



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

Processo nº	11065.002975/2007-19
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9303-006.607 – 3ª Turma
Sessão de	10 de abril de 2018
Matéria	PIS PASEP - NAO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	INDUSTRIA DE PELES MINUANO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS 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 e da mão-de-obra do parque industrial.

PIS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No presente caso, as glosas referentes a gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de mão-de-obra por não se tratar de insumos essenciais ao processo produtivo, impede a sua geração de créditos.

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 restabelecer a glosa relativa aos gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no

transporte de mão-obra, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento integral.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

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 Cecconello, 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 **3401-01.101**, proferido pela 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em dar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que não compõe a base de cálculo da contribuição valores relativos à cessão onerosa de créditos do ICMS e o aproveitamento de créditos relacionados aos combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-obra do parque industrial.

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

"Trata-se de PER/Dcomp entregue em 20/06/2007 no qual foi indicado crédito de PIS/Pasep a ser resarcido com fundamento no § 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, relacionado ao 1º trimestre de 2007, no valor de R\$ 319,610,71, cujo reconhecimento pela autoridade fiscal foi apenas parcial, da ordem de R\$ 306.647,91.

Segundo o Despacho Decisório, a glosa de parte do pedido foi motivada: a) pela não inclusão na base de cálculo da contribuição devida no período dos valores correspondentes à cessão de crédito do ICMS a terceiros; e pelo aproveitamento de créditos originados: b.1) da aquisição de combustíveis utilizados na frota própria de veículos; b.2) do pagamento de serviços a terceiros, pessoas jurídicas, pela prestação de serviços de remoção de resíduos industriais; b.3) da aquisição de mercadorias com o fim de exportação; e b.4) de bonificações, doações, amostras e indenizações recebidas.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, o valor do crédito de ICMS transferido a terceiros, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural do imposto Estadual. Apenas a parcela correspondente ao ágio integrará a base de cálculo das duas Contribuições, caso o valor do crédito seja transferido por valor superior ao saldo escritural.

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. TRANSPORTE DOS INSUMOS E DA MÃO-DE-OBRA DO PARQUE INDUSTRIAL. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins as indústrias têm direito a créditos sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-ora do parque industrial.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. SERVIÇOS DE TERCEIROS PARA A REMOÇÃO DE LIXO INDUSTRIAL. INSUMOS.

Os créditos decorrem das aquisições efetuadas no mês de serviços, utilizados como insumos, na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, entendendo-se como insumos, para esse fim, "os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto". De se enquadrar nessa descrição os gastos com serviços contratados junto a terceiros, pessoas jurídicas, para a remoção de lixo industrial".

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, alegando divergência jurisprudencial quanto à incidência das contribuições (para o PIS/PASEP e COFINS) na cessão de créditos de ICMS a terceiros, e à geração de crédito nas aquisições de "combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-obra do parque industrial".

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, foi apontado, como paradigmas, os Acórdãos nºs 3301-00.231, 2803-00.141 e 204-00.795.

Em seguida, o Presidente da 4º Câmara da 3º Seção do CARF, deu seguimento parcial ao Recurso, referente à discussão sobre "combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-obra do parque industrial".

Houve reexame de admissibilidade, o Presidente do CARF manteve o despacho do Presidente da 4º Câmara.

Devidamente científica, a Contribuinte apresentou contrarrazões.

No essencial é o Relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

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

A matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, se referem 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 à geração de crédito nas aquisições de "combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-obra do parque industrial".

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 Nacional, 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 contrário 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 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.

Nada obstante, por força do que dispõe o art. 5º, I, da Lei n. 10.637/02, a Contribuinte 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, nos termos do artigo 30, do mesmo diploma legal.

Destarte, 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 abranger todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, para que se mantenha 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.

Mas, concentrando-se a atenção da divergência dos autos, propriamente, relembre-se que o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo 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. 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;

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, referente aos combustíveis e lubrificantes utilizados em frota própria para transporte de insumos.

No que tange os dispêndios relacionados com despesas de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de mão-de-obra, entendo que estes não geram direito à crédito, pois não são essenciais ao processo de produção.

Para que não se alegue, contrariedade, obscuridade e omissão, utilize 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, dou parcial provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa relativa aos gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de mão-obra.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito