



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

**Processo n°** 11065.001086/2009-04  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-006.622 – 3ª Turma  
**Sessão de** 10 de abril de 2018  
**Matéria** PIS PASEP - NAO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** INDÚSTRIA DE PELES MINUANO LTDA.

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 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, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS sobre dispêndios com combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA COMPOSIÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO FABRICADO. CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS COM REMOÇÃO DE RESÍDUOS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente dão direito a crédito do tributo os gastos com insumos necessários à fabricação do produto e que, portanto, componham seu custo de produção. O serviço de remoção de resíduos, por ser posterior à fabricação do produto, não integra o custo e, assim, não enseja o direito ao crédito do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, (i) por maioria de votos, em negar-lhe provimento quanto ao restabelecimento da glosa sobre os créditos de combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria para transporte de insumos, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento; e (ii) por voto de qualidade, em dar-lhe provimento para restabelecer a glosa em relação aos créditos originados das despesas com remoção de resíduos industriais, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator Designado

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## 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 3403-002.784, proferido pela 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer: (a) a não incidência da contribuição em relação a créditos de ICMS transferidos a terceiros (reproduzindo decisão definitiva do STF no RE no 606.107/RSRG) ; (b) os créditos da contribuição em relação a combustíveis utilizados na frota da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos; e (c) os créditos da contribuição em relação a despesas de remoção de resíduos industriais.

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

*Versa o presente sobre pedido de ressarcimento (fls. 1 a 51) relativo a saldo credor da COFINS não cumulativa apurado no período de 1/10 a 31/12/2008. Do valor total solicitado, são reconhecidos pela unidade local da RFB R\$ 691.716,86, glosando-se a quantia de R\$ 61.329,31 (cf. Despacho Decisório de fls. 70 a 74), basicamente por cômputo incorreto de receitas*

*com créditos de ICMS transferidos a terceiros, pela utilização indevida de créditos sobre despesas com combustíveis e sobre despesas com remoção de resíduos industriais.*

O acórdão recorrido restou assim ementado:

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

*Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS. NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RSRG.*

*Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 606.107/RS, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62A de seu Regimento Interno.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos, e as despesas de remoção de resíduos industriais. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos da empresa que transportam funcionários.*

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso Especial, alegando divergência referente à geração de crédito nas aquisições de "combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos", e "despesas de remoção de resíduos industriais".

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, apontada, como paradigmas, os Acórdãos nºs 203-12.448 e nº 3801-00.470.

Em que pese a primeira análise de admissibilidade não ser objetiva, prolixa, foi dado seguimento ao Recurso referente a discussão "***Não inclusão: 1) dos combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de matéria-prima e produtos intermediários; 2) do serviço de remoção de resíduos***

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões.

No essencial é o Relatório.

## Voto Vencido

Demes Brito - Conselheiro Relator

O Recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

As matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito 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 art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, relacionados aos combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos e serviço de remoção de resíduos

Com efeito, 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 imponible.

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 a 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 tem como atividade o curtimento, a industrialização, a comercialização e a exportação de peles e tapetes, de móveis (sofás), de capas de couro bovino e de outros materiais para sofás.

Neste sentido, por força do que dispõe o art. 5º, I, da Lei n. 10.637/02, ela está dispensada do recolhimento do PIS/PASEP sobre as operações de exportação de mercadorias para o exterior, e tem assegurado o direito de crédito da mesma contribuição, na forma disposta pelo art. 30, do mesmo diploma legal.

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.

Dessa forma, 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 empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS/COFINS, referente a combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria para transporte de insumos.

## **SERVIÇOS DE TERCEIROS PARA REMOÇÃO DE LIXO INDUSTRIAL**

Quanto aos serviços de terceiros para remoção de lixo industrial, na acepção do conceito de insumo, como demonstrado amplamente junto aos autos, entendo essencial ao processo produtivo, considerando-se a imprescindibilidade e importância do serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Portanto, nos termos do artigo 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, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, dessa forma, entendo capaz de gerar créditos de PIS referente aos dispêndios de serviços de terceiros para remoção de lixo industrial.

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

Para que não se alegue, contrariedade, obscuridade e omissão, utilizo subsidiariamente a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015, para que não reste, 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 negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

## **Voto Vencedor**

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Conselheiro.

Em que pese a clareza e objetividade do voto do Conselheiro Relator, peço vênia para dele discordar em parte. Esclareço que apenas discordo quanto à questão do creditamento do gasto com retirada de resíduos industriais, acompanhando o Conselheiro Relator nas demais matérias enfrentadas neste recurso.

Meu entendimento é o de que não cabe crédito sobre o valor do serviço de retirada de resíduos que são gerados pela produção, por que essa retirada ocorre após o momento em que o produto está pronto para a venda. Saliente-se que, em que pese, durante o

processo industrial poder ocorrer simultaneamente fabricação e retirada de resíduos, do ponto de vista lógico, os resíduos são a consequência da produção e, assim, os resíduos retirados se referem a resíduos gerados por unidades prontas, ainda que novas unidades estejam sendo produzidas.

Pois bem, uma vez pronto o produto, qualquer gasto posterior, ainda que necessário para à atividade da entidade, em geral, não configura custo necessário a sua produção.

Com a produção completa e acabada no momento em que o produto é fabricado, em tese, nada impede que um cliente adquirisse aquele produto, antes da retirada dos resíduos gerados por sua fabricação. Ora, isso afasta a necessidade do gasto para fabricação do produto.

Reforça esse entendimento a Solução de Divergência Cosit nº 26 de 30/05/2008, que, analisando o gasto com transporte de produtos acabados, também utiliza, como razão de decidir a desnecessidade do gasto para que o produto esteja apto à venda. A seguir, encontra-reproduzida a ementa da referida solução de divergência:

*TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA; INSUMOS DA ATIVIDADE DE TRANSPORTE; CRÉDITOS DE COFINS. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.*

*2. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa.*

Portanto, ficam excluídos dos créditos da Cofins não cumulativa os gastos com a retirada de resíduos decorrentes da atividade de produção.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Processo nº 11065.001086/2009-04  
Acórdão n.º **9303-006.622**

**CSRF-T3**  
Fl. 10

---