



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10840.000405/2005-22  
**Recurso nº** 1 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-005.632 – 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de setembro de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** USINA BAZAN S/A

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

Data do fato gerador: 30/11/2004

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte de funcionários e com as aquisições de combustíveis e lubrificantes não utilizados diretamente no processo produtivo.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3403-001.270**, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para, na parte que interessa ao presente julgamento:

- reconhecer o direito de crédito sobre as despesas com o transporte de funcionários;
- reconhecer o direito de crédito sobre os gastos com combustíveis e lubrificantes para o maquinário utilizado no corte e transporte da cana-de-açúcar.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial suscitando divergência quanto ao reconhecimento do direito de crédito sobre os itens relacionados acima. Em síntese, argumenta a Recorrente que tais bens/serviços não são consumidos diretamente em contato com o produto em elaboração, não fazendo jus, portanto, ao creditamento das contribuições.

Mediante despacho do Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões foram apresentados pelo sujeito passivo, requerendo o não provimento do recurso.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial apontando divergência quanto à possibilidade de aproveitar o crédito presumido da agroindústria em pedidos de restituição e compensação. Todavia, mediante despacho do Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF, foi negado seguimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

Em agosto de 2017 foi juntado aos autos Memorando e Termo de Desistência. Nesse último, o contribuinte reclama da não inclusão de parte dos débitos do presente processo na consolidação do parcelamento da Lei 12.996/14, conforme pedido apresentado em 18/06/2014.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-005.631, de 19/09/2017, proferido no julgamento do processo 10840.000403/2005-33, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão, quanto à admissibilidade do recurso e quanto ao mérito (Acórdão 9303-005.631):

### **Da Admissibilidade**

"Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os critérios de conhecimento trazidos pelo art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores. O que concordo com o despacho de exame de admissibilidade.

Contrarrazões devem ser consideradas, eis que tempestivas.

Recordo apenas que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional traz discussão acerca da constituição ou não de crédito sobre gastos com transporte de funcionários e com combustíveis e lubrificantes."

### **Do Mérito**

"(...)¹

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento da contribuição para o PIS no regime da não-cumulatividade previsto na Lei 10.637/2002. Como visto, a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

O objeto de discussão no recurso do contribuinte é quanto à possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade do PIS sobre despesas com serviços de transporte de funcionários utilizados no corte da cana-de-açúcar e com as aquisições de combustíveis e lubrificantes não utilizados diretamente no processo produtivo.

O acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de tal creditamento, afirmando que tais itens integram o conceito de insumos utilizados na produção dos bens produzidos e vendidos pelo produtor/vendedor.

---

¹ Deixou-se de transcrever o voto da relatora do paradigma, que defendia o direito ao creditamento dos bens/serviços objeto do recurso, pois esse entendimento foi vencido na votação, não se aplicando, portanto, à solução do presente litígio (íntegra do voto no acórdão do processo paradigma). Transcreve-se, como mencionado, apenas o entendimento que prevaleceu.

A Fazenda Nacional insurge-se contra esta possibilidade argumentando em apertada síntese pela falta de previsão legal para a concessão dos créditos nesta hipótese.

Porém, como já dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da essencialidade, adotado pelo acórdão recorrido e pelo voto vencido.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º da Lei nº 10.637/2002, que trata das possibilidades de creditamento do PIS:

*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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);*

*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 - (VETADO);*

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

*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 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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*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 - 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);*

*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)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*(...).*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

*(...).*

Ora, segundo este dispositivo legal, somente geram créditos da contribuição os custos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos bens destinados a venda. Note que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não necessitaria ter descido a tantos detalhes.

No presente caso, é incontroverso que as despesas com serviços de transporte de funcionários, combustíveis e lubrificantes não foram utilizadas diretamente na produção dos bens produzidos/vendidos. Tais gastos foram incorridos com o custeio agrícola da cana-de-açúcar, mais especificamente com o maquinário utilizado no corte e transporte da cana-de-açúcar e no transporte de pessoas (trabalhadores rurais) entre a sede da empresa e a lavoura.

Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que os gastos com aqueles bens e serviços estão vinculados às atividades do contribuinte. Mas o legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviços. Portanto considerando que tais gastos não se enquadram no conceito de insumos nem foram utilizadas diretamente na fabricação dos produtos (açúcar e álcool) não é possível tal creditamento.

Assim, por se tratar de despesas com bens e serviços que não foram utilizados diretamente no processo de produção dos bens produzidos/vendidos, mas no custeio agrícola da cana-de-açúcar, as glosas dos créditos da contribuição, efetuadas pela autoridade administrativa, devem ser mantidas.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional."

Processo nº 10840.000405/2005-22  
Acórdão n.º **9303-005.632**

**CSRF-T3**  
Fl. 7

---

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido e, no mérito, o colegiado deu-lhe provimento.

assinado digitalmente

Rodrigo da Costa Pôssas