



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

**Processo nº** 15374.724427/2009-72  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** 3401-000.764 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Data** 25 de setembro de 2013  
**Assunto** COFINS  
**Recorrente** PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade, converter o julgamento em diligência nos termos do relator.

Júlio César Alves Ramos – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fenelon Moscoso de Almeida, Robson José Bayerl, Angela Sartori e Fernando Marques Cleto Duarte.

### **Relatório**

Cuida-se de PERDCOMP originária de pedido de restituição de Cofins não cumulativa/outras receitas (código de receita 5856), período de apuração abril/2005, decorrente de recolhimento a maior por falta de apropriação de determinados créditos.

Considerando a especificidade, a complexidade da situação e a riqueza de detalhes, adoto o bem elaborado relatório da decisão de primeiro grau, *verbis*:

*“A DEMAC/RJO exarou o despacho decisório de fl. 2435, com base no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2414 a 2434 decidindo reconhecer parcialmente o direito creditório, no valor de R\$ (...) e, em decorrência, homologar parcialmente a compensação declarada, até o limite do crédito reconhecido. No referido Termo consta consignado, em resumo, que:*

- a) *Verificou-se que os créditos utilizados para compensação foram apurados somente a partir da retificação no DACON e sua apuração se deu em decorrência do aumento expressivo no valor dos créditos da não-cumulatividade e redução do valor devido a título de PIS combustíveis e Cofins combustíveis;*
- b) *A análise pautou-se na auditoria dos créditos da não cumulatividade cujas retificações impactaram na apuração do crédito compensado, na auditoria dos créditos de maior valor e na base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativos combustíveis;*
- c) *A fiscalizada não conseguiu identificar os serviços aplicados em cada etapa do processo produtivo, limitando-se a apresentar relação geral dos serviços cujos valores utilizou como base de cálculo dos créditos descontados, sendo este um motivo suficiente para afastar o desconto de tais créditos, devido à impossibilidade de se atestar que se tratam de insumos diretamente aplicados ou consumidos no processo produtivo, como exige a legislação;*
- d) *Ainda que assim não fosse, a análise das planilhas apresentadas, da relação de produtos produzidos e destinados à venda e as atividades desempenhadas conforme estatuto social, permite ao menos identificar os serviços que flagrantemente não se caracterizam como insumos; (Adendo: estes serviços correspondem, exemplificativamente, a administração e fiscalização de obras, agência de viagens, desratização, desinsetização, hospedagem, exames clínicos, recepção e portarias, regência de coral, reprografia, planejamento de serviços de manutenção, recuperação de pneus, segurança do trabalho, construção instalação e montagem industriais e obras e reformas, construções, instalação e edificações em geral, dentre outros)*
- e) *A relação detalhada dos serviços glosados foi juntada aos processos de controle das DCOMP;*
- f) *Também foram objeto de glosa os valores dos serviços em relação aos quais não restou caracterizada a ocorrência da aquisição dentro do mês de apuração do crédito, quais sejam, aqueles que, simultaneamente, nem a data de emissão da nota fiscal, nem a data de contabilização se deram no mês de apuração do crédito a descontar;*
- g) *Com relação aos créditos relativos a despesas com armazenagem e frete nas operações de venda, a fiscalizada foi intimada a apresentar notas fiscais de serviços da Petrobrás Transportes S/A – TRANSPETRO e pelas empresas de táxi aéreo relacionadas na planilha apresentada. As notas fiscais apresentadas comprovam que tais despesas se referem a transporte concernente à logística interna da empresa, transporte de pessoas ou apoio aéreo na exploração e produção de petróleo, e não a fretes contratados para a entrega de mercadoria/produto ao adquirente;*
- h) *No caso da Transpetro, somente foram apresentadas cópias das “notas de débito” referentes a possível aluguel de seus navios. Os serviços se referem ao transporte do petróleo dos campos de produção para os terminais da própria Transpetro e de lá para as refinarias e para as distribuidoras. As empresas de táxi aéreo prestam*

*serviços de transporte de pessoas e de apoio aéreo logístico na exploração e produção de petróleo. Nenhum dos serviços citados se referem a frete nas vendas;*

- i) *A relação detalhada dos serviços de frete glosados foi juntada aos processos de controle das DCOMP;*
- j) *Com relação aos créditos nas aquisições por importação de bens insumos e para revenda, foi possível confirmar as importações listadas pela fiscalizada, bem como o pagamento do PIS e da Cofins incidentes na importação. Foram glosados apenas os valores concernentes a aquisições cujas importações não se deram dentro do mês de abril/2005;*
- k) *No caso de apuração extemporânea de créditos, a providência a ser tomada consiste na retificação do DACON relativo ao mês em que se deu a aquisição;*
- l) *Foram detalhadas as glosas de créditos relativos a aquisições por importação de bens utilizados como insumo ou para revenda. Foi considerada como data de aquisição a data do registro da DI original;*
- m) *Já no que diz respeito às aquisições por importação de serviços utilizados como insumos, a fiscalizada não logrou êxito em identificar os respectivos pagamentos do PIS e da Cofins. Na planilha apresentada não há informação quanto às datas dos recolhimentos nem quanto à identificação do CNPJ dos estabelecimentos que procederam a tais pagamentos, impossibilitando, assim, atestar que os pagamentos do PIS e da Cofins incidentes na importação efetivamente ocorreram;*
- n) *Quanto aos créditos relativos a aquisições de bens para revenda, analisados os documentos e informações apresentados em resposta à intimação, verificou-se que foram incluídos créditos sobre aquisições ocorridas em abril/2005 e em outros meses. Foram glosados os valores relativos a aquisições não ocorridas no mês de apuração do crédito a descontar, quais sejam, em que, simultaneamente, nem a data de emissão da nota fiscal de aquisição, nem a data da efetiva entrada do bem, se deram em abril de 2005;*
- o) *A fim de que se pudesse verificar a pertinência da redução da base de cálculo do PIS e da Cofins – Combustíveis promovida no DACON retificador, a fiscalizada apresentou planilhas e Razão Contábil da conta 3101110001 – “Faturamento bruto – Produtos – País”. Os valores escriturados são condizentes com os registrados no DACON retificador, à exceção do valor da venda de gasolina, exceto de aviação e de óleo diesel. No que tange ao valor devido de PIS/Cofins – combustíveis, foi considerado o valor resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo escriturada na contabilidade em relação à gasolina, exceto de aviação e óleo diesel e mantidos os valores sobre as demais receitas de venda de combustíveis, conforme declarado no DACON;*
- p) *Procedeu-se à apuração do PIS e da Cofins não-cumulativos, ficando demonstrado que, uma vez afastadas as parcelas indevidas de descontos, não subsistem os créditos de pagamento a maior tal como informado na compensação em foco, devendo ser não homologadas as DCOMPs referentes a crédito de PIS e Cofins – Combustíveis e homologada até o limite do crédito no valor original de R\$ (...) a DCOMP relativa a crédito da Cofins não-cumulativa.*

*A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório e respectivo Termo de Verificação Fiscal em 18/10/2012 (fl. 2435) e apresentou Manifestação de Inconformidade em 16/11/2012 (fls. 2439/2460), alegando, em síntese que:*

- a) *A adoção da corrente restritiva daquilo que se considera insumo já não encontra amparo na melhor doutrina e no CARF;*
- b) *As normas que instituíram a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não firmaram expressamente o entendimento de que por insumo haveria de ser conhecido somente os bens e serviços diretamente envolvidos na produção dos bens e serviços;*
- c) *As receitas de uma atividade empresarial não decorrem exclusivamente da aquisição de bens e serviços diretamente utilizados na cadeia produtiva, mas de uma gama de bens e serviços que compõem os custos envolvidos na própria existência e manutenção da atividade econômica;*
- d) *Uma vez verificada a relevância dos custos indicados na planilha, mostra-se latente o fato de que a decisão que determinou a glosa dos créditos gerados a partir deles está a merecer reparos, sob pena de violação dos dispositivos legais aplicáveis;*
- e) *De forma direta, clara e objetiva, o legislador garantiu ao contribuinte o direito de apropriação, nos meses subsequentes, do crédito não aproveitado em momento preterito, independentemente do motivo que o tenha impossibilitado de utilizá-lo no mês em que ocorreu o custo ou despesa, conforme se depreende do inciso I, § 8º, art. 3º da Lei 10.637/2002;*
- f) *A regra do inciso I, § 1º, art. 3º da Lei 10.833/2003 não instituiu condicionantes para o aproveitamento de créditos;*
- g) *Instruções Normativas editadas quando da instituição do sistema não cumulativo da Cofins demonstram o quanto irrelevante é a competência de origem do crédito para fins de seu aproveitamento. A Receita orientou que o contribuinte prestasse informações de custos e despesas ocorridos em meses diversos em um único DACON e que sua apresentação se desse em momento bem posterior à ocorrência das operações geradoras dos custos e despesas (INs 387/2004, 437/2004, 503/2005);*
- h) *Diferentemente do ICMS, o crédito do PIS e da Cofins não se origina do confronto entre operações de entrada e de saída de mercadorias, mas sim da própria ocorrência da operação passível de gerar o custo/despesa geradora do crédito;*
- i) *O processo da PER/DCOMP está, hoje, aparelhado para se atestar não só a legitimidade dos créditos apurados na forma do art. 15 da Lei 10.865/2004, mas também de todo e qualquer elemento inerente à aferição de seu regular processamento, independentemente do mês em que tenha se originado o direito creditório;*
- j) *O descumprimento da obrigação acessória, por si só, impõe, quando muito, a sanção administrativa pelo seu descumprimento, conforme § 3º do art. 113 do CTN, e não a rejeição do crédito arguido para fins de compensação e que representa a própria apuração da obrigação principal, regulada pela norma do § 1º do art. 113 do CTN;*
- k) *Conforme leciona a doutrina, bem como já decidido pelo CSRF do CARF, os gastos com frete de pessoas e produtos, passíveis de gerarem créditos do PIS/Cofins, não se restringem àqueles envolvendo a entrega de mercadorias/produtos aos clientes adquirentes;*

- l) *No que diz respeito aos serviços de táxi aéreo, é notória sua participação na cadeia, visto que utilizados para transporte de empregados até as plataformas localizadas em alto mar, onde serão envolvidos na atividade de exploração e produção de petróleo;*
- m) *Para que se dê o refino do petróleo, parte seguinte à exploração, é ele remetido para os tanques da contribuinte tão logo extraído do solo, ato último que se dá por meio dos serviços prestados pela Transpetro, sendo tal serviço, portanto, indispensável na atividade;*
- n) *A Solução de Consulta trazida pela Receita não encontra amparo em Soluções de Consulta posteriores;*
- o) *O frete suportado na cadeia produtiva já foi reconhecido pelo CARF como sendo insumo inerente à atividade, sem o qual se revelaria impossível a obtenção do resultado almejado pelo empresário;*
- p) *As notas de débito revestem-se de conteúdo suficiente para fins de provar a despesa suportada pela Contribuinte;*
- q) *Com relação à glosa de créditos relativos a aquisições por importação, a questão envolvendo a alocação do crédito em DACON oriundo de competência diversa daquela em que se deu o seu nascimento, o contribuinte se reporta às razões anotadas no item IV B para justificar a manutenção dos créditos provenientes da importação de bens para insumos e para revenda;*
- r) *Na medida em que referidos bens e serviços foram importados, mostra-se estranha a exigência do documento comprobatório do pagamento do tributo, quando foram apresentadas as respectivas DIs que jamais teriam o desembaraço concluído sem o recolhimento da Cofins;*
- s) *No que tange aos créditos relativos a aquisições de bens para revenda, a mesma lógica do item IV.B deve ser aplicada, já que uma vez comprovada a legitimidade do crédito não cabe à Receita negar a sua apropriação sob alegação de que o mesmo não teria sido apropriado na mesma competência;*
- t) *Por fim, protesta pela juntada de documentos relacionados e documentos complementares, bem como pela apresentação de outras provas que contribuam para o deslinde da questão e que seja julgada procedente a manifestação de inconformidade, declarando legítimo o direito à integralidade dos créditos apontados e a homologação das compensações.”*

A DRJ Rio de Janeiro I/RJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente, mediante acórdão assim ementado:

#### **NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.**

*Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.*

#### **COFINS NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS.**

*Na apuração não-cumulativa da COFINS, os créditos a descontar devem ser calculados em relação às aquisições de*

*insumos ou bens para revenda ocorridas no próprio mês de apuração.*

**COFINS. CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM FRETE.**

*Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias ou produtos diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.*

**COFINS. CRÉDITOS NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS.**

*Somente se admitem os créditos decorrentes da importação de serviços quando comprovados os efetivos recolhimentos da Cofins-Importação.*

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.**

*A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.”*

O recurso voluntário, com alguma variação, repete os argumentos da manifestação de inconformidade, acrescentando tópico atinente à dilação probatória e à necessidade de observância do princípio da verdade material.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso protocolado é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Reexaminando o caso à luz da legislação de regência da Cofins não cumulativa infere-se que algumas questões necessitam de maiores esclarecimentos para seu deslinde.

É o que ocorre, por exemplo, quanto à glosa de créditos exclusivamente em razão da extemporaneidade de seu aproveitamento, sem indagar se, porventura, tenham ou não sido apropriados no mês a que se referem, haja vista que tanto o art. 4º da Lei nº 10833/03, como o art. 15, § 2º da Lei nº 10.865/04, o admitem, nestes termos: “*O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sé-lo nos meses subseqüentes*”.

Portanto, a controvérsia não reside na extemporaneidade do creditamento, mas sim, na sua apropriação em duplicidade, o que, todavia, não é informado pelo Termo de Verificação Fiscal.

Esta nuance foi captada pela decisão recorrida, que, entretanto, preferiu suplantá-la aduzindo a ausência de certeza quanto ao seu aproveitamento no período de apuração próprio, senão veja-se:

*“No caso específico dos créditos relativos a aquisições por importação, cumpre mencionar que a Lei 10.865/2004, instituidora da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação, estabeleceu em seu artigo 15 a possibilidade de utilização, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, de créditos calculados em relação às importações sujeitas à incidência das referidas contribuições, de bens para revenda ou utilizados como insumos, dispondo, assim como a Lei 10.833/2003, que o crédito apurado e que não puder ser aproveitado no próprio período, poderá ser aproveitado em períodos subsequentes:*

(...)

*Frise-se que a controvérsia sobre a matéria ora em comento não reside na possibilidade de apuração de créditos calculados em relação à aquisição de bens importados com incidência da COFINS-Importação e do PIS-Importação, quanto à aquisição, no mercado interno, de bens para revenda ou quanto à natureza dos serviços contratados, mas sim no momento de apropriação de referidos créditos.*

(...)

*No caso específico dos autos, não há como se certificar se os valores glosados por terem sido indevidamente incluídos na apuração da base de cálculo dos créditos relativos a abril de 2005 não tenham sido também apropriados nos próprios meses a que se referem ou, ainda, que venham a ser mais uma vez computados quando da apuração dos créditos relativos a meses posteriores.” (destacado)*

Entendo que, se não há como certificar que aludidos créditos foram apropriados nos meses próprios, da mesma forma, não há como certificar se não o foram, de maneira que esta aferição se impõe, para evitar a glosa de créditos por presunção.

Respeitante às aquisições de frete, a razão da glosa se deveu ao entendimento que o transporte de pessoal e o apoio logístico, por parte das empresas de táxi aéreo, e de petróleo, das plataformas até as refinarias, não se qualificaria como frete sobre venda ou aquisição de insumos, de modo que não respaldaria seu aproveitamento por ausência de previsão legal.

Entretanto, se ultrapassado este raciocínio denegatório, segundo o Termo de Verificação Fiscal, haveria outro óbice, consistente na falta de apresentação da documentação adequada à prova do direito denegatório.

Contudo, esta segunda motivação, pelo que se extrai do referido documento se mostrou secundária e aparentemente pareceu não ser preponderante à denegação, pelo que, mostra-se necessário confirmar se tais operações estão devidamente documentadas.

Como não bastasse, as sobreditas “notas de débito” referentes à TRANSPETRO S/A registram que o serviço prestado à requerente, ao invés de frete, corresponderia a aluguel, no entanto, sem especificar o bem locado, em pese haver indicação de nomes de embarcações (Navio Grajaú, Navio Gurupá, Navio Caravelas e Navio Candiota).

Com estas considerações, proponho converter o julgamento em diligência para que seja providenciado o seguinte:

- 1) Verificar se os créditos extemporâneos, objeto de glossa, foram efetivamente aproveitados em períodos de apuração anteriores e se os valores coincidem com aqueles indicados pelo contribuinte;
- 2) Confirmar a existência de todas as notas fiscais dos serviços prestados pelas empresas de táxi aéreo, destacando individualmente os documentos não comprovados;
- 3) Verificar efetivamente qual o serviço prestado pela TRANSPETRO S/A, bem como os documentos fiscais que o amparam, a incidência tributária, o efetivo pagamento e a sua contabilização;
- 4) Elaborar relatório circunstanciado dos procedimentos realizados e suas conclusões;
- 5) Abrir vista ao contribuinte para manifestação, no prazo de 30 (trinta) dias.

Após a adoção das medidas, encaminhe-se o processo ao CARF para continuidade do julgamento.

Robson José Bayerl



## Ministério da Fazenda

### PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

#### Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ROBSON JOSE BAYERL em 01/10/2013 10:56:02.

Documento autenticado digitalmente por ROBSON JOSE BAYERL em 01/10/2013.

Documento assinado digitalmente por: JULIO CESAR ALVES RAMOS em 11/10/2013 e ROBSON JOSE BAYERL em 01/10/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 12/01/2021.

#### Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP12.0121.11458.V61V**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**  
**3B3DC8D9ACA25FB5DDC8DF3FE34C2B0650A53E60**