



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

Processo nº 10930.000845/2005-71
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-006.016 – 3ª Turma
Sessão de 28 de novembro de 2017
Matéria PIS - RESSARCIMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

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 a aquisição de uniformes/vestimentas, cuja aplicação não seja em decorrência de exigências legais, além da necessária comprovação de sua utilização diretamente no processo produtivo. Acata-se os créditos da aquisição de equipamentos de proteção individual em razão de seu necessário consumo, com o tempo, durante o uso no processo produtivo.

PIS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO.

No presente caso, as glosas referentes a cesta básica, vale transporte, assistência médica/odontológica, materiais de manutenção/conservação, materiais químicos e de laboratórios, materiais de limpeza, materiais de expediente, outros materiais de consumo, serviço temporário, serviços de segurança e vigilância, serviços de conservação e limpeza, serviços de manutenção e reparos, outros serviços de terceiros, exportação e gastos gerais, não são essenciais ao processo produtivo da Contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para reformular o acórdão recorrido no sentido de manter todas as glosas de créditos da não cumulatividade solicitadas no recurso especial, com exceção das referentes aos equipamentos de proteção individual aos quais o contribuinte tem direito à manutenção dos créditos, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen (suplente

convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial em menor extensão e Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), que lhe deu provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Ceconello. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto de Freitas Barreto e Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº 3401-001.713, proferido pela 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao crédito originado dos gastos com uniformes e vestuário, equipamentos de proteção individual, material de manutenção/conservação, material químico e de laboratório, material de expediente e serviços de manutenção e reparo, todos relacionados ao processo produtivo.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"As matérias agitadas pela Recorrente no Recurso Voluntário ora em julgamento giram em torno da glosa parcial efetuada pela DRF/LondrinaPR, mantida integralmente pela DRJ quando da apreciação da Manifestação de Inconformidade, em face seu pedido de ressarcimento de créditos do PIS/Pasep não cumulativo originado de aquisições havidas ao longo do quarto trimestre de 2004. Esse indeferimento parcial resultou também na não homologação de todas as compensações declaradas e que estavam atreladas ao pedido de ressarcimento.

De acordo com os termos em que elaborado o Recurso Voluntário, o inconformismo da Recorrente decorreu: a) da glosa de créditos relacionada a gastos com Alimentação de Pessoal; Cesta Básica; Vale Transporte;

Assistência Médica/Odontológica; Uniforme e Vestuário; Equipamento de Proteção Individual; Materiais de Manutenção/Conservação; Materiais Químicos e de Laboratórios; Materiais de Limpeza; Materiais de Expediente; Lubrificantes e Combustíveis; Outros Materiais de Consumo; Serviços de Segurança e Vigilância; Serviços de Conservação e Limpeza; Serviços de Manutenção e Reparos; Outros Serviços de Terceiros; Exportação (sic1) e Gastos Gerais, todos eles não admitidos pelo Fisco como se insumos fossem; b) glosa de créditos relacionada a pagamentos por serviços prestados por trabalhadores avulsos [pessoas físicas] em nome do sindicato da categoria; c) da inclusão, na base de cálculo do PIS/Pasep do trimestre em comento, de valores recebidos a título de indenizações de seguros; e d) da não adição, ao valor reconhecido, da atualização monetária calculada com base na taxa Selic, desde a data da protocolização do pedido.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. IDENTIFICAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO.

Na legislação que trata do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos não existe um comando para que, para a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996. Desta forma, o conceito legal de insumos e que está contido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não está restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses, àqueles itens que são capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PAGAMENTOS EFETUADOS A SINDICATO DA CATEGORIA DE TRABALHADORES AVULSOS, PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS.

Não obstante o pagamento pela prestação de serviços de movimentação e de arrumação de cargas tenha sido efetuado a um sindicato, pessoa jurídica, na verdade se deu desta forma em face de disposição normativa expressa IN INSS/DC nº 118, de 14/04/2005, de maneira que os serviços restaram efetivamente prestados por pessoas físicas, operação essa que, na forma da lei, veda o aproveitamento do crédito do PIS/Pasep.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS. INDENIZAÇÕES DE SEGUROS.

Os valores recebidos a título de “indenização de seguro”, na verdade, não representam a recomposição patrimonial, mas, sim, um ganho em face de uma perda anterior, a qual deve ser “reparada” por força contratual. Tratase, portanto, de uma receita e como tal sujeita à incidência da contribuição no regime da não cumulatividade.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE POR VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA.. De acordo com o artigo 13, c/c o art. 15 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, o aproveitamento de crédito não ensejará a atualização monetária de juros sobre os respectivos valores. Ademais disso, inaplicável ao caso as regras de atualização monetárias de valores retidos na fonte a título de PIS e de COFINS.

Recurso Voluntário Provido em Parte".

Ciente do referido acórdão e tempestivamente, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial quanto ao conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, aponta, como paradigma, o acórdão nº **203-12.448**. Em seguida, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, por ter sido comprovada a divergência, conforme se extrai do despacho de admissibilidade, fls. 999/1002.

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões, às fls. 1007/1018, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para manutenção do acórdão recorrido, no que se refere ao reconhecimento **do direito ao aproveitamento dos créditos originados nas aquisições e gastos com Uniforme e Vestuários, Equipamento de Proteção individual, Materiais de Manutenção/Conservação, Materiais de Expediente, materiais Químicos e de laboratórios, Serviços de Manutenção e Reparo.**

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte também interpõe Recurso Especial, alegando divergência referente (1) ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não-cumulativas; (2) à inclusão das indenizações de seguros na base de cálculo da Contribuição Social, e; (3) à atualização do ressarcimento pela taxa Selic.

Para comprovar a divergência jurisprudencial, aponta, como paradigmas, os acórdãos nºs **3202-00.226, para a divergência 1; 3202-000.871, para a divergência 2, e; 9303- 002.101 e 3401-002.448, para a divergência 3.** Em seguida, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, negou seguimento ao Recurso Especial do contribuinte, por entender que não foram atendidos os pressupostos necessários para sua admissibilidade à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. fls. 1103/1107

Processo nº 10930.000845/2005-71
Acórdão n.º **9303-006.016**

CSRF-T3
Fl. 6

Houve Reexame de admissibilidade do Recurso Especial, fls. 1108/1109, o Presidente do CARF, manteve na íntegra o despacho do Presidente da Câmara.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, restando contudo investigar adequadamente o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade, prerrogativa, em última análise, da composição plenária da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual tem competência para não conhecer de recurso especiais nos quais não estejam presentes os pressupostos de admissibilidade respectivos.

Inicialmente, cabe ressaltar que a admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Quanto ao Recurso da Fazenda Nacional, foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento, nos termos do despacho de admissibilidade, fls. 999/1002.

Passo ao julgamento.

A matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, envolve a interpretação do termo "*insumo*" previsto na legislação do PIS e da COFINS, de que trata o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Trata o presente processo sobre a glosa efetuada pela DRF/LondrinaPR, mantida integralmente pela DRJ, quando da apreciação da Manifestação de Inconformidade, em face seu pedido de ressarcimento de créditos do PIS/Pasep não cumulativo originado de aquisições havidas ao longo do quarto trimestre de 2004. Esse indeferimento parcial resultou também na não homologação de todas as compensações declaradas e que estavam atreladas ao pedido de ressarcimento pela Contribuinte.

Por outro lado, a decisão recorrida decidiu em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao crédito originado dos gastos com uniformes e vestuário, equipamentos de proteção individual, material de manutenção/conservação, material químico e de laboratório, material de expediente e serviços de manutenção e reparo, todos relacionados ao processo produtivo.

Em outras oportunidades, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumo no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, penso que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele freqüentemente defendido pelos Contribuintes.

Sem embargo, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente

vinculados, mesmo que, ao contrario de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contudo, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial à produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

In caso, verifico que a Contribuinte industrializa, comercializa no mercado interno e exporta diversos produtos (café solúvel, óleo de café, extrato de café, etc), de industrialização própria. Exporta ainda mercadorias adquiridas de terceiros. Tais valores estão devidamente registrados em seus livros contábeis/fiscais.

A Contribuinte fundamentou seu pedido nos termos do § 1º, II e § 2º, do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002, que prevêem que o valor do crédito da contribuição ao Pis não cumulativo resultante de suas operações com o mercado externo no período poderá, após a compensação da contribuição devida no mercado interno, ser utilizado na compensação de outros tributos e contribuições federais e, ao final do trimestre, restando saldo, poderá ser ressarcido em dinheiro.

Tal direito se encontrava regulamentado à época pela Instrução Normativa SRF 379 de 30.12.2003. Posteriormente a regulamentação foi feita na Instrução Normativa SRF, 460, de 18 de outubro de 2004, e alterações instituídas pela Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005.

Sem embargo, ressalta-se que a maior parte dos créditos se refere à aquisição de matéria prima (café cru) e de embalagens de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas aquisições de pessoas físicas foi considerado o crédito presumido previsto no § 10, do artigo 3º da Lei 10.637/2002, introduzido pelo artigo 25 da Lei 10.684/2003, que prevê a aplicação da alíquota de 1,155% (70% de 1,65%) sobre as referidas aquisições. As aquisições estão relacionadas, por divisão, juntamente com amostragem dos documentos, às fls. 373 a 399 e 402 a 411. Os créditos aproveitados pela Contribuinte foram acrescidos do ICMS e diminuídos do IPI (divisão de embalagens).

Deste modo, penso que o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do Pis e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, entendo para que se mantenha o equilíbrio normativo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de PIS/COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

“I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3o do art. 1o desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2o desta Lei;

*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. 2 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;*

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

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;

VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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 armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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".

Como visto, o conteúdo do inciso II supra, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS/COFINS, o que se coaduna com o presente caso (PIS).

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS. Diferentemente do presente caso, em que a decisão recorrida reconheceu o direito ao crédito originado dos gastos com material de manutenção/conservação, material químico e de laboratório, material de expediente e serviços de manutenção e reparo.

Como se observa, a maior parte dos créditos se refere à aquisição de matéria prima (café cru) e de embalagens de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas aquisições de pessoas físicas já foi considerado o crédito presumido previsto no § 10, do artigo 3º da Lei 10.637/2002, introduzido pelo artigo 25 da Lei 10.684/2003, que prevê a aplicação da alíquota de 1,155% (70% de 1,65%) sobre as referidas aquisições.

Por outro lado, a Contribuinte não teve nenhum interesse em apresentar seu processo produtivo, e fundamentar seu direito, pelo contrario, em sua peça Recursal alega

apenas que o direito a crédito "*conceito de insumo*" deve ser o mesmo aplicado ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro.

Esta E. Câmara Superior, atual composição, tem como regra debater "*insumo*" por "*insumo*", para verificar se de fato os insumos utilizados no processo produtivo são essenciais ao processo de produção, salvo entendimento dos Conselheiros Fazendários que não adotam o critério da essencialidade.

Neste sentido, em recente julgamento por esta Turma, os acórdãos de nºs **9303-005.678** e **9303-005.679**, julgado na sessão de 19 de setembro, de Relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, empreendeu toda fundamentação lastreada em laudos, processo de produção e essencialidade dos insumos utilizados no processo de produção.

Como dito, a maior parte dos créditos se refere à aquisição de matéria prima (café cru) e de embalagens de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nas aquisições de pessoas físicas já foi considerado o crédito presumido.

Nos termos do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, como pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresarial, entendo ser essencial atividade da Contribuinte, uniforme/vestuário e equipamentos de proteção individual, desde que, relacionados ao processo produtivo.

Para que não se alegue, omissão, obscuridade e contradição, utilizo subsidiariamente a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015, para que não reste qualquer resquício de dúvida quanto aos fundamentos empregados no *decisum*. *in verbis*:

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, mantendo somente como direito ao crédito por parte do contribuinte os valores referentes a gastos com uniforme/vestuário e equipamento de proteção individual.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, mas discordo em parte de suas conclusões a respeito da possibilidade de apurar créditos da não cumulatividade relativa ao PIS sobre os gastos com uniforme/vestuários.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS no regime da não-cumulatividade previsto na Lei 10.637/2002. Como visto o relator 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.

Concordei com o relator em relação à maioria das glosas mantidas por ele. Nossa discordância é específica em relação a uniforme/vestuário, tendo em vista que concordo com o afastamento da glosa relativa aos equipamentos de proteção individual na medida em que são consumidos, com o tempo, em aplicação necessária durante o processo de produção e não compõem o ativo imobilizado do contribuinte.

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

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 custos com bens e serviços utilizados como insumo 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.

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. Portanto, antes de iniciado ou após o encerramento do processo produtivo não é possível tal creditamento, a não ser nas hipóteses expressamente previstas na legislação, a exemplo do aproveitamento do crédito do frete na operação de venda (situação excepcionada expressamente pela lei).

Ressalto que considero que os uniformes/vestimentas utilizadas na fábrica em razão de exigências de ordem sanitárias em decorrência de normas legais, podem ser apropriados como créditos em face de seu consumo, com o tempo, diretamente no processo produtivo. Porém uniformes/vestimentas adotados por mero interesse do fabricante, sem demonstração de que sejam utilizados no chão da fábrica, não se revestem da previsão legal ao direito ao crédito.

Assim, diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, negando-o somente em relação à apropriação de créditos com equipamentos de proteção individual.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal