



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

**Processo n°** 16366.000602/2006-51  
**Recurso n°** 902.389 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-01.081 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 07 de julho de 2011  
**Matéria** COFINS NÃO CUMULATIVA  
**Recorrente** APUCACOUROS INDÚSTRIA E EXPORTAÇÃO DE COUROS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITO. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Somente geram crédito de Cofins os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observado as ressalvas legais.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

DILIGÊNCIA. MATÉRIA DE DIREITO. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia cuja realização revela-se prescindível para o deslinde da questão.

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 Alexandre Gomes (relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto. Designado o conselheiro Alan Fialho Gandra para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Alexandre Gomes - Relator.

(Assinado digitalmente)

Alan Fialho Gandra – Redator Designado

EDITADO EM: 24/10/2011

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

Por bem retratar a matéria versado no presente processo, transcreve-se o relatório produzido pela DRJ do Rio de Janeiro II:

*Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos de COFINS, apurados sob o regime não-cumulativo, referente ao 1º trimestre de 2006, decorrentes de operações de exportação.*

*A DRF/LONDRINA/PR exarou o Despacho Decisório de fls. 430, com base no Parecer SAORT/DRF/LON nº 273/2007 (fls. 427/429) e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 390 a 413), deferindo parcialmente o pedido da interessada, no sentido de reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 349.152,19 e homologar as compensações efetuadas pelo contribuinte e relacionadas 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 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;*

- c) 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;*

- d) 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;*

- e) 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\$ 349.152,19.

Cientificada da decisão em 02/08/2007 (fl. 453), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 31/08/2007 (fls. 463 a 469), 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;

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. 503 a 506, 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 par dos argumentos lançados na Impugnação, proferiu-se decisão não reconhecendo os créditos pleiteados e que assim ficou ementada:

Em seu Recurso Voluntário a recorrente limitou-se a insurgir-se contra a glosa dos gastos com combustíveis e lubrificantes, que entende serem passíveis de creditamento, bem como, protestou pela realização de perícia técnica para a comprovação dos gastos com combustíveis e lubrificantes na frota própria.

## Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Gomes, Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos e dele tomo conhecimento.

Com o protocolo do Recurso Voluntário a matéria a ser analisada no presente processo está limitada a possibilidade de utilização dos gastos com combustíveis e lubrificantes na sistemática de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativa.

Na decisão proferida pela DRJ o tema assim ficou retratado:

*No que concerne aos gastos com combustíveis, saliente-se que de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram aceitos apenas os créditos de PIS calculados sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes comprovadamente utilizados na fabricação de produtos destinados a venda, conforme valores relacionados em fl. 389. **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.*

A lei 10.637/02 que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), bem como a Lei 10.833/03, assim prescreve:

***Art. 3º** Do valor apurado na firma 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 Lei 10.833/03, que tratou da não-cumulatividade da COFINS, possui o mesmo dispositivo legal acima transcrito, tratando a matéria de forma igual.

Do exame atento do art. 3º *caput* e parágrafo 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que estas leis adotaram uma sistemática em que as contribuições incidem sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com o desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente aos custos, encargos e despesas suportados pela empresa no decorrer de suas atividades.

Vale destacar que a chamada “não cumulatividade” do PIS e COFINS não guarda qualquer simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS.

Assim, a primeira diferença que destacamos é de ordem jurídica: a sistemática “não cumulativa” do PIS e COFINS, diferentemente da existente para o IPI e o ICMS, não vem prevista na Constituição Federal e sim em lei ordinária.

Outra diferença tem relação com o método da “não cumulatividade” formalmente erigido pelo legislador ordinário para o PIS e COFINS.

Para essas contribuições, o Poder Executivo, ao editar as MPs 66/02 e 135/03, optou, conforme exposição de motivos da lei, pelo chamado “**Método Indireto Substantivo**”, como forma de garantir apenas neutralidade parcial do impacto tributário sobre os agentes da cadeia de valor.

Ou seja, na sistemática do PIS e da COFINS não cumulativa o direito ao crédito não leva em consideração o valor das contribuições pagas nas etapas anteriores, mas sim certas bases de créditos e débitos (valor dos bens e serviços) desde que sujeitos a tributação nesta etapa anterior.

De outro lado, no caso do IPI, temos o método de crédito do imposto que determina que o cálculo do crédito a ser utilizado leva em consideração o valor destacado de IPI na nota fiscal de aquisição dos insumos.

Porém a falta de melhor definição dos termos utilizados na Lei 10.637/02 e 10.833/03 acabou por permitir uma grande discussão a respeito do alcance da possibilidade de utilização dos créditos para abatimento das contribuições devidas.

De um lado, a Receita Federal que procura restringir o direito ao crédito igualando a sistemática de apuração a do IPI, ou seja, somente dariam direito ao creditamento as aquisições de insumos que se consumirem ou se desgastarem no processo produtivo, e de outro, os contribuintes, buscando um alargamento deste conceito de insumo.

A respeito do tema vale destacar recente decisão do Conselho Administrativo de Recurso Fiscal – CARF:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*CRÉDITO. RESSARCIMENTO. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado. (CSRF. Resp 248.457. Relator Henrique Pinheiro Torres Data Julgamento: 23/08/2010)*

Do voto do eminente Relator Henrique Pinheiro Torres destaca-se pela relevância para o aqui discutido:

*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.*

Após analisar o tema e os dispositivos legais relacionados, assim conclui o nobre relator:

*Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

Como vemos a jurisprudência administrativa do CARF caminha a passos largos para um distanciamento cada vez maior da aplicação dos conceitos do IPI na apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativo.

No mesmo norte, decidi a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF, de forma unânime, nos autos do processo 11020.001952/2006-22, de cuja ementa destaca-se:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de Apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005*

*(...)*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.*

*O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como toda e qualquer despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI. Uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.*

*(...)*

*Recurso Voluntário provido em Parte.*

Neste contexto, entendo que assiste razão a recorrente, que pode creditar-se das 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

Assim, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos acima expostos.

(Assinado digitalmente)

Alexandre Gomes

## Voto Vencedor

Alan Fialho Gandra, Redator Designado

Concernente a controvérsia relativa a utilização dos gastos com combustíveis e lubrificantes na sistemática de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativa, créditos esses glosados pela fiscalização, quando da análise do pedido de ressarcimento formulado pela Contribuinte, discordo do entendimento do eminente Relator, pelas razões que passo a expor.

Da leitura atenta do dispositivo legal acima reproduzido há que se concluir que a condição para descontar o crédito sobre combustíveis e lubrificantes é que eles sejam usados na fabricação de bens ou produtos, estando superada a discussão se os mesmos são ou não insumos. A Lei determina que os mesmos sejam assim tratados.

Pelo o que deflui-se dos autos, o gasto em apreço não gera direito ao creditamento eis que não são utilizados na fabricação ou produção. No presente caso, o frete é de produto acabado e, sendo assim, não foram utilizados conforme preceitua a lei.

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.

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

Quanto ao pedido de diligência entendo ser prescindível a realização da mesma visto que o objeto em apreço trata-se de matéria de direito, portanto descabida para o deslinde da presente lide.

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