



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

**Processo n°** 11065.003183/2008-42  
**Recurso n°** 1 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-006.614 – 3ª Turma  
**Sessão de** 10 de abril de 2018  
**Matéria** PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO ONEROSA. CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITOS.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** INDÚSTRIA DE PELES MINUANO LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DO ICMS COM ORIGEM EM EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF.

O Supremo Tribunal Federal -STF no julgamento do Recurso Extraordinário n° 606.107, com repercussão geral reconhecida, definiu que os créditos de ICMS com origem em exportações transferidos a terceiros não compõem a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

As decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da repercussão geral devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

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

De acordo com artigo 3° da Lei n° 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3°, da Lei n° 10.637/02, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos das contribuições sobre dispêndios com combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-obra do parque industrial.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. 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.

**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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso em relação à cessão onerosa de créditos de ICMS; (ii) 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; (iii) 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, Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento; e (iv) por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento para restabelecer a glosa com relação aos gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de mão-de-obra.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, 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 **3101-01.045**, que deu provimento ao Recurso Voluntário.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008*

**PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.  
RECEITA.REALIZAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS.**

*No regime da não-cumulatividade, a base de cálculo da contribuição é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. A realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não constitui receita.*

**CRÉDITO. RESSARCIMENTO.**

*A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

*Recurso voluntário provido.*

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso Especial alegando divergência jurisprudencial quanto à inclusão da cessão onerosa de ICMS da base de cálculo das contribuições e quanto ao conceito de insumos para o PIS e COFINS não-cumulativos, conceito este que, no caso, afeta o direito de creditamento em relação às despesas com a remoção de resíduos industriais e aos gastos com combustíveis e lubrificantes consumidos por veículos utilizados no transporte de insumos e de mão-de-obra do parque industrial.

Em seguida, mediante despacho de admissibilidade, o Presidente da Câmara competente da Terceira Seção do CARF deu seguimento ao recurso.

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões.

No essencial, é o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-006.612, de 10/04/2018, proferido no julgamento do processo 11065.000463/2008-07, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão 9303-006.612):

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

As matérias divergentes posta a esta E.Câmara Superior, dizem respeito a inclusão ou não na base de cálculo da contribuição, dos valores relativos à cessão onerosa de créditos

do ICMS, e 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, de mão-de-obra do parque industrial e despesas com remoção de resíduos industriais.

Trata-se de PER/Dcomp entregue em 28/12/2007 no qual foi indicado crédito de PIS/Pasep a ser ressarcido com fundamento no § 2º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, relacionado ao 3º trimestre de 2007, no valor de R\$ 168.497,86, cujo reconhecimento pela autoridade fiscal foi apenas parcial, da ordem de R\$ 147.732,33.

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.

Com efeito, a decisão recorrida deu provimento ao Recurso Voluntário, ao entendimento de que a cessão onerosa de créditos do ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS e COFINS, e segundo, que no regime da não cumulatividade dessas Contribuições as indústrias têm direito a créditos sobre os dispêndios com combustíveis dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-obra do parque industrial.

Feito este intróito inicial, passo ao julgamento.

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

Quanto à cessão onerosa de créditos do ICMS a terceiros, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107, de Relatoria da Ministra Rosa Weber, com repercussão geral reconhecida, definiu que os créditos de ICMS transferidos a terceiros não compõem a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS. Vejamos:

#### ***RECURSO EXTRAORDINÁRIO. VALORES DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.***

*1. A questão de os valores correspondentes à transferência de créditos de ICMS integrarem ou não a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS não cumulativas apresenta relevância tanto jurídica como econômica. 2. A matéria envolve a análise do conceito de receita, base econômica das contribuições, dizendo respeito, pois, à competência tributária.*

*3. As contribuições em questão são das que apresentam mais expressiva arrecadação e há milhares de ações em tramitação a exigir uma definição quanto ao ponto.*

#### ***4. Repercussão geral reconhecida***

***(RE 606.107 – RG, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ 20.8.2010).***

Neste sentido, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal - STF, na sistemática da repercussão geral devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, portanto não assiste razão a Fazenda Nacional.

**NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DOS VEÍCULOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE INSUMOS E DA MÃO-DE-OBRA DO PARQUE INDUSTRIAL**

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 exhaustiva.

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 principal 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.

Sem embargo, 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 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.

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

(...)<sup>1</sup>

"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-se reproduzida a ementa da referida solução de divergência:

---

<sup>1</sup> Deixou-se de transcrever a parte do voto do relator do processo paradigma na qual foi reconhecido o direito de aproveitamento de créditos quanto aos serviços pagos a terceiros para remoção de lixo industrial, por ser entendimento que restou vencido na votação, não se aplicando, portanto, na solução do litígio no presente processo. Contudo, sua íntegra consta do acórdão do processo paradigma (9303-006.612).

*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."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido e, no mérito, o colegiado deu-lhe provimento parcial, para restabelecer a glosa de créditos originados das despesas com remoção de resíduos industriais e para restabelecer, também, a glosa dos créditos relacionados aos gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de mão-de-obra.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas