumo, exceto as previstas na legislação. Também não geram direito a crédito as despesas que não forem comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

PRODUÇÃO DE PROVA. PEDIDO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA DE PEDIDO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Não é de ser deferido o pedido de realização de prova, mesmo a pericial, feito perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, se o contribuinte não requereu a realização de tais provas em primeira instância.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra - Relator.

EDITADO EM: 29/10/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 13-26.560, da DRJ/Rio de Janeiro/RJ, o qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada pela interessada.

Usando do princípio da economia processual e no intuito de ilustrar aos pares a matéria, adoto e ratifico excertos do relatório objeto da decisão recorrida, que bem descrevem os fatos até aquela fase dos autos, *ipsis verbis*:

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos de COFINS, apurados sob o regime não-cumulativo, referente ao 1º trimestre de 2005, decorrentes de operações de exportação.

A DRF/LONDRINA/PR exarou o Despacho Decisório de fls. 453, com base no Parecer SAORT/DRF/LON nº 269/2007 (fls. 450/452) e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 421 a 442), deferindo parcialmente o pedido da interessada, no sentido de reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 581.581,12 e homologar as compensações declaradas pelo contribuinte e discriminadas no Parecer. No Termo de Verificação Fiscal que embasou a decisão proferida consta consignado, em resumo, que

a) Em verificação por amostragem, constatou-se que os elementos que respaldaram o preenchimento do DACON foram devidamente registrados na escrituração fiscal e contábil do contribuinte;

b) Foram excluídos da base de cálculo dos créditos a descontar nos meses analisados, os encargos de depreciação que não se referem a bens do ativo imobilizado utilizados na fabricação de produtos destinados a venda ou à prestação de serviços;

c) Foram excluídos da base de cálculo dos créditos a descontar, as parcelas dos combustíveis e lubrificantes que a contribuinte não comprovou terem sido utilizadas na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços;

d) No mês de janeiro, o valor do crédito presumido relativo ao estoque de abertura declarado no DACON refere-se à parcela de 12/12 do estoque de abertura, acrescido da COFINS calculada sobre o valor das aquisições efetuadas em janeiro de 2004 mas que por terem sido recebidas e escrituradas em fevereiro daquele ano, não tiveram o crédito incluído no referido estoque, o que está sendo feito nesta oportunidade;

e) Foram incluídos na base de cálculo da contribuição devida nos meses analisados, os valores referente à recuperação de despesas, uma vez que não há previsão legal para a exclusão efetuada pelo contribuinte;

f) Encerrada a auditoria, a autoridade fiscal propôs que do valor total pleiteado pelo contribuinte, fosse considerado legítimo, para fins de compensação e/ou ressarcimento, conforme previsto no § 1º, inciso II e § 2º, ambos do art. 6º da Lei 10.833/03, o valor de R\$ 581.581,12.

Cientificada da decisão em 01/08/2007 (fl. 463), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 31/08/2007 (fls. 472 a 478), alegando, em síntese que

a) Os créditos referentes a combustíveis e lubrificantes foram excluídos sob alegação de que não houve comprovação de sua utilização na fabricação dos produtos ou na prestação de serviços. Comprova-se mediante notas de amostragem, a aquisição de óleo diesel e lubrificantes, os quais são consumidos nos veículos da empresa no transporte de matéria prima dos frigoríficos para a indústria e desta, após a industrialização, para seus compradores e portos onde serão exportados;

b) Os veículos da empresa também efetuam fretes e carretos, e notas de conhecimento de transporte (amostragem) que são receitas de serviços sujeitas à contribuição. Se os valores de fretes e carretos sofrem incidência da contribuição, logo se apresenta justo e correto que o óleo diesel necessário ao transporte também seja tributado pela COFINS. Dessa forma, a glosa relativa aos combustíveis não se sustenta;

c) Os valores de recuperação de despesas, se referem a faltas de empregados ao serviço, participação correspondente aos empregados no vale transporte e vale refeição, bem como ao convênio Senai, Sesi, reembolso Bradesco Seguros, reembolso DHL, reembolso Desp. Pinho, conforme listagem do Razão em anexo;

d) Tais valores não se referem a faturamento da venda de mercadorias ou prestação de serviços, mas recuperação de despesas. O STF já decidiu sobre a não incidência da COFINS sobre o alargamento da base de cálculo da Lei 9.718/98, art. 3º, § 1º;

e) Portanto, a tributação efetuada pela fiscalização sobre os valores relativos a recuperação de despesas não deve prevalecer por contrariar jurisprudência do e. STF já decidida no ano de 2005;

f) Requer a reconsideração do Despacho Decisório, para conceder o direito ao creditamento da COFINS referente às aquisições de combustíveis e lubrificantes, bem como a exclusão da base de cálculo da COFINS dos valores referentes a recuperação de despesas registradas no Razão.

Em 01/11/2007, o contribuinte apresentou o requerimento de fls. 510 a 513, dirigido ao Delegado da DRF/Londrina, pleiteando a aplicação da taxa SELIC para fins de correção monetária do crédito ressarcido, a contar a partir da data do protocolo do pedido de ressarcimento.

O processo foi encaminhado a esta DRJ/RJO II tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 340/2008.”

A DRJ **não** acolheu as alegações do contribuinte e manteve a glosa do crédito pretendido, em acórdão resumido na seguinte ementa:

“CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes, usados no transporte de matéria prima ou de produtos vendidos, não se caracterizam como insumo para fins de apuração de créditos a descontar na sistemática não-cumulativa.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. COMPROVAÇÃO.

Para fins de apuração dos créditos a descontar na sistemática não-cumulativa sobre gastos com combustíveis e lubrificantes a empresa deve manter registros contábeis e documentos capazes de comprovar e quantificar os valores vinculados à prestação de serviço de transporte rodoviário de carga.

BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

A COFINS incide sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, não havendo previsão legal para a exclusão de valores relativos a recuperação de despesas”.

Cientificada do acórdão, a interessada insurge-se contra seus termos interpondo recurso voluntário a este Eg. Conselho, alegando ser indevida as exclusões dos créditos relativos as aquisições de combustíveis utilizado no transporte de matérias-primas e produtos elaborados visto que tal direito está amparado pelo art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02, bem como pela IN-SRF nº 404/2004, art. 8º, I, *b* e *b.1*.

Ao final, requer a concessão do crédito glosado, ou, alternativamente, determinar a realização de diligência ou perícia para quantificar e comprovar as aquisições de combustíveis para o transporte de matérias primas e produtos elaborados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alan Fialho Gandra, Relator

O recurso voluntário merece ser conhecido, pois é tempestivo e preenche os demais requisitos formais e materiais exigidos para sua admissibilidade.

Inicialmente, importante salientar que a Recorrente insurgiu-se, no recurso voluntário, apenas contra a glosa dos créditos de COFINS referente a aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados na fabricação de produtos destinados a venda. Destaque-se que a Recorrente, no pedido de seu recurso voluntário, generaliza requerendo a concessão do “crédito glosado”, entretanto não contestou, no corpo da peça recursal, os demais créditos glosados nas fases anteriores. Portanto as demais matérias restam definitivas *ex vi* do disposto no parágrafo único do art. 42 do Decreto nº 70.235/72.

Aquisição de combustíveis e lubrificantes

Quanto ao assunto em destaque, valemo-nos do trecho do voto da decisão de primeiro grau, abaixo reproduzido, o qual adoto na forma do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, vez que aborda muito bem o tema.

“No que concerne aos gastos com combustíveis, saliente-se que de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram aceitos apenas os créditos de COFINS calculados sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes comprovadamente utilizados na fabricação de produtos destinados a venda, conforme valores relacionados em fl. 382. A parcela glosada, segundo informação da interessada, se refere a despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo da empresa em atividades distintas, quais sejam: no transporte de matéria prima dos frigoríficos para o seu estabelecimento industrial ou deste, após a industrialização, para seus clientes e portos onde são exportados, bem como na prestação de serviço de frete realizado pela empresa. Anexa aos autos cópia de algumas notas fiscais para fins de comprovação das referidas aquisições e de alguns conhecimentos de transporte objetivando demonstrar que a empresa executa serviço de frete.

Para a solução do litígio, faz-se necessário inicialmente observar o texto do artigo 3º da Lei 10.833/2003, que trata da apuração de créditos a descontar no regime não-cumulativo referente à COFINS:

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)

A sistemática de apuração não-cumulativa da COFINS foi regulamentada pela IN SRF nº 404/2004. A definição do conceito de insumos para fins de apuração do crédito a descontar foi estabelecida nos seguintes termos:

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:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

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

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

b.2) na prestação de serviços;

*§ 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) a matéria-prima, o produto intermediário, 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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Observa-se que a legislação prevê como condição para o aproveitamento de crédito calculado sobre aquisições de combustível, a sua utilização como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação do serviço, não podendo o termo "insumo" ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa. No caso de aquisição de bens, inclusive combustível, consideram-se insumos, para fins de apuração do crédito da COFINS, somente aqueles aplicados ou consumidos, de forma direta, sobre o produto em fabricação, no caso de empresa industrial ou, tratando-se de empresa prestadora de serviços, aqueles aplicados ou consumidos na execução do serviço.

Registre-se ainda que como a utilização desse crédito resulta em redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita, deve-se obedecer ao comando do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), que obriga à interpretação literal da

legislação que trata dessa matéria, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não previstos.

Dessa forma, os gastos vinculados a veículos da empresa utilizados no transporte dos produtos destinados à venda ou no transporte da matéria prima adquirida não geram direito a crédito no caso da empresa interessada, uma vez que o mesmo não se caracteriza como insumo para fins de apuração de crédito da COFINS, nos termos da legislação acima reproduzida, em razão de não ser diretamente aplicado ou consumido na fabricação dos produtos vendidos. São diversas as Soluções de Consulta, proferidas no âmbito das unidades regionais da RFB, firmando tal entendimento, dentre as quais, citamos apenas para exemplificar, a Solução de Consulta SRRF/9ª. RF/Disit nº 99, de 08/03/2007, cuja ementa assim dispõe:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: GASTOS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. OPERAÇÃO DE REVENDA. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes, usados no transporte de produtos a ser revendidos, não podem ser descontados como crédito na sistemática não-cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2002, art. 3º, I e II, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004.

Estando claramente delimitadas na legislação que rege a matéria as condições a serem observadas para que os bens e serviços, inclusive combustíveis, possam ser considerados aptos a gerar créditos a serem deduzidos dos valores apurados mensalmente da COFINS, cabe à administração, ao constatar o aproveitamento indevido de créditos não autorizados por lei, efetuar os ajustes necessários à correta determinação da contribuição a ser exigida ou do saldo de crédito a ser ressarcido.

Resta analisar a situação em que, segundo afirma a interessada, o combustível foi utilizado em veículos próprios na execução de serviços de fretes e carretos contratados por terceiros. De acordo com a legislação analisada, para as empresas dedicadas à prestação do serviço de transporte de carga, o combustível utilizado caracteriza-se como insumo, nos termos do artigo 8º, § 4º, inciso II da IN SRF nº 404/2004, gerando crédito passível de ser deduzido da contribuição devida, uma vez que neste caso, o combustível é diretamente consumido na execução do serviço.

No caso concreto, embora a empresa interessada não tenha por objeto a prestação de serviço de transporte prevista no artigo 3º do seu Estatuto Social (fls. 05 a 12), foram anexados aos autos, junto à manifestação de inconformidade, cópia de alguns Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (fls.

505/506), emitidos pela empresa, que atestam, em princípio, sua atuação neste ramo de serviço. Constata-se, ainda, que a receita decorrente desta atividade encontra-se registrada nos Balancetes mensais, anexados aos autos, na conta nº 3.6.01.01.00007 – “Prestação Serv. Fretes e Carretos”.

Ocorre, contudo, que a interessada não foi capaz de comprovar e demonstrar a parcela dos gastos relativos à aquisição de combustíveis efetivamente vinculados ao serviço de frete realizado. Observa-se que no trimestre em análise consta registro no balancete da empresa na conta acima citada correspondente a receita auferida em decorrência da prestação de serviço de fretes e carretos somente no mês de janeiro, no valor de R\$ 900,00. Por outro lado, a parcela glosada relativa a despesa com combustível no trimestre foi muito superior à receita contabilizada, sendo R\$ 39.115,91 no mês de janeiro, R\$ 61.439,48 no mês de fevereiro e R\$ 25.797,02 no mês de março. Está claro, portanto, que a despesa glosada não se vincula inteiramente às operações de frete realizado pela empresa a terceiros, não constando dos autos meios de identificar e individualizar os gastos passíveis de gerar crédito vinculado ao serviço prestado.

Portanto, para fazer jus ao crédito pretendido, deveria a interessada manter escrituração contábil, acompanhada dos documentos a ela relativos, capaz de distinguir as despesas vinculadas especificamente à atividade de serviço de frete. Diante da falta de comprovação e da impossibilidade de identificar e quantificar os valores de despesas vinculados à prestação de serviço, deve ser mantida a glosa efetuada pela autoridade administrativa”.

Em suma, a glosa dos créditos em apreço deve ser mantido vez que: a) a legislação de regência (Lei nº 10.833/03) determina que somente poderá descontar créditos calculados em relação aos 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; b) ausência de documentação e escrituração contábil que comprovem os valores vinculados à prestação de serviço, contrariando referida lei e o disposto no art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72.

Pedido de Diligência ou Perícia

Em relação ao pedido de diligência ou perícia cumpre registrar que a Recorrente o faz da seguinte forma, *in litteris*:

“A Requerente, desde já, protesta por prova pericial de conformidade com o artigo 17 e § único (sic), do Decreto nº 70.235/72, nomeando como Perito a Sra Eli Holak, brasileira, casada, contadora, residente e domiciliada no Município de Apucarana — Paraná, com escritório profissional à Rua Ponta Grossa, 1.616, Centro em Apucarana — Paraná, fone: (43) 3422-5144.

(...) ou, alternativamente, determinar a realização de diligência ou perícia para conforme acima especificado quantificar e comprovar as aquisições de combustíveis para o transporte de matérias primas e produtos elaborados”.

Analisando a matéria verifica-se que a interessada não requereu a realização de tais provas em primeira instância e não apresentou a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, contrariando o disposto no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72. Em consequência o pedido deve ser considerado não formulado *ex vi* do que dispõe o § 1º do art. 16 do referido diploma legal.

Com essas considerações, voto por **negar** provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra – Relator.