



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.003491/2009-01
Recurso Embargos
Acórdão nº 3002-002.228 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 13 de junho de 2022
Embargante INDUSTRIA DE MOLDURAS CATARINENSE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EMBARGOS INOMINADOS. ACOLHIMENTO. EFEITOS.

Há que se acolher os embargos de declaração interpostos pelo contribuinte para fins de sanear obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão embargada e os seus fundamentos, ou quando for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o colegiado, bem como os embargos inominados interpostos para sanear erro material daquela decisão. Embargos de declaração acolhidos sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) Por unanimidade de votos, em acolher os embargos inominados, para sanear o erro material da decisão embargada, nos termos do voto da relatora; b) Por maioria de votos, em acolher os embargos interpostos pelo contribuinte, sem efeitos infringentes, apenas para sanear a fundamentação do voto vencedor da decisão embargada, nos termos do voto vencedor desta decisão. Vencida a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (relatora), que acolheu dos embargos do contribuinte, com efeitos infringentes, para alterar a decisão embargada para dar provimento integral ao recurso voluntário, nos termos do seu voto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Régis Venter.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter- Presidente e Redator

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Régis Venter (Presidente), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (relatora) e Mateus Soares de Oliveira. Ausente o conselheiro Carlos Delson Santiago.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3002-002.228 - 3ª Seju/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11516.003491/2009-01

Relatório

Trata-se de embargos opostos pelo contribuinte em epígrafe em face do Acórdão n.º 3002-001.522, (fls. 849 a 855), de 15 de outubro de 2020, que negou provimento ao recurso voluntário.

Transcreve-se excertos das informações em embargos prestados e acatados pelo Presidente da 2ª Turma Extraordinária 3ª Seção de Julgamento quando da admissão dos embargos:

DAS ALEGAÇÕES E DO CABIMENTO

O embargante sustenta que a decisão padece dos seguintes vícios:

1. Erro de premissa em razão de não ter havido glosa de créditos decorrentes da aquisição de madeira e nem de desconsideração de eventuais pagamentos efetuados a este título;

2. Omissão sobre os argumentos deduzidos no item 03 do recurso voluntário.

Os embargos de declaração estão previstos no artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF - aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 e são cabíveis quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma. Segundo Luiz Guilherme Marinoni 1:

Obscuridade significa falta de clareza, no desenvolvimento das ideias que norteiam a fundamentação da decisão. Representa ela hipótese em que a concatenação do raciocínio, a fluidez das idéias, vem comprometida, ou porque exposta de maneira confusa ou porque lacônica, ou ainda porque a redação foi mal feita, com erros gramaticais, de sintaxe, concordância, etc.

capazes de prejudicar a interpretação da motivação. A contradição, à semelhança do que ocorre com a obscuridade, também gera dúvida quanto ao

raciocínio do magistrado. Mas essa falta de clareza não decorre da inadequada expressão da ideia, e sim da justaposição de fundamentos antagônicos, seja com outros fundamentos, seja com a conclusão, seja com o relatório (quando houver, no caso de sentença ou acórdão), seja ainda, no caso de julgamentos de tribunais, com a ementa da decisão. Representa incongruência lógica, entre os distintos elementos da decisão judicial, que impedem o hermenêutica de apreender adequadamente a fundamentação dada pelo juiz ou tribunal.

Erro de premissa em razão de não ter havido glosa de créditos decorrentes da aquisição de madeira e nem de desconsideração de eventuais pagamentos efetuados a este título O embargante alega que o excerto do Acórdão da DRJ transcrito no voto vencedor não se refere à decisão dos autos de e-fls. 705/711.

De fato, compulsando o Acórdão da DRJ de e-fls. 705/711 não localizo o excerto transcrito no voto vencedor, que indicou a glosa na aquisição de madeiras por fraudes contábeis nos pagamentos. Ao contrário, a decisão da DRJ não questiona a utilização do combustível no transporte de matéria-prima, mas sim que esta utilização não consiste em aplicação direta no processo produtivo e, conseqüentemente, não geraria direito ao crédito.

Além disso, há um outro equívoco no voto vencedor, pois há a afirmação de que a relatora também considerou a impossibilidade de as madeiras terem sido consideradas insumos, conforme excerto abaixo:

Justamente por concordar com a Relatora sobre a impossibilidade das madeiras adquiridas serem consideradas insumos, por decorrência lógica, os combustíveis utilizados no transporte dessas madeiras também não podem gerar crédito.

Contudo, no voto vencido, também não localizo que a relatora tenha considerado a referida impossibilidade.

Destaco que, embora o erro de fato na premissa não esteja expresso dentre as hipóteses de manejo de embargos de declaração, pode ser entendido como certa omissão quanto à realidade fática posta no paradigma e é, excepcionalmente, aceita pelo STJ, conforme o EDcl no AgInt no REsp 1617742/TO EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2016/0202610-2, cuja ementa abaixo transcrevo:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL – AÇÃO DE DEPÓSITO - ACÓRDÃO DESTE ÓRGÃO FRACIONÁRIO QUE NEGOU PROVIMENTO AO RECLAMO.

IRRESIGNAÇÃO DA PARTE AUTORA.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando houver, na sentença ou no acórdão, obscuridade, contradição, omissão ou erro material, consoante dispõe o artigo art. 1.022 do NCPC.

2. Nos termos da jurisprudência do STJ "é admitido o uso de embargos de declaração com efeitos infringentes, em caráter excepcional, para a correção de premissa equivocada, com base em erro de fato, sobre a qual tenha se fundado o acórdão embargado, quando tal for decisivo para o resultado do julgamento" (EDcl nos EDcl nos EDcl no AgRg no Ag 632.184/RJ, Terceira Turma, Rel. Min. Nancy Andrichi, DJe de 2/10/2006).

Omissão sobre os argumentos deduzidos no item 03 do recurso voluntário No item 03 do recurso voluntário, o embargante aduziu que os combustíveis são incorporados ao custo da matéria-prima adquirida, caracterizando-se como insumo e, portanto, com previsão expressa de creditamento na legislação. Alegou, ainda, que a aquisição de combustíveis pode ser equiparada aos serviços de frete, por possuírem função idêntica, pleiteando a aplicação do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Verifica-se que, diante do equívoco confirmado na alegação anteriormente analisada, o voto vencedor passou ao largo dos argumentos do item 03 do recurso voluntário, devendo os embargos serem admitidos para apreciação do referido capítulo recursal.

Registro que, na oportunidade, deve ainda ser sanado o erro material constante nos termos do acórdão (embargos inominados), quanto ao valor do crédito reconhecido, relativo às aquisições de peças e serviços de manutenção, conforme constou do voto.

CONCLUSÃO

Com base nas razões acima expostas, admito os embargos de declaração opostos pelo contribuinte. Encaminhe-se para o Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves para inclusão em pauta de julgamento.

Acatado os embargos, encaminhou os autos para relato e inclusão em pauta de julgamentos, em razão do Conselheiro redator do acórdão não compor mais este colegiado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora

Da admissibilidade

Tendo em vista que os embargos já foram admitidos pelo Presidente da 2ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de julgamentos, pelas razões já expostas, com as quais há concordância, passo a análise do erro e omissão apontados pelo embargante.

Da omissão - erro de premissa em razão de não ter havido glosa de créditos decorrentes da aquisição de madeira e nem de desconsideração de eventuais pagamentos efetuados a este título.

Conforme já relatado, e embargante alega que o excerto do Acórdão da DRJ transcrito no voto vencedor não se refere à decisão dos autos de e-fls. 705/711.

De fato, e fazendo das palavras do Presidente da Turma ao analisar a admissibilidade dos embargos, compulsando o Acórdão da DRJ de e-fls. 705/711 não localizo o excerto transcrito no voto vencedor, que indicou a glosa na aquisição de madeiras por fraudes

contábeis nos pagamentos. Ao contrário, a decisão da DRJ não questiona a utilização do combustível no transporte de matéria-prima, mas sim que esta utilização não consiste em aplicação direta no processo produtivo e, conseqüentemente, não geraria direito ao crédito.

Por conseguinte, também não verifico afirmação de que a relatora teria considerado a impossibilidade de as madeiras terem sido consideradas insumos.

Logo os argumentos apresentados pelo voto redator não encontram respaldo no próprio processo, o que geram uma verdadeira omissão a ser devidamente sanada.

No meu entender, entretanto, os argumentos apresentados pelo voto vencido estão devidamente fundamentados, como apresentam uma estrutura lógica, corroborando meu próprio entendimento sobre a matéria. Sendo assim, reproduzo os voto vencido como razões de decidir ao caso:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Além disso atende aos requisitos previstos no artigo 23-B, apto, portanto, ao julgamento pelas Turmas Extraordinárias.

A controvérsia cinge-se em dois pilares argumentativos, quanto ao pleito do contribuinte: i) crédito oriundo de peças de reposição e serviços de manutenção; e ii) crédito oriundo de combustível utilizado para transporte de matéria-prima.

Tratarei em partes.

Do crédito de combustíveis Quanto ao pleito do crédito oriundo de aquisição de combustíveis, entendeu a DRJ:

Neste contexto, a aquisição de combustível somente gera crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se o combustível for utilizado em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. O combustível adquirido que não seja aplicado ou consumido no processo produtivo - como o utilizado em máquinas, equipamentos e veículos para transporte/manuseio de matéria-prima e/ou produtos acabados - caracteriza-se como despesa operacional, entretanto, não há previsão legal para geração de crédito das contribuições.

Noutro passo, afirma o contribuinte - em sede de manifestação de inconformidade e recurso voluntário:

Conforme comprovado, o referido combustível é utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas adquiridas principalmente na região norte do Brasil. O valor do combustível é incorporado ao custo da matéria-prima adquirida.

Considerando que o combustível pleiteado diz respeito ao transporte de matériaprima, destaco as considerações que entendo plausíveis e aplicáveis às razões de decidir do presente caso, do Parecer Normativo COST/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018:

138. Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.

139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

(...)

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de

prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; **b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica;** c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

Nesse sentido, entende também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através dos acórdãos 9303-009.343, 9303-009.346 e 9303.009.340, de modo que, encampo respectivo posicionamento pelas razões acima expostas, para garantir ao recorrente o aproveitamento de créditos oriundos da aquisição de combustíveis para transporte de matéria-prima.

Do crédito de Cofins sobre peças de reposição e serviços de manutenção No presente pleito, decidiu a DRJ pelo reestabelecimento do crédito, nos seguintes termos:

À luz dos entendimentos exarados, conclui-se que não mais procede o fundamento para glosa de créditos das contribuições no regime da não cumulatividade, exposto pela autoridade fiscal no Despacho Decisório, no sentido de que as aquisições de produtos para uso e consumo, com CFOP 1556 e 2556, e os serviços com CFOP 1933 e 2933, não se enquadram no conceito de insumos.

Por todo exposto, voto pela procedência da manifestação de inconformidade e reconhecimento do direito creditório ressarcível da Contribuição para o PIS/Pasep, vinculado às receitas de exportação do trimestre, no valor de R\$ 292,50, restabelecidas as glosas, como segue:

A autoridade fiscal, ao interpretar a IN SRF nº 404/2004, entendeu que os produtos e serviços adquiridos pela contribuinte com CFOP 1556, 2556 e 1933 e 2933, não se enquadram no conceito de insumos.

Nesse sentido, se utiliza da seguinte tabela para demonstrar o resultado:

Afirma o recorrente que houve um erro na consideração da base de cálculo pela DRJ, porque deixou de computar os valores correspondentes ao CFOP 1556/2556 do período de junho – indicado equivocadamente como março na planilha, bem como os valores informados como “1933 (linha 03 do Dacon) não foram objeto de glosa pela fiscalização e “2933 (linha 03 do Dacon)” referem-se, na verdade, ao CFOP 1933, e por fim, deixou de considerar os valores correspondentes ao CFOP 2933, no total de R\$ 7.014,70.

Aponta, ainda, as planilhas na forma como deveriam ter sido consideradas:

De fato, aos autos, no momento processual oportuno – em sede de Manifestação de Inconformidade, foram colacionados os seguintes documentos: (i) cópia das notas fiscais de venda que demonstram os produtos industrializados; (ii) cópia dos balancetes do período de apuração do crédito; (iii) cópia das notas fiscais por amostragem de aquisição de peças de reposição e serviços de manutenção e planilha contendo todas as notas fiscais referentes a tais aquisições; (iv) cópia das notas fiscais por amostragem de aquisição de combustível e planilha contendo todas as notas fiscais referentes a tais aquisições; (v) cópia do livro de entrada da Catarinense contendo o registro de todas as aquisições; (vi) cópia do livro inventário da Catarinense.

Vê-se que houve um equívoco nos valores apontados na planilha relativa aos insumos de peças de reposição e serviços de manutenção, que devem ser corrigidos, para se considerar o valor de R\$ 2.707,32.

Nesse sentido, voto pelo provimento do Recurso Voluntário, para que se reestabeleça os valores dos créditos oriundos da aquisição de combustíveis, bem como pela correção

dos valores dos créditos oriundos de peças de reposição e serviços de manutenção. (grifos nossos).

De resto, como observado no mencionado despacho de admissibilidade dos embargos, há que se proceder a retificação dos termos acordados na decisão embargada, em razão do erro material acerca do montante do crédito que fora reconhecido naquela decisão, de forma a nela constar o montante correto de R\$ 2.707,32, ao invés do valor de R\$ 587,77.

Ante o exposto, voto por acolher os embargos, com efeitos infringentes, para sanar a omissão no Acórdão n.º 3002-001.522, alterando a decisão de “no mérito negar provimento ao recurso voluntário” para “Acordam os membros do colegiado em conceder provimento total ao recurso”, bem como por acolher os embargos inominados para o fim de retificar o valor do crédito reconhecido, relativo às aquisições de peças e serviços de manutenção, para o montante de R\$ 2.707,32.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Régis Venter, Redator

Cumpre-me redigir o voto vencedor exclusivamente no que se refere aos embargos opostos pelo contribuinte, em relação aos quais houve divergência de entendimento no colegiado, remanescendo acolhido, por unanimidade de votos, o voto da relatora quanto aos embargos inominados acerca da correção do erro material da decisão embargada.

Pois bem.

A fim de contextualizar a situação, entendo ser oportuno pontuar que a análise de embargos de declaração interpostos pelos contribuintes processa-se na forma “esperada” quando é realizada pelo próprio colegiado que julgou a decisão embargada, com o relatório dos embargos e voto proferidos pelo próprio relator daquela decisão. Neste contexto “ideal”, o relator dos embargos e o colegiado rememoram as discussões havidas por ocasião da sessão de julgamento que redundou na decisão agora embargada e, nessa condição, enfrentam os embargos conhecedores daquela situação. Entrementes, a situação aqui tratada não se processou daquela forma “ideal”.

Com efeito, a atual composição do colegiado é inteiramente diversa da composição que existia ao tempo da decisão embargada. De forma que a relatora dos embargos interpostos não atuou naquela decisão, tampouco os demais conselheiros que agora se debruçaram sobre a matéria. Nesta situação, evidencia-se mais “problemática” a análise dos embargos pelo novo colegiado.

Ressalto este ponto para esposar meu entendimento no sentido de que, sempre que for possível, o colegiado que agora está a julgar os embargos interpostos deve analisar o caso procurando respeitar o entendimento que prevaleceu por ocasião da sessão que julgou originalmente o recurso voluntário. Sempre que for possível.

E será este o mister a conduzir o presente voto vencedor.

Como visto, a conselheira relatora entendeu por acolher os embargos nos termos em que foram admitidos, uma vez constatados os equívocos na fundamentação do voto vencedor da decisão agora embargada. E, para o propósito de sanear aquele voto, no processo de formação da sua livre e soberana convicção de julgamento, entendeu a relatora por acolher o entendimento do voto então vencido, para o fim de emprestar efeitos infringentes aos embargos interpostos e decidir por dar provimento ao recurso voluntário. De fato, como poderia ela sanear a omissão de fundamentação do voto então vencedor se, além de não ter participado daquele julgamento, não acompanha aquele entendimento?

Contudo, como visto, não foi esse o entendimento que prevaleceu no julgamento dos embargos, tendo a maioria dos integrantes do colegiado decidido por acolher os embargos do contribuinte para fins de saneamento da fundamentação do voto vencedor, sem emprestar a eles os efeitos infringentes, mantendo-se, assim, a decisão do colegiado embargado, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos que seguem transcritos:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, tão somente, para corrigir o valor reconhecido pela DRJ, nas aquisições de peças e serviços de manutenção, para R\$ 587,77 (quinhentos e oitenta e sete reais e setenta e sete centavos). Vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro (relatora) e Sabrina Coutinho Barbosa que davam provimento para também reverter as glosas da aquisição de combustíveis. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves.

Observe-se, então, que o colegiado havia dado provimento parcial ao recurso voluntário apenas para corrigir o valor reconhecido pela DRJ nas aquisições de peças e serviços de manutenção, mantendo os termos da decisão recorrida quanto à glosa na aquisição de combustíveis.

Este redator, acompanhado pelo conselheiro Mateus Soares de Oliveira, entende que, de fato, não merece prosperar o recurso contra a decisão recorrida no ponto em foco (glosa na aquisição de combustíveis), pelas razões que passará a fundamentar.

Antes disso, entretanto, com o objetivo de extrair o entendimento firmado pelo colegiado embargado, especialmente dos conselheiros que votaram pela manutenção da glosa em comento, fui pesquisar suas decisões anteriores e transcreverei alguns excertos delas neste voto, à guisa de ilustração e para o fim proposto.

Nessa toada, reporto-me ao voto proferido pelo conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves, redator do voto vencido da decisão embargada, relativo ao Acórdão n.º 3002-000.753, no qual expôs os fundamentos do seu entendimento, de forma muito abrangente e didática, acerca da análise do direito à apropriação dos créditos da não cumulatividade da contribuições sociais (PIS e Cofins), em face da decisão proferida pelo STJ (em sede de recursos repetitivos), nela mencionada (enfim, o alcance da análise da essencialidade dos insumos). Veja-se no excerto que segue transcrito:

(...)

A questão fundamental posta em discussão na presente lide se refere ao direito de creditamento na sistemática da não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS, assim, entendo oportuno tecer alguns comentários sobre os fundamentos que irão embasar este voto.

O regime de incidência não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas Leis n.º 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003. Em seus arts. 3º e §§, ambas as leis tratam das possibilidades de apropriação de créditos.

Da simples leitura dos dispositivos legais citados, constata-se que as hipóteses de creditamento no âmbito dessas contribuições possuem uma abrangência específica e diversa das legislações que regulamentam outros tributos. Em especial, o termo "insumo" não se amolda a definição restritiva presente na legislação sobre o IPI, como também não contempla um sentido tão amplo a ponto de incluir todos os custos e despesas necessárias à atividade empresarial, como no caso do IRPJ. Necessita-se, então, a construção de diretrizes particulares na análise dos elementos geradores de crédito dessas contribuições. Na busca desse desiderato, a jurisprudência desta Corte foi elaborando, ao longo do tempo, premissas importantes a serem consideradas, como no Acórdão n.º 9303006.083, de 12 de dezembro de 2017, da lavra do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas:

"O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais."

(grifo nosso)

Embora o entendimento principal esposado acima seja majoritário atualmente no CARF, corrente autodenominada intermediária, mesmo entre seus adeptos, a aplicação prática desse conceito não é pacífica. Assim, temos que uns vislumbram que basta o insumo ser utilizado no processo produtivo para fazer jus ao crédito, outros entendem ser necessário a utilização direta desse insumo na produção, outros, ainda, preconizam que tal insumo deve ser indispensável.

A meu sentir, a exigência mais correta a ser feita para que um determinado gasto seja classificado como um insumo, para o fim de creditamento disposto na legislação do PIS e da COFINS não cumulativas, é a essencialidade, tal qual foi manifestada no voto do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp n.º 1.246.317/MG:

"Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante."

(grifo nosso)

Ademais, tal entendimento foi ratificado pelo Ministro no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR:

"Daí minha divergência, pois tenho posição um pouco mais restrita, onde deve ser realizado o "teste de subtração" do insumo a fim de verificar a sua essencialidade ao processo produtivo".

(grifo nosso)

Nesse passo, creio que o bem ou serviço para ser considerado como insumo, além da necessidade de ser utilizado especificamente no processo produtivo, mesmo que não entre em contato direto com o produto, deve ser essencial à produção do bem ou à prestação do serviço. Em outras palavras, o insumo para

ser apreciado como essencial ao processo, quando submetido ao teste de subtração, deve inviabilizar a obtenção do bem ou, ao menos, retirar-lhe significativamente a qualidade.

Para além da corrente intermediária do conceito de insumo, temos outra que considera que a legislação criadora da não cumulatividade para as contribuições enumerou um rol taxativo dos bens e serviços passíveis de serem considerados insumos com vista ao creditamento. Dessa forma, fora das hipóteses legalmente previstas, não haveria a possibilidade da apropriação de créditos. Tal entendimento pode ser observado no excerto do voto condutor do Acórdão nº 9303006.717, de 15 de maio de 2018, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

"Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso."

(grifo nosso)

A princípio, tais correntes parecem antagônicas ou, ao menos, incompatíveis. Contudo, a meu ver, existe a possibilidade de reconciliação. Primeiramente, entendo oportuno transcrever o art. 3º da Lei 10.833/2003, que trata do creditamento na sistemática da COFINS não cumulativa. Repise-se que a legislação referente ao PIS tem dispositivo semelhante:

(...)

A partir da leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que, embora todos os incisos tratem das possibilidade de apropriação de créditos, eles podem ser divididos em duas espécies diferentes: os basilares, aqueles que determinam quais as hipóteses fundamentais para a geração de crédito (bens para revenda e insumos na prestação de serviços ou na produção) e os extravagantes, aqueles que explicitam hipóteses que, a princípio, não podem ser enquadradas na definição de insumo, logo, por isso, não dariam direito ao creditamento ou, ao menos, teriam uma aplicação mais restrita.

Assim, por exemplo, os custos, encargos e despesas nas operações de venda não podem ser caracterizados como insumos, pois, por óbvio, ocorrem após a produção do bem. Com efeito, por mais essenciais que sejam à atividade empresarial, não fazem parte do processo produtivo, mas do processo de comercialização. Contudo, nesse caso, por vontade do legislador, a armazenagem e o frete nas operações de venda dão direito a crédito.

Dessa forma, entendo que a legislação que instituiu a sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a COFINS elencou um rol taxativo, contudo, não de bens e serviços considerados como insumo, mas, justamente, daquilo que, mesmo não sendo insumo, faz jus ao creditamento.

Por consequência do que foi dito, voltando às operações de venda, fora a armazenagem e o frete, não há possibilidade de reconhecimento de crédito de mais nenhuma despesa ou custo incorridos nessas operações, a *contrario sensu.*, por expressa determinação legal. Então, tomemos o caso das embalagens para transporte, sobre as quais vários ilustres Conselheiros reconhecem o direito ao creditamento, *data venia*, penso exatamente o oposto.

Considerando-se que tais embalagens não são insumos para a produção do bem, pois utilizadas somente após o término de sua elaboração, logo, muito menos o são insumos essenciais, embora sejam fundamentais ao processo de comercialização, e considerando-se que tais dispêndios não estão elencados no rol taxativo do art. 3º, a meu sentir, não geram direito a crédito na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

A partir dos fundamentos assentados anteriormente, podemos resumir os requisitos necessários para que um gasto seja passível de geração de crédito da seguinte forma:

a) geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; b) são considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração; c) para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Por fim, ressalte-se que no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, realizado na sistemática dos Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça firmou a tese de que *o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Considerando a certa falta de objetividade do conceito em questão para a sua aplicabilidade, os textos dos votos proferidos pelos Eminentes Ministros naquele julgamento e as disposições contidas nas leis específicas e vigentes sobre a não cumulatividade das contribuições, entendo que os fundamentos assentados por mim anteriormente encontram-se em harmonia com a decisão emanada daquela Corte Superior.

Nesse contexto, a essencialidade e a relevância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica da contribuinte só podem ser entendidos como relacionados ao processo produtivo do bem ou serviço produzido pela empresa e não ao funcionamento da empresa em si. Caso contrário, estaria-se equiparando os insumos, passíveis de creditamento, a todos as despesas e os custos necessários ao funcionamento da empresa, ou seja, estaria-se ampliando indevidamente o benefício previsto pelo legislador.

Este redator compartilha deste mesmo entendimento, conforme já esposado, por exemplo, no Acórdão nº 3002-002.075, da sessão de 14/10/2021, cujo voto foi acolhido pela unanimidade do colegiado.

Demais disso, avalio como igualmente oportuno reportar o Acórdão nº 3002-000.624, deste mesmo colegiado, da sessão de 20/02/2019, de relatoria da conselheira Larissa Nunes Girard, então presidente do colegiado (e que também presidiu a sessão que proferiu a decisão agora embargada), acompanhando o voto vencedor. Da decisão em referência trago à transcrição excertos que entendo serem pertinentes à matéria analisada nos presentes embargos:

(...)

Diante da não manifestação do STJ sobre esse aspecto, devo externar a minha interpretação. Cabe ressaltar, inicialmente, que toda a discussão sobre o conceito de insumo restringe-se à hipótese prevista no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Como decorrência, nos casos em que o creditamento foi tratado de forma apartada, em inciso específico, como energia elétrica ou transporte, por exemplo, não cabe discuti-los como se insumos fossem nem, menos ainda,

trazer os aspectos de essencialidade e relevância para fins de sua definição. Da mesma forma, naqueles casos em que é expressamente vedado em lei o desconto de créditos, não cabe a tentativa de introduzi-lo por meio de argumentos que demonstrem sua essencialidade ou relevância, como se insumos fossem. Essencialidade e relevância são critérios para insumo, apenas.

Dessa forma, podemos resumir que o conceito de insumo a ser adotado neste voto será aferido a partir dos critérios de i) essencialidade, assim considerada pela sua imprescindibilidade, por constituir elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção do bem ou, ao menos, em substancial perda de qualidade do produto ou serviço; e ii) relevância, assim considerada por sua importância ou, mesmo quando não seja essencial, por integrar o processo de produção pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Para além desses dois critérios, temos as hipóteses expressas de permissão ou de vedação ao creditamento, situações em que determinada despesa não pode ser tratada como insumo, ainda que eventualmente se enquadrasse no conceito. Nesses casos, o legislador destacou um tratamento específico, seja porque não se trata de insumo, mas é possível o creditamento sob determinadas condições (a ver, por exemplo, os demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002), seja porque é vedado o creditamento, ainda que a despesa se enquadre no conceito de insumo (por exemplo, as hipóteses dos §§ 2º e 3º do art. 3º).

Por fim, a aferição do atendimento à condição para ser considerado insumo deve ser feita casuisticamente, a partir da análise do processo produtivo ou da atividade desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que, em respeito ao texto legal, entendo que somente pode ser considerado insumo o que foi utilizado para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços, sendo inapropriado enquadrar neste inciso II os itens utilizados após concluído o processo produtivo, ou após concluída a prestação do serviço.

Esclarecidas as premissas adotadas, parte-se para a análise do caso concreto.

Relembremos que o contribuinte é um produtor de maçãs. Segundo o dossiê por ele apresentado, seu processo produtivo consistiria, grosso modo, de três etapas: implantação das macieiras (formação da muda, condução do terreno e outros), safra (cultivo, tratamento, poda e colheita) e *packing house* (armazenamento, classificação, embalagem e expedição). Ele destaca que a fase de *packing house* é o principal objeto do dossiê, em vista das maiores glosas terem ocorrido em relação a essa fase.

(...)

3. Aquisição de combustíveis e/ou lubrificantes

Quanto a este item, a DRF/Joaçaba reconhece a possibilidade de creditamento de gastos com combustíveis e/ou lubrificantes utilizados como insumo no cultivo de maçã, mas em duas situações efetuou glosa: a) despesas com gasolina e lubrificantes utilizados em automóveis (não utilizados no processo produtivo); e b) outros produtos colocados na rubrica “despesas com combustíveis e/ou lubrificantes”, mas que não correspondem ao título, como pneus, autopeças, serviço de manutenção de ônibus, serviço de mecânica, remédios, glicerina, tinta, tinner, cola plástica, cimento e botijões de gás. Tal entendimento foi confirmado pela DRJ, na primeira situação, pelo fato de a quase totalidade das aquisições de gasolina ter sido efetuada nos postos da cidade para o abastecimento de automóveis e, na segunda, por não se tratar sequer de combustível ou lubrificante. Transcrevo do acórdão recorrido o seguinte trecho:

O que importa ressaltar é que a contribuinte, regularmente intimada a apresentar listagem das notas fiscais relativas aos créditos e cópias de seus registros contábeis, o fez não ofertando elementos suficientes à minudente

identificação da natureza de cada operação. A descrição das aquisições de combustíveis e lubrificantes, constante dos documentos encaminhados pela contribuinte e transcrita as planilhas às folhas 851 a 856, é, no mais das vezes, excessivamente genérica; de outro lado, quando há uma melhor identificação da operação, a impossibilidade do creditamento fica demonstrada em face da falta de previsão legal. (grifado)

Argumentou o contribuinte que a atividade por ele desempenhada requer a preparação do solo, drenagem, entre outros, para os quais necessita utilizar-se de máquinas e outros equipamentos movidos a combustíveis e lubrificantes. Argumenta ainda que entende ter provado o direito com os documentos já apresentados. Do dossiê apresentado pelo contribuinte em resposta à diligência, extraio (fls. 1.165 a 1.168):

Para logística interna e externa da empresa são necessários tratores, empilhadeiras, máquinas e implementos agrícolas, que demandam consumos de combustíveis e lubrificantes.

No prosseguimento do processo produtivo, as máquinas como tratores e empilhadeiras são essenciais para carregar e descarregar os insumos que são utilizados no Packing House, como embalagens, produtos para conservação da fruta, defensivos agrícolas, bins vazios, outros equipamentos, e ainda necessários para expedição do produto final (venda), e inclusive para a locomoção das maçãs de um local para o outro.

A empresa dispõe de 09 (nove) empilhadeiras, dentre locadas e próprias, 3 (três) tratores, 3 (três) ônibus para transporte de seus funcionários, além de outros veículos que fazem o transporte de insumos e outros na área produtiva. Todos esses veículos demandam consumo significativo de combustíveis, lubrificantes, pneus, graxas e outros.

Ainda faz-se necessário destacar que a empresa tem uma grande demanda de energia elétrica no processo produtivo, na sua sede, onde é feito o processamento de maçã. A empresa conta com uma sala de máquinas, com um conjunto de motores geradores de energia, que são ligados no horário de ponta, visando a não utilização de energia elétrica da rede da CELESC (Centrais Elétricas de Santa Catarina), em virtude do alto custo da Energia entre os horários das 18:00 hrs até as 22:00 hrs.

O conjunto tem dois geradores com motores de 750 CV (cavalos de potência) cada um, gerando 400 kWh (quilowatt-hora) cada motor, onde, quando ligados tem-se um significativo consumo de combustíveis e lubrificantes, sendo em média, por hora, o consumo de combustível de cada gerador é de 150 litros.

Sendo nesses geradores, juntamente com os tratores, empilhadeiras e veículos, o maior consumo de combustíveis e lubrificantes da empresa.

Pelo o que se vê acima, a explanação da recorrente não guarda muita relação com os problemas apontados pela fiscalização. Não se discorda do aproveitamento do combustível utilizado por máquinas utilizadas no plantio da maçã, mas não é a esse gasto que se referem as glosas. Novamente temos uma defesa genérica.

Todavia, da análise da tabela de notas fiscais glosadas constante às fls. 846 a 851, tendo em vista o critério de relevância, entendo que seria cabível o creditamento das despesas com a compra de pneus de tratores e outras máquinas agrícolas, pois constatei não há apenas notas de compra de pneus de automóveis, mas também de pneus de grande porte (tratores e outras máquinas). Concluo pela reversão da glosa em relação às notas fiscais de aquisição de pneus de tratores e/ou de outros tipos de máquinas agrícolas, apenas.

Considerarei oportuno reportar esta decisão porquanto abordou a questão do “insumo-do-insumo” que foi referenciada no voto vencido da decisão embargada e cujo entendimento, como dito, foi acolhido pela relatora dos embargos agora julgados. Faço isso para evidenciar a diversidade do caso concreto analisado neste processo, quanto ao ponto. Explico.

Vejamos, inicialmente, como as autoridades fiscais, que analisaram o crédito na sua origem, fundamentaram sua decisão. Compulsando a Informação Fiscal de e-fls. 117/122, extrai-se o excerto conclusivo, que segue transcrito:

(...)

Ao analisar os arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte constatou-se que foram incluídos como crédito, na apuração da COFINS, vários produtos e serviços que não se enquadram no conceito de insumos, conforme definido no art. 8º da IN SRF n.º 404, de 12 de março de 2004. Tais produtos estão relacionados nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, fls. 79 a 86, e fazem parte dos insumos incluídos em sua memória de cálculo, com os seguintes Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP 1556 e 2556 (uso e consumo), 1653 e 2653 (combustíveis) e 1933 e 2933 (manutenção). As fls. 87 contém nova memória de cálculo com as glosas desses produtos/ serviços e os valores apurados da contribuição.

Como se observa, foi sucinta a fundamentação para as glosas procedidas, limitando-se as autoridades fiscais a afirmar “que foram incluídos como crédito, na apuração da COFINS, vários produtos e serviços que não se enquadram no conceito de insumos, conforme definido no art. 8º da IN SRF n.º 404”.

Irresignada com a decisão, a contribuinte ingressou com a competente manifestação de inconformidade, da qual extraio o excerto relativo ao ponto em debate (crédito relativo a aquisições de combustíveis), conforme e-fls. 138/139:

(...)

2.2 DAS AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEL:

A Autoridade Fiscal também excluiu da base de cálculo da apuração dos créditos da COFINS não-cumulativa o valor correspondente às compras de combustíveis, sob o argumento de que tais aquisições não se enquadram no conceito de insumos.

A Contribuinte apresenta em anexo planilha com a relação dos referidas compras e cópia de notas fiscais de aquisição (Doe. 08), por amostragem.

O combustível é utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas (madeiras) adquiridas principalmente na região norte do Brasil. Sendo assim, fazem parte do custo de aquisição, ou seja, devem ser consideradas como insumos.

Tais valores podem ser comparados às aquisições de serviço de transporte, que têm a mesma função dos caminhões: transportar as matérias-primas utilizadas no processo produtivo. Sobre os fretes, o cálculo de créditos de COFINS está garantido, conforme conteúdo da Lei 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

L.]

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 n.º 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 n.º 10.865, de 2004) (Grifos e destaques do subscritor)

Nesse sentido, temos a Solução de Consulta n.º 63, de 12 de julho de 2010, da "DISIT 06", que prescreve a respeito do direito ao desconto de créditos sobre fretes, cuja ementa segue:

ASSUNTO: *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Co fins*
EMENTA: *CRÉDITO. FRETE.*

O valor do frete pago na aquisição de insumo pode integrar a base de cálculo do crédito previsto no art. 3º, II, da Lei n.º 10.833, de 2003, desde que a aquisição do insumo dê direito à apuração de crédito e desde que a aquisição do frete esteja sujeita à incidência da Cofins.

Diante do exposto, percebe-se que merece revisão o despacho decisório referente ao crédito de COFINS do 1º trim/2006, para que sejam incluídos na base de cálculo dos créditos os custos relativos as aquisições de combustíveis no valor de **R\$ 28.642,70**, pois compõem o custo de aquisição das matérias-primas.

Denota-se, assim, que a manifestante pleiteou o reconhecimento do direito ao creditamento pela equivalência que fez dos gastos com fretes face a face com os gastos com combustíveis utilizados em seus veículos próprios para trazerem a matéria-prima (madeiras) ao seu estabelecimento ("adquiridas principalmente na região norte do Brasil").

Ao analisar a reclamação, a instância de piso manteve a conclusão do despacho decisório quanto às glosas com as aquisições de combustíveis, nos termos fundamentados no voto do qual extraio os excertos pertinentes (e-fl. 711):

(...)

Pois bem, diante deste quadro, infere-se que a legislação posta expressamente permite o creditamento de valores relativos a combustíveis e lubrificantes "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda". Em outras palavras, diante dos dispositivos transcritos, tem-se que: (a) combustíveis e lubrificantes podem ser considerados como insumos no âmbito da legislação do PIS e da Cofins; e (b) como insumo, só se pode ter aqueles 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".

Neste contexto, a aquisição de combustível somente gera crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se o combustível for utilizado em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. O combustível adquirido que não seja aplicado ou consumido no processo produtivo - como o utilizado em máquinas, equipamentos e veículos para transporte/manuseio de matéria-prima e/ou produtos acabados - caracteriza-se como despesa operacional, entretanto, não há previsão legal para geração de crédito das contribuições.

Diante disso, mantém-se a glosa das aquisições de combustível "utilizado nos caminhões próprios que transportam as matérias-primas (madeiras) adquiridas".

E, como alhures relatado, ao analisar o recurso voluntário interposto contra a decisão de piso, o colegiado, por voto de qualidade, decidiu por manter a decisão recorrida, quanto ao ponto da glosa relativa à aquisição de combustíveis.

De fato, aqui se defende o entendimento de que tais despesas não se confundem com aquelas prescritas na legislação regente que dão ensejo ao creditamento pleiteado.

É que os combustíveis utilizados em veículos da contribuinte para transporte da matéria-prima adquirida de seus fornecedores para o seu estabelecimento fabril definitivamente não se tratam de insumos utilizados no processo produtivo. Isto porque referem-se a despesas que ocorreram em etapas anteriores ao processo produtivo da requerente. Justamente por essa razão sequer há que se analisar o ponto quanto ao critério da essencialidade do insumo, posto que não se trata de insumo produtivo.

O voto vencido no julgamento cuja decisão foi embargada, acompanhado pela relatora dos presentes embargos, reporta-se ao entendimento esposado no Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018, para concluir que haveria direito ao creditamento pleiteado, quanto ao ponto, conforme excerto que transcrevo (também transcrito no voto vencido no julgamento destes embargos), por oportuno (e-fls. 852/853):

(...)

Considerando que o combustível pleiteado diz respeito ao transporte de matéria-prima, destaco as considerações que entendo plausíveis e aplicáveis às razões de decidir do presente caso, do Parecer Normativo COST/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018:

138. Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.

139. Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

(...)

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; **b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica;** c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta

ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

Nesse sentido, entende também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através dos acórdãos 9303-009.343, 9303-009.346 e 9303.009.340, de modo que, encampo respectivo posicionamento pelas razões acima expostas, para garantir ao recorrente o aproveitamento de créditos oriundos da aquisição de combustíveis para transporte de matéria-prima.

(destaques originais)

Ora, com a devida vênia, referido Parecer Normativo (PN) expressamente pontuou que, “considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que **somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços**”.

Outrossim, o PN em referência esposou o entendimento de que também as despesas de combustíveis com “veículos utilizados na produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo)”, dão direito ao creditamento de PIS e Cofins.

Este entendimento aplica-se ao caso a que se referiu o já reportado Acórdão nº 3002-000.624. deste colegiado. Aplica-se este entendimento também aos casos de indústrias de açúcar e álcool e indústrias produtoras de suco de laranja, por exemplo, que detêm plantações próprias da matéria-prima que industrializam. Em todos estes casos entende-se que o processo produtivo inicia-se nos estabelecimentos rurais destas indústrias, prosseguindo até a obtenção do produto industrializado. Registre-se que também foi este o contexto das decisões da Câmara Superior referenciadas no mencionado voto vencido.

Todavia, como visto, **não é disso que se trata a espécie em julgamento**. Aqui não há que se aplicar o entendimento do referido PN quanto à questão do direito associado à produção do insumo do insumo. No caso concreto em análise, a matéria-prima (madeira) é adquirida de fornecedores (situados preponderantemente no norte do Brasil) e o transporte desta matéria-prima não está inserido no processo produtivo da recorrente, agora embargante (industrialização de madeiras). Tanto é assim que não foi esse o fundamento por ela utilizado para pleitear o crédito quanto às despesas de aquisição de combustíveis utilizados em veículos de sua frota para transporte da matéria-prima adquirida de terceiros fornecedores.

De outra banda, tenho que a pretendida equiparação (analogia) destas despesas com os gastos de frete na aquisição de insumos de qualquer forma não pode ser aceita pelo aplicador da norma positivada, especialmente no contexto de reconhecimento de créditos que serão utilizados para reduzirem os débitos tributários apurados pelos contribuintes.

Ora, como é cediço, quanto ao ponto em análise a lei é clara ao dispor que o direito ao creditamento pretendido está associado a “bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes”. Portanto, ao se reportar às hipóteses de creditamento, a lei diferencia textualmente as despesas com combustíveis e lubrificantes dos próprios serviços utilizados no processo produtivo. Enfim, o legislador diferenciou (explicitou) as despesas com combustíveis e lubrificantes das despesas com a própria prestação de serviços (o frete, no caso), tratando-as como despesas com aquisições de insumos utilizados no processo produtivo.

Entendo, assim, que o aplicador da norma positivada deve seguir o rigor interpretativo de só reconhecer o creditamento com despesas de “combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços”, o que não se confunde com as despesas de frete (serviço) na aquisição de insumos.

Ademais, é oportuno registrar que, quanto ao reconhecimento do direito ao creditamento de despesas de frete na aquisição de insumos, já há um entendimento firmado pela Câmara Superior no sentido de que aquele vincula-se ao insumo que está sendo transportado, como aliás posto na Solução de Consulta mencionada pela própria contribuinte em sua manifestação de inconformidade (excerto já transcrito). Em resumo, para tanto é preciso certificar, em cada caso concreto, se o custo do insumo transportado foi objeto de efetiva incidência das contribuições e se o frete foi suportado pelo adquirente dos insumos. Mas esta análise só é relevante para a própria despesa de frete, o que aqui não ocorre, já que se está tratando de despesas com combustíveis em veículos próprios da recorrente/embarcante.

Ante o exposto, voto por acolher os embargos opostos pelo contribuinte, sem efeitos infringentes, apenas para o fim de sanear a omissão de fundamentação do voto vencedor da decisão embargada, mantendo-se a decisão de negar provimento ao recurso voluntário quanto ao ponto (glosa de créditos associados às despesas com combustíveis utilizados em veículos da contribuinte para transporte da matéria-prima adquirida de terceiros).

(assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter