



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

Processo nº 11065.003174/2007-71
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-003.153 – 3ª Turma
Sessão de 25 de novembro de 2014
Matéria Crédito de Cofins - Conceito de insumo - Combustíveis e Lubrificantes
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA DE PELES MINUANO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. NÃO INCLUSÃO. UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. TRIBUNAIS SUPERIORES. ART. 543-B E 543-C DO CPC. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF. ART. 62-A DO RICARF. 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. Entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE nº 606.107.

NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS PELA FROTA DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA NO TRANSPORTE DE INSUMOS E DE MÃO-DE-OBRA ENTRE SEUS ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os combustíveis e lubrificantes consumidos por caminhões e automóveis da contribuinte, utilizados no transporte de insumos e de mão-de-obra entre estabelecimentos distintos da sociedade empresária, por não serem aplicados **diretamente** na produção ou fabricação bens ou produtos destinados à venda, não geram direito a crédito de PIS e de Cofins.

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.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª Turma** do **CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso especial, para considerar a impossibilidade de ressarcimento dos créditos sobre combustíveis e lubrificantes. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Nanci Gama, Ivan Allegretti, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Fabiola Cassiano Keramidas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente

Maria Teresa Martínez López - Relatora

Henrique Pinheiro Torres - Relator designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Fabiola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Maria Teresa Martínez López, Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Ausente o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, substituído, pelo Conselheiro Ivan Allegretti (Substituto convocado).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência tempestivo, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em face do Acórdão **3401-01.096**, por meio do qual deu-se provimento ao recurso voluntário.

A ementa dessa decisão, está assim redigida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

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-obra 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.

As matérias, objeto de recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional são:

- I- *CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS – se integra ou não a base de cálculo da COFINS (não cumulativa);*
- II- *combustíveis e lubrificantes – conceito de insumos – direito ao crédito.*
- III- *remoção de lixo industrial - conceito de insumos – direito ao crédito.*

Por meio do Despacho **340000.687**, e sob o entendimento de estarem presentes os requisitos de admissibilidade deu-se seguimento ao recurso.

A interessada apresentou contrarrazões ao recurso manejado pela Fazenda Nacional onde em apertada síntese pede a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relator, Relatora

O recurso, preenche os requisitos legais e dele tomo conhecimento.

I- CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS – base de cálculo da COFINS (não cumulativa)

Trata-se de PEDIDO DE RESSARCIMENTO de créditos de PIS e COFINS, do período de 01/04/2007 a 30/06/2007, respectivamente.

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 materiais para sofá.

A interessada apresentou, junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo/RS, um pedido de ressarcimento de "COFINS Não Cumulativo - Exportação", o qual foi indeferido em parte, porque, na análise da documentação que dava suporte a tal pretensão, o Fisco entendeu que:

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.

Compartilho do entendimento externado no voto vencedor do Ilustre Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, a seguir reproduzido:

CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS COM ORIGEM EM EXPORTAÇÕES: EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO

À luz do alargamento da base de cálculo promovido pelo art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º da Lei nº 10.833/2003,¹ a tributação (ou não) dos valores em tela enseja inúmeros debates, dando margem a três correntes: não incidência do PIS e da COFINS, exceto no que atinge a parcela correspondente ao ágio, quando for o caso; incidência sobre o valor recebido pela transferência, inconfundível que é o com montante do crédito cedido, de modo que a base de cálculo tributável será menor do que o crédito de ICMS negociado (quando houver deságio), igual (quando o valor cedido for idêntico ao pago pelo cessionário ao cedente) ou maior (quando houve ágio); e incidência sobre o montante transferido, independentemente de haver ágio ou deságio.

Entendo deva haver incidência tão-somente sobre o ágio, quando houver.

Como na situação destes autos a glosa correspondente aos valores do crédito de ICMS transferidos e inexistente notícia de que teria havido ágio, cabe dar razão à Recorrente neste ponto.

Para mim, a controvérsia há de ser dirimida levando-se em conta a natureza jurídica do crédito cedido, que permanece sendo de saldo credor escritural de ICMS, cuja utilização é submetida a regras rígidas. À semelhança do que se dá com o Crédito Presumido do IPI ressarcido, que também não deve

compor a base de cálculo do PIS e COFINS - inclusive no regime da não-cumulatividade, onde a base de cálculo das duas Contribuições é a receita bruta a englobar outras receitas além das provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços -, a natureza jurídica do crédito de ICMS determina o seu regime jurídico e, conseqüentemente, a caracterização como receita ou não, para fins da tributação analisada.

Como se sabe, institutos como decadência e prescrição, por exemplo, prendem-se a cada espécie jurídica delineada, de forma que uma caracterização ou classificação inadequada pode acarretar conseqüências em desacordo com as normas do ordenamento jurídico. Numa classificação do Direito, a maior utilidade está em permitir uma melhor compreensão do fenômeno jurídico. Se para um economista, por exemplo, o critério econômico pode ser o mais adequado e suficiente para uma classificação que pretenda averiguar em quanto um incentivo como o crédito presumido incrementou as exportações, para um operador ou cientista do Direito é diferente. No estudo dos fenômenos e institutos jurídicos, a classificação deve ser orientada pelas normas jurídicas, delas se extraindo a natureza jurídica do objeto investigado.

Na situação dos autos é indiscutível que o crédito em tela deve ser classificado como saldo credor escritural do ICMS, que define bem sua natureza jurídica e delimita o regime jurídico correspondente, a regular a forma e amplitude de utilização desse saldo, com obediência à Lei Complementar nº 87/96 e às diversas leis estaduais dispondo sobre o imposto.

Dispondo sobre o saldo credor do ICMS, a LC nº 87/96 estabelece o seguinte (negritos acrescentados):

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (Redação dada pela LC nº 102/2000)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Como é cediço, os créditos de ICMS devem ser empregados, inicialmente, para reduzir os débitos, no âmbito da não-cumulatividade própria. Depois, remanescendo saldo credor este pode ser empregado nos termos em que a lei estadual dispuser, comportando inclusive o ressarcimento, em algumas hipóteses. Seja deduzido dos débitos, ressarcido ou transferido a terceiros, continua com a mesma natureza jurídica. Daí não parecer razoável que, a depender da forma de utilização desse crédito, seja ou não tributado pelo PIS e pela Cofins.

Sublinho considerar irrelevante a contabilização desse crédito, pois a circunstância de constar do ativo, antes de ressarcido ou transferido a terceiros, não tem qualquer importância para caracterizá-lo como integrante da receita bruta tributável pelos PIS e Cofins. Também não vejo relevância na posição assumida pelo adquirente: tanto faz que o cessionário seja um fornecedor do cedente ou uma terceira pessoa sem vínculo anterior.

O importante é que, desde a origem e independentemente da forma de utilização, trata-se de créditos do ICMS.

Por oportuno, informo que a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes já decidiu, à unanimidade, pela exclusão dos créditos de ICMS transferidos, quando decorrentes de exportação. Refiro-me ao Recurso nº 148.095, Acórdão nº 204-03.395, sessão de 03/09/2008, relatora a ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Destacando que aquele julgado possui fundamentação diferenciada deste, já que lá é dado relevo à circunstância de se tratar de créditos oriundos de exportação, enquanto neste consideraria tal origem sem importância (se a lei estadual autorizar a transferência escorada no inc. II do § 2º do art. 25 da LC nº 87/96, que não se restringe a créditos da exportação, parece-me também não deva haver incidência do PIS e Cofins, assim como se dá quando a lei estadual se ampara no inc. II do § 1º do mesmo artigo, que se fere especificamente às operações de exportação), em reforço à interpretação acima explanada reproduzo parte do voto da douta Conselheira Nayra Bastos Manatta no Acórdão nº 204-03.395, que vai de encontro à minha argumentação:

Nesta questão adoto o entendimento do Conselheiro Jorge Freire esposado no Recurso Voluntário nº 137.860 que a seguir transcrevo:

‘Exsurge do relatado que a matéria posta ao conhecimento deste Colegiado cinge-se à incidência ou não da COFINS e do PIS sobre a cessão de saldo credor de ICMS oriundo de exportações e se sobre o valor ressarcível daquelas contribuições aplica-se ou não atualização monetária e/ou juros de mora.

A origem do saldo credor do ICMS sob análise decorre da norma constitucional que determina a não incidência deste sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior (CF, art 155, § 2º, X e LC 87/96, art 3º, II). O contribuinte, ao adquirir insumos, se credita daquele imposto (CF, art. 155, D, mas não pode aproveitá-lo no todo uma vez que destina sua produção ao exterior, acumulando, dessa forma, saldo credor. De outro turno, a Lei Complementar 87/97, em seu artigo 25, 1º, II, permite que os saldos credores acumulados possam ser transferidos a outros contribuintes do mesmo estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

Assim, a questão que se põe é identificarmos se essa transferência do saldo credor do ICMS se reveste da natureza jurídica de receita, pois só assim há falar-se em incidência da COFINS e do PIS. Afigure-se que não se está a discutir a legitimidade (decorrente de exportações efetivas) dos créditos ou sua liquidez e certeza, mas sim sua natureza jurídica.

O decisum vergastado entende que "a operação de transferência dos créditos do ICMS configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e a unidade da Federação, o do cedido", concluindo que "o negócio jurídico ora analisado não se enquadra em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição ...previstas na legislação."

De outra banda, a recorrente, adentrando na seara contábil, espousa entendimento que não podendo o valor do imposto recuperável (no caso, a cessão do crédito de ICMS) ser contabilizado como custo (referindo-se ao parágrafo único do art. 289 do regulamento do imposto de renda), "a não inclusão representa redução do custo real de aquisição de mercadorias ou matérias primas que se transforma, contabilmente, em um direito recuperável, cuja realização, seja para compensar débitos próprios do mesmo tributo ou através de transferências a filiais ou a terceiros para quitar débitos do mesmo tributo (ICMS), deve ser considerada como decorrente de uma recuperação da parcela não incluída no custo das mercadorias ou insumos adquiridos".

A natureza do crédito cedido é importante para o deslinde da lide. Na origem, o crédito do ICMS é um incentivo fiscal concedido pelo legislador constituinte e complementar no sentido de não incluí-lo no preço da mercadoria exportada, desonerando-o em relação às compras de insumos utilizados em produtos efetivamente exportados, como forma de incentivar às vendas da produção nacional ao exterior. Ou seja, o legislador, afrontando a sistemática da não-cumulatividade, permite a utilização de um crédito mesmo que não haja débito a ser compensado, uma vez que a saída para o exterior é imune, não havendo o que compensar.

Contudo, e mesmo por isso, se houver débito desse imposto, a utilização desse crédito incentivado deverá, primeiramente, ser compensado com aquele. Mas há outras formas de aproveitamento, caso ainda reste saldo credor, como será sempre o caso de empresas preponderantemente exportadoras.

Ao menos na legislação do ICMS no RS, sucessivamente, o saldo credor, poderá ser transferido para outro estabelecimento seu dentro do Estado do Rio Grande do Sul ou para outro contribuinte, dentro do Estado. Também, sendo impossível seu aproveitamento nas formas anteriores, poderá ser utilizado para pagar aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, bem como máquinas e equipamentos. E, por fim, transferi-lo para terceiros, contribuintes de ICMS, no Estado do Rio Grande do Sul, para que os adquirentes do crédito o utilizem para extinguir, pela forma de compensação seus débitos do tributo.

Esse crédito não se reveste da natureza de receita. Até porque não se pode cindi-lo para concluir que uma forma de aproveitamento gera acréscimo patrimonial e outra não. Se o crédito fosse transferido a uma filial da mesma empresa poderíamos falar em acréscimo patrimonial? Ou só há falar-se em acréscimo patrimonial quando há cessão do crédito a terceiro? A sua natureza é uma só, incindível.

Em face de tal, entendo que não se pode fazer uma leitura linear de que, aos olhos da norma impositiva, todo ingresso que represente acréscimo patrimonial ocorrido nas contas de receita da empresa constitui-se em base de cálculo da Cofins. Até porque, desta forma, estaríamos pautando a natureza jurídica dos aportes financeiros em função de sua escrituração contábil, e ai adentrariamos no caminho da imprecisão, quando estaríamos a discutir se o valor do crédito deveria ser escriturado como receita patrimonial ou como conta redutora do custo dos produtos exportados que deram à luz ao valor incentivado.

(...)

O que não se pode conceber é que a norma crie formas de aproveitamento de crédito oriundo da exportação de mercadorias, imunes de qualquer tributação, e, ao mesmo tempo, tribute o valor aportado por meio desse crédito somente quando ele for cedido a terceiros.

Nesse sentido, decisão do TRF4 quando julgamento do Mandado de Segurança nº 2005.71.08.001336-5/RS I, que restou ementado nos seguintes termos:

‘TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DE ICMS. IMUNIDADE. BITRIBUTAÇÃO.

O posicionamento adotado pelo Fisco ofende a regra constitucional de imunidade. 2. O ICMS de que trata a Fazenda já serviu de base de cálculo para apuração do PIS e COFINS a ser recolhido pelo fornecedor de insumos, portanto, pretender considerá-lo novamente é medida repudiada pelo sistema tributário’

JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA

Não obstante as considerações acima, é importante também trazer a Jurisprudência dos Tribunais Superiores. Registro, em análise o julgamento do Recurso Extraordinário nº RE 606107 que tinha desde 20.8.2010 sua repercussão geral reconhecida pelo colendo Supremo Tribunal Federal – STF. Verifico, no entanto que em **23.5.2013** ter sido julgado o mérito do tema com repercussão geral com a seguinte decisão:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário, vencido o Ministro Dias Toffoli. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 22.05.2013.

Para melhor elucidar a questão, transcrevo o acórdão publicado no DJE em 25/11/2013:

*RE 606107/RS - RIO GRANDE DO SUL
RECURSO EXTRAORDINÁRIO*

Relator(a): Min. ROSA WEBER

Julgamento: 22/05/2013 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Parte(s)

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PGFN

RECDO.(A/S) : SCHMIDT IRMÃOS CALCADOS LTDA

ADV.(A/S) : (...)

*EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO.
IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E
COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA.*

EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supra legal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como

aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF).

Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo artigo 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se o ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, §

1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

Em vista do exposto acima, vê-se que o Judiciário proferiu decisão definitiva, no sentido de que:

- i- não incide a COFINS e o PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional e;
- ii- O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, item I, “b” da CF, não se confunde com o conceito contábil. Por conseguinte, a decisão do Pleno do STJ assenta a tese da inconstitucionalidade da incidência do PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos.

Com a alteração regimental, que acrescentou o art. 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos devem ser observados no Julgamento deste Tribunal Administrativo. Assim, se a matéria foi julgada pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, a decisão deve ser adotada no CARF, independentemente de convicções pessoais dos julgadores.

Veja-se os referidos comandos legais:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

*Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

(...)

Verifica-se, assim, que a decisão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em caráter de definitividade, deve ser reproduzida pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

II- combustíveis e lubrificantes como insumos e III- remoção de lixo industrial - conceito de insumos – direito ao crédito

Penso que os dois itens podem ser analisados em conjunto.

A interessada, 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 materiais para sofá.

A D. Procuradoria, defende na definição de "insumo" o conceito restrito utilizado na legislação do IPI, interpretação esta superada pela doutrina e em especial, neste Colegiado. Na fundamentação exclusiva do IPI, não seriam considerados insumos os combustíveis e lubrificantes, quando não utilizados diretamente (agregados) na produção e fabricação dos bens destinados a venda, como é o caso do processo produtivo do contribuinte em referência.

A matéria diz respeito primeiramente ao conceito de insumo para o aproveitamento de crédito da COFINS, definição esta não prevista na legislação ordinária.

Penso equivocadamente utilizar tão somente os conceitos da legislação do IPI que definem para o imposto os termos matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, espécies do gênero insumo, como paradigma na aplicação da não cumulatividade do PIS e da COFINS, quando a legislação própria em momento algum utiliza tais termos.

O Parecer Normativo nº 65/79, alterou um posicionamento anterior sobre as regras que tratavam do direito de crédito no âmbito do IPI, em razão da alteração legislativa no RIPI/72 perpetrada pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI/79). Eis o que diz a ementa do referido Parecer Normativo, a saber:

“A partir da vigência do RIPI/79, ‘ex vi’ do inciso I de seu art.66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74.”

É importante novamente ressaltar que o mencionado Parecer Normativo, argüido pela PGFN, diz respeito ao conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem (para efeito de crédito básico), mas não define o conceito de insumo¹.

A legislação do IPI estabeleceu apenas uma definição legal dos termos (i) matéria prima, (ii) produto intermédio e (iii) material de embalagem, que pode variar de acordo com a norma legal. Esses termos podem ser estipulados pelo legislador de forma estrita, como no RIPI/72 ou de forma mais ampla, com a alteração do RIPI/79. A definição legal pode, ainda, ser delimitada em razão da aplicação do Direito aos casos concretos, que demandam uma interpretação específica e uma decisão do caso em concreto à luz da não cumulatividade prevista na Constituição. Como resultante, tem-se que a depender do bem, a discussão se confere ou não crédito para efeito da não cumulatividade pode variar. Cada caso deve ser analisado segundo as suas características.

No entanto, pode-se dizer que, quando a legislação do IPI utiliza o termo insumo, o faz em substituição aos termos específicos matéria prima, produto intermediário e material de embalagem. O faz, por exemplo, no artigo 42 do RIPI/10, ao dispor que podem sair com suspensão *“as matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem destinados à industrialização, desde que os produtos industrializados sejam enviados ao estabelecimento remetente daqueles insumos”* (inciso VI).

Nesse sentido, penso correto se dizer que matéria prima, produto intermediário e material de embalagem são espécies do gênero insumo, mas daí a dizer que o conceito de insumo restringe-se apenas àquelas três espécies, é contrariar a natureza das coisas.

¹ Insumo, segundo o Dicionário Houaiss, constitui “cada um dos elementos (matéria prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços”. Para o Dicionário Michaelis insumo “designa todas as despesas e investimentos que contribuem para a obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. O Dicionário Aulete, o conceitua como “cada um dos elementos ou fatores (como máquinas e equipamentos, energia, trabalho ou mão de obra) envolvidos na produção de mercadorias ou serviços.”

Não é possível estabelecer uma sistemática de não cumulatividade similar àquela aplicável ao IPI e ao ICMS, até porque o pressuposto de fato se mostra distinto, como reconhece Marco Aurélio Greco, em brilhante estudo sobre a matéria:

“Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;
- b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e
- c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto de ‘receita’ e não ‘produto’.

Além disso, a constatação de que o ponto de partida constitucional é outro implica em o sentido das normas que compõem o subordinação do PIS/COFINS, ainda que eventualmente utilizem as mesmas palavras utilizadas no âmbito do IPI, serem também diferentes.

O significado não é algo que se agregue indissociavelmente à palavra – como já o demonstrou Alf Ross no seu clássico *TûTû*.

O significado é evocado no interlocutor e determinado pelo contexto em que utilizada a palavra. No caso, o significado das palavras utilizadas nas leis examinadas é definido pelo respectivo pressuposto de fato constitucionalmente qualificado.

A palavra utilizada num contexto cujo pressuposto de fato é a receita assume sentido e alcance diferente do que resulta do contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado ou a circulação de mercadoria.” (Não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, p. 108/109)

É fundamental para se dirimir a questão posta nos autos, utilizar as regras da hermenêutica jurídica que fixam o “*instrumento a ser utilizado pelo intérprete para alcançar o núcleo semântico da norma*”, de modo a interpretar as normas legais atinentes à não cumulatividade do PIS e da COFINS.

A hermenêutica, em apertada síntese, elenca os seguintes métodos interpretativos: o gramatical, que diz respeito à forma do texto e significado das palavras; o lógico, que, pelo raciocínio, busca encontrar o pensamento jurídico subjacente à edição da lei e esclarecer sua finalidade, através da perquirição acerca da sua razão e da sua intenção; o histórico, caracterizado pela investigação de elementos históricos subjacentes à edição da lei, os motivos pelos quais os legisladores editaram a lei; o sistemático, aquele em que se confronta o dispositivo legal com as outras normas, visando à manutenção da unidade do sistema previsto no ordenamento jurídico; e o teleológico, que se caracteriza pela busca da finalidade da norma, ou seja, a finalidade da edição da lei.

Esses métodos de interpretação constituem os parâmetros delimitadores da subjetividade do intérprete, de modo a evitar juízos sem a devida fundamentação ou justificativa e, portanto, arbitrários do ponto de vista jurídico, na medida em que afastam, ou melhor, não permitem o controle de sua verossimilhança.

Veja que o controle é da verossimilhança e não da verdade, que é estranha ao direito. Busca-se o justo e não o verdadeiro, sendo que “*o sentido do justo comporta sempre mais de uma solução [Heller]*”, daí Eros Grau sustentar que a interpretação do direito é uma prudência, pois, o intérprete pratica a *juris prudentia*, e não *juris scientia*. Segundo Eros:

“O intérprete atua segundo a lógica da preferência, e não conforme a lógica da consequência [Comparato]: a lógica jurídica é a da escolha entre várias possibilidades corretas.

Interpretar um texto normativo significa escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada [Larenz]. A norma não é objeto de demonstração, mas de justificação. Por isso a alternativa verdadeiro/falso é estranha ao direito; no direito há apenas o aceitável (justificável).”

Mas esta prudência recomenda que seja a interpretação adequada a algumas pautas, assim elencada por Grau: (i) a primeira relacionada à interpretação do direito no seu todo; (ii) a segunda, à finalidade do direito; (iii) a terceira, aos princípios.

A primeira das pautas emana que a interpretação leve em consideração o direito como um todo, não de textos isolados, desprendidos. Daí a celebre frase de Eros Grau de que *“não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.”* Assevera o ilustre Professor paulista que *“a interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum.”*

Com essa pauta, alcançaríamos a necessária coerência do ordenamento jurídico, pois, na dicção de Bobbio (1996), *“num ordenamento jurídico não devem existir antinomias”*², como condição de justiça do próprio ordenamento.³

É certo que existem normas jurídicas incoerentes, mas há regras que visam justamente dirimir os conflitos das leis.⁵

Portanto, não é dado ao intérprete produzir algo que leve a incoerência do ordenamento. Muito pelo contrário, seu trabalho precípua é construir conceitos tratando o ordenamento como um sistema harmônico, como uma unidade, pois, o *“direito objetivo, de facto, não é um aglomerado caótico de disposições, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados ou subordinados, em que cada um tem o seu porto próprio”*, conforme ensina Ferrara (2002)⁴.

A coerência não é condição de validade, mas é sempre condição para a justiça do ordenamento. É evidente que quando duas normas contraditórias são ambas válidas, e pode haver indiferentemente a aplicação de uma ou outra, conforme o livre arbítrio daqueles que são chamados a aplicá-las, são violadas duas exigências fundamentais em que se inspiram ou tendem a inspirar-se os ordenamentos jurídicos: a exigência da certeza (que corresponde ao valor da igualdade). Onde existem duas normas antinômicas, ambas válidas, e portanto ambas aplicáveis, o ordenamento jurídico não consegue garantir nem a certeza, entendida como possibilidade, por parte do cidadão, de prever com exatidão as consequências jurídicas da própria conduta, nem a justiça, entendida como o igual tratamento das pessoas que pertencem à mesma categoria.

² Norberto Bobbio, Teoria do Ordenamento Jurídico. 8. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1996, p. 110

³ Idem, p. 113

⁴ Francesco Ferrara - Como aplicar e interpretar as leis, trad. Joaquim Campos Miranda – Belo Horizonte: Líder, 2002, p. 37

A segunda pauta diz respeito à finalidade. Com arrimo em Von Jhering, diz Eros que “a finalidade é o criador de todo o direito e não existe norma ou instituto jurídico que não deva sua origem a uma finalidade”, concluindo que *“a contemplação, no sistema jurídico, de normas objetivo importa a introdução, na sua ‘positividade’, de fins aos quais ele – o sistema – está voltado. A pesquisa dos fins da norma, desenrolada no contexto funcional, torna-se mais objetiva; a metodologia teleológica repousa em terreno firme”*.

A terceira e última pauta da interpretação como prudência, requer que o intérprete esteja vinculado pelos princípios, asseverando Grau que *“a interpretação do direito deve ser dominada pela força dos princípios; são eles que conferem coerência ao sistema”*.

As regras da hermenêutica e as pautas da interpretação como prudência, que em minha opinião se complementam, dão à interpretação a qualificação de jurídica e a necessária verossimilhança.

Mas é importante frisar, para encerrar este tópico, que há limites à interpretação. Celso Bastos ensina que *“a interpretação aparece diante do juiz como se fosse um quadro, ou melhor, uma moldura, dentro da qual o intérprete tem a faculdade de exercer a sua escolha, sendo que qualquer que seja a sua opção desde que dentro deste perímetro ela é válida. Todavia, se a escolha recair fora deste quadro, será inválida.”* O que delimita a moldura é o texto normativo, como assevera Eros Grau:

“Todo intérprete, embora jamais esteja submetido ao ‘espírito da lei’ ou à ‘vontade do legislador’, estará sempre vinculado pelos textos normativos, em especial – mas não exclusivamente – pelos que veiculam princípios (e faço alusão aqui, também, ao ‘texto’ do direito pressuposto). Ademais, os textos que veiculam normas objetivo reduzem a amplitude da moldura do texto e dos fatos, de modo que nela não cabem soluções que não sejam absolutamente adequadas a essas normas objetivo.”

Feitas as considerações preliminares acima é importante notar que o crédito de PIS e COFINS não é sobre “insumo”. Em momento algum a norma legal diz isso. O crédito é sobre bens e serviços adquiridos e custos, despesas e encargos incorridos, pagos ou creditados. Basta uma leitura perfunctória pelos dispositivos das Leis 10.637/02 e 10.833/03 para verificar que o crédito sempre está ligado à aquisição de bens e serviços ou de um custo, despesa ou encargo. O § 3º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, é expresso neste sentido ao explicitar que o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

- aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

O conceito jurídico adota o sentido econômico de insumo, consoante Maria Helena Diniz, que diz ser insumo:

“1. Despesa e investimentos que contribuem para um resultado, ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se da combinação de fatores de produção, diretos (matéria prima) e indiretos (mão de obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.”

DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico, vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 870

Pois bem, os insumos do ponto de vista econômico e jurídico podem ser divididos em várias categorias. Mas o que importa ao presente caso é a divisão de insumos como fatores de produção diretos e indiretos. Os insumos diretos são, por exemplo, as matérias primas, e os indiretos, mão de obra, e a energia etc. Os fatores de produção diretos podem ser, por sua própria natureza, tidos como insumo. Os fatores de produção indiretos são insumos, não pela sua natureza, mas sim por equivalência.

Consta do voto guerreado, da lavra do Relator, o Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS;

(...)

Na situação sob exame, os combustíveis dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão de obra do parque industrial (transporte dos operários na ida e retorno da indústria) estão diretamente vinculados aos bens industriais produzidos pela Recorrente. Não se trata de qualquer combustível (os dos automóveis da administração, por exemplo, não geram créditos) mas apenas daquele consumido no serviço (transporte da indústria) vinculado diretamente à fabricação dos bens destinados à venda.

Dai se admitir os créditos pleiteados.

(...)

Serviços de remoção de resíduos

Os argumentos da Recorrente mostraram-se convincentes no sentido de que as impurezas que são produzidas em grande quantidade na sua atividade industrial produzem grande impacto na sua linha de produção, necessitando de sua remoção constante para que possa levar a bom termo a elaboração de seus produtos finais.

E, tomando de empréstimo o mesmo dispositivo legal do qual me vali acima, qual seja, o art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004, observa-se que tais serviços podem ser perfeitamente enquadrados na alínea “b”, do inciso I, do seu parágrafo 4º. Veja-se:

“Dos Créditos a Descontar

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) (...);

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos;

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou (...).

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II (...)."(grifei)

De se dar provimento, pois, ao recurso quanto a esta matéria.

A decisão recorrida não foi genérica. Analisou o caso concreto frente à legislação de regência. Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social.

Os combustíveis dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão de obra do parque industrial (transporte dos operários na ida e retorno da indústria) estão diretamente vinculados aos bens industriais produzidos pela Recorrente, e devem, os respectivos créditos pleiteados, ser admitidos.

Quanto aos serviços de remoção de resíduos, conforme consta do voto guerreado, e o acima exposto, o custo é necessário. As impurezas que são produzidas em grande quantidade na sua atividade industrial produzem grande impacto na sua linha de produção, necessitando de sua remoção constante para que possa levar a bom termo a elaboração de seus produtos finais.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional

Sala das Sessões, em 25 de novembro de 2014

Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres - redator designado

A discordância em relação ao voto da relatora diz respeito, tão-somente, ao direito de tomar créditos da contribuição sobre os combustíveis e lubrificantes consumidos pela frota própria da interessada. Nessa matéria, a grande controvérsia reside em identificar se os combustíveis e lubrificantes, na utilização que a eles foi dada, enquadram-se no conceito de insumo.

Inicialmente, faz-se necessário esclarecer que, nesta matéria, já me manifestei de modo diverso do que faço agora, a exemplo do voto condutor do Acórdão nº 9303-01.040, de 23 de agosto de 2010. Naquela sentada, o entendimento era no sentido de que o legislador não quisera restringir o creditamento de PIS e de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial. Todavia, esse entendimento, que à época predominava no Superior Tribunal de Justiça, perdeu força e foi suplantado pela nova orientação desse Tribunal, que passou a exigir, como condição para o creditamento dessas contribuições, que os insumos fossem empregados diretamente sobre o produto em fabricação. Para que não paire dúvida do aqui exposto, veja-se a ementa transcrita abaixo.

AgRg no REsp 1429759 / SC
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2014/0007426-6

Relator(a)

Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 08/05/2014

Data da Publicação/Fonte DJe 18/06/2014

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITACÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Precedentes do STJ.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e Cofins apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. A análise do alcance do conceito de não cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada no STJ sob pena de usurpação da competência do STF.

5. Agravo Regimental não provido.

Feitos os esclarecimentos devidos, passa-se ao voto vencedor.

Frise-se que os combustíveis e lubrificantes objeto da glosa pela fiscalização não foram utilizados no acionamento das máquinas do parque fabril da contribuinte. Segundo informou a própria Contribuinte, em seu recurso voluntário, eis a forma de utilização dos insumos em foco:

"2.2.1.3 - Está mais que evidente que os combustíveis e lubrificantes consumidos, pela frota de veículos, têm vínculo direto com a atividade da empresa. Basta ver que ela possui, ao todo, 12 caminhões (...), todos movidos a óleo diesel; e duas kombis (...), ambas movidas a gasolina.

2.2.1.4 - Todos esses veículos são utilizados nas operações de transporte de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, entre os diversos estabelecimentos da empresa.

2.2.1.5 - Em alguns períodos, as kombis também são utilizadas para o transporte de funcionários da produção, que fazem horas extras."

Por sua vez, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e alterações posteriores, estabelecia:

Art.3º Do valor apurado na formado 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)

Aplicando-se o entendimento do STJ ao caso sob análise, vê-se que o desse tribunal é bem mais restritivo que o da ilustre relatora, de modo que o direito ao crédito alcança os bens, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados diretamente como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Partindo dessa premissa, os combustíveis utilizados como força motriz no parque fabril da contribuinte geram direito a créditos, entretanto, **os combustíveis e lubrificantes consumidos por caminhões e automóveis**, utilizados no transporte de insumos e de mão-de-obra entre estabelecimentos distintos da sociedade empresária, **por não serem aplicados diretamente na produção ou fabricação bens ou produtos destinados à venda, não geram direito a crédito de PIS ou de Cofins**.

Processo nº 11065.003174/2007-71
Acórdão n.º **9303-003.153**

CSRF-T3
Fl. 393

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional, para excluir os créditos referentes **combustíveis e lubrificantes consumidos por caminhões e automóveis**, utilizados no transporte de insumos e de mão-de-obra entre estabelecimentos distintos da sociedade empresária.

Henrique Pinheiro Torres - Redator designado