



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

Processo nº 11065.100946/2006-31
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-003.151 – 3ª Turma
Sessão de 25 de novembro de 2014
Matéria 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: 01/01/2006 a 31/03/2006

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 Especial do Procurador Provido em Parte.

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 Torres - Redator 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 nº 201-81.136, 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: 01/01/2006 a 31/03/2006

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. REALIZAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS.

A realização dos créditos do ICMS, por qualquer unia das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não integra a base de cálculo da Cofins.

CRÉDITO. RESSARCIMENTO

São passíveis de ressarcimento os créditos de Cofins apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receita de exportação.

Por meio do Despacho 201-376, de 23 de setembro de 2008, e sob o entendimento de estarem parcialmente presentes os requisitos de admissibilidade deu-se seguimento ao recurso no seguinte sentido:

Assim, RECEBO o recurso quanto à impossibilidade do ressarcimento de créditos de Cofins relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais; e NEGO seguimento ao recurso quanto à inclusão das receitas provenientes de cessão de créditos do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.

Desse ato houve a interposição de agravo, na parte relativa à exclusão da base de cálculo da Cofins os valores correspondentes a créditos de ICMS cedidos a terceiros. Rejeitados o agravo interposto em reexame de Admissibilidade de Recurso Especial.

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 Maria Teresa Martínez López

O recurso especial interposto por suposta contrariedade à lei, na parte admitida, preenche os requisitos legais e dele tomo conhecimento.

As matérias sob apreciação deste E. CSRF dizem respeito ao conceito de insumos:

I- combustíveis e lubrificantes e;

II- remoção de lixo industrial

Penso que os dois itens podem ser analisados em conjunto.

Trata-se de PEDIDO DE RESSARCIMENTO de créditos de PIS e COFINS, do período de 01/01/2006 a 31/03/2006, 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 guerreado do Ilustre Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator, a seguir reproduzido:

No caso dos combustíveis e lubrificantes usados na frota de veículo ligados a atividade industrial geram, no meu entender, direito ao crédito, a teor do inciso H do art. 39 da Lei nº 10.833/2003.

E geram direito ao crédito porque o conceito de insumo (bens e serviços) utilizado pela lei não é igual à soma de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, a que se refere a legislação do IPI. Insumos são todos os "custos, gastos ou despesas" vinculados ao produto ou serviço vendido, como diz o § 32 do art. 62 da Lei nº 10.833/2003.

Com muito mais propriedade, o que se disse sobre os combustíveis e lubrificantes vale para os dispêndios realizados com o serviço de remoção de resíduos industriais. Não há nenhuma dúvida de que este serviço é parte do processo de industrialização dos bens exportados e está vinculado à receita de exportação. Pela natureza da atividade da recorrente, sem este serviço não há produção.

O Fisco pretende incluir na base de cálculo do PIS e da Cofins o valor dos créditos de ICMS cedidos (realizados) a terceiros, que considera receita, no que a empresa recorrente não concorda porque entende que a realização dos créditos de ICMS, por qualquer das modalidades previstas na legislação específica do imposto, não se constitui em receita.

Com razão a recorrente.

A D. Procuradoria, defende na definição de "insumo", indiretamente, o conceito restrito (utilizado na legislação do IPI), interpretação esta superada pela doutrina e em especial, neste Colegiado. Na fundamentação restritiva (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 bem da verdade, inexistente na legislação ordinária conceito de insumo para o aproveitamento de crédito da COFINS/PIS. No entanto, 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, ainda que não 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.

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

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.”

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.

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*

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

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, desenvolvida 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.

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 ora interessada. 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.

Por outro lado, quanto aos serviços de remoção de resíduos, os argumentos da ora interessada, 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.

Oportuno trazer o que dispôs o art. 8º, da IN SRF nº 404, de 2004, pela qual 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 merece reparos. 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

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

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. EXPLICITAÇÃO 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**.

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