



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.003497/2009-71  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.942 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 15 de março de 2022  
**Recorrente** INDÚSTRIA DE MOLDURAS CATARINENSE LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE TODOS OS FUNDAMENTOS RELEVANTES DO ACÓRDÃO RECORRIDO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial que não ataca fundamento que, por si só, é suficiente para fundamentar o juízo emitido pelo acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

**Relatório**

Cuida-se de Recurso Especial do sujeito passivo (e-fls. 1.025 a 1.033) contra o Acórdão nº 3002-001.524, de 15 de outubro de 2020 (e-fls. 1.003 a 1.016), assim ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.**

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO DE CRÉDITO.**

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas a pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

**PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEL PARA TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA NÃO CONSIDERADA INSUMO. IMPOSSIBILIDADE.**

Os combustíveis e lubrificantes utilizados preponderantemente para transporte de madeira, que não foi considerada insumo, por decorrência, também não podem dar direito ao creditamento.

O dissídio jurisprudencial suscitado pelo sujeito passivo diz respeito justamente à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor dos gastos com combustível utilizado no transporte de matéria-prima (**madeira**). Indica como paradigma os acórdãos nº 3402-007.336 e 9303-010.544. O apelo foi formalmente admitido pelo Presidente da 3ª Câmara (e-fls. 1.080 a 1.085). Devidamente intimada, a Representação Jurídica da Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões (e-fls. 1.087 a 1.094), por meio das quais, em síntese, alega que não há previsão legal para geração de crédito das contribuições sobre as aquisições de combustível que não seja aplicado ou consumido no processo produtivo.

É o Relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9303-012.942 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 11516.003497/2009-71

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme atestou Despacho 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara, de 01 de março de 2021 (e-fls. 1.080 a 1.085). Há no entanto óbice intransponível para o conhecimento do apelo.

Explico:

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, assim definiu (negritei):

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica**, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) **combustíveis utilizados em frota própria de veículos**; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Por outro lado, o PN COSIT/RFB nº 5, de 2018, reconheceu que, com base no entendimento do STJ, há possibilidade de creditamento sobre os gastos com o insumo do insumo. Transcrevo (sublinhei):

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; h) 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.

O fundamento adotado pelo voto condutor da decisão recorrida para negar o direito ao creditamento em questão derivou da interpretação a *contrario sensu* do PN: *“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.”* Isso é, por entender que a mercadoria transportada não era insumo, não poderia deferir o creditamento sobre o combustível utilizado para o seu transporte.

Como se vê, a decisão recorrida, a par de sua particular interpretação da norma, invocou um fundamento adicional para negar provimento ao recurso: o fato de não se classificar como insumo o produto transportado (madeira) pelo veículo em que se consumiu o combustível.

Todavia, a peça do recurso especial nada referiu quanto a esse segundo fundamento, de modo que remanesceu no aresto recorrido fundamento inatacado, suficiente, por si só, para determinar o desprovimento do pedido, evidência que atrai, *mutatis mutandis*, a regra inscrita na Súmula nº 283 do Supremo Tribunal Federal, deste teor:

“É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Assim, é inadmissível o recurso especial que não impugna fundamento do acórdão recorrido apto, por si só, a manter a conclusão a que chegou o colegiado de origem, o que ocorreu no presente caso. Neste mesmo sentido precedente do STJ.

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO FISCAL. PRESCRIÇÃO. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. CDA. DEFEITO FORMA. NULIDADE. FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO IMPUGNADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 283/STF. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

(...)

3. Não se conhece do recurso especial que não ataca fundamento que, por si só, é suficiente para fundamentar o juízo emitido pelo acórdão recorrido, evidência que atrai, mutatis mutandis, a regra inscrita na Súmula 283 do Supremo Tribunal Federal, deste teor: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles."

4. Na espécie, o acórdão recorrido desproveu o agravo interno sob o argumento de prescrição do crédito fiscal e, também, de nulidade da CDA. As razões de recurso especial, todavia, apenas impugnaram a matéria referente à prescrição dos valores exigidos.

(...)"

( STJ, 1ª Turma, REsp 704504 / RS, Relator: Ministro José Delgado)

Nesta mesma linha já decidiu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE TODOS OS FUNDAMENTOS RELEVANTES DO ACÓRDÃO RECORRIDO, IMPOSSIBILIDADE DE PROVIMENTO. Inviável o recurso especial que pleiteia a reforma de acórdão mas não impugna todos os fundamentos relevantes da decisão recorrida.

(Acórdão nº 910100.692, Relator: Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho)

Com essas considerações, voto por não conhecer do recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas