



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13056.001023/2008-01  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.001 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2015  
**Matéria** PIS PASEP  
**Recorrente** AGROLATINA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

Ementa:

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS - não cumulativo e da COFINS - não cumulativo, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização; e que insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados a venda não se restringe apenas às matérias primas, aos produtos intermediários, ao 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, mas alcança os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Os serviços diretamente utilizados no processo de produção dos bens dão direito ao creditamento do PIS - não cumulativo e da COFINS - não cumulativo incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito quando comprovado que é utilizado como insumo no processo de produção dos bens vendidos e que geraram receita tributável.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas no recurso devem vir acompanhadas das provas correspondentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto às despesas junto a pessoas físicas e quanto às despesas administrativas e comerciais; por voto de qualidade, negar provimento quanto às despesas de combustíveis com veículos próprios na aquisição de bens, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Waltamir Barreiros, Elias Fernandes Eufrásio e Leonardo Ogassawa de Araújo Branco, e, por maioria, dar provimento parcial quanto aos gastos gerais, vencido o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Júlio César Alves Ramos - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Felon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

## Relatório

### Relatório:

Este processo cuida dos Pedidos de Ressarcimentos e das Declarações de Compensação por meio da qual requer, primeiramente, reconhecimento de créditos da contribuição para a PIS - **Mercado Externo**, do regime não cumulativo, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e, no que couber, Lei 10.833/2003 A contribuinte alega possuir créditos no valor de R\$ 47.615,42, no período de apuração **1º trimestre de 2008**, referentes a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, valor de crédito, esse, disponível. para efetuar compensações com outros tributos de sua responsabilidade ou solicitar o ressarcimento ao final do período de apuração.

A contribuinte requereu o aproveitamento desse valor de crédito, por meio de declarações de compensação (DCOMP), identificadas pelo **Despacho Decisório DRF/NHO SEORT 1383/2009 às fls. 131**.

A auditoria fiscal (Termo e Informações às fls. 91/96) propôs glosas, confirmadas pela autoridade administrativa da DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NOVO HAMBURGO - RS, no Despacho Decisório DRF/NHO 2009, que, somadas, resultaram em R\$ 32.773,48 e reduziram o pretendido e solicitado pelo contribuinte para o valor de crédito reconhecido E DISPONÍVEL para as compensações para R\$ 14.841,94.

Foram as seguintes as glosas e respectivas justificativas constante dessa decisão da unidade de jurisdição:

Bens e serviços adquiridos de pessoas físicas:

Valor total da glosa no período - R\$ 6.327,31. O contribuinte descontou créditos calculados em relação a bens e serviços adquiridos de pessoas físicas. Conforme a legislação de regência o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas. Base legal: artigo 3º, §§ 2º e 3º, incisos I e II, da Lei n.º 10.637/2002, e artigo 3º, §§ 2º e 3º, incisos I e II, da Lei n.º 10.833/2003. Redação dos artigos alterada pela Lei n.º 10.865/2004, artigos 21 e 37.

Despesas administrativas:

Valor total da glosa no período - R\$ 5.425,83. O Contribuinte descontou créditos calculados em relação a despesas administrativas, cujo aproveitamento não é contemplado pela legislação de regência. Base legal: artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002, e artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003. Redação dos artigos alterada pela Lei n.º 10.865/2004.

Despesas com vendas:

Valor total da glosa no período - R\$ 8.738,83. O Contribuinte descontou créditos calculados em relação a despesas com vendas, tais como: comissões, cobranças, feiras, exposições, propaganda e publicidade, cujo aproveitamento não é contemplado pela legislação de regência. Base legal: artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002, e artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003. Redação dos artigos alterada pela Lei n.º 10.865/2004.

Gastos gerais de fabricação que não se enquadram no conceito de insumo:

São eles, gastos com alimentação, análises e laudos técnicos, assistência médica, combustível empilhadeira, despesas com importação, despesas com transporte, despesas com veículos, indumentária e material de trabalho, laboratório, material de expediente, material de limpeza, material de segurança, pedágio, resíduos industriais, sistema de tratamento da água.

Valor total da glosa no período - R\$ 6.290,63. Dentre os gastos gerais de fabricação, o contribuinte incluiu na composição da base de cálculo para apuração dos créditos despesas que não se enquadram no conceito de insumos. Geram direito ao crédito como insumos, além das matérias-primas e produtos intermediários que se integrem ao produto final, também aqueles que, embora não se integrando a tal produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. Considera-se "consumo" o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de uma ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele. O que não é o caso de nenhuma das despesas relacionadas nos demonstrativos a seguir, as quais foram integralmente glosadas. Base legal: artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002, e artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003. Redação dos artigos alterada pela Lei n.º 10.865/2004, art. 346; IN SRF n.º 247, de 2002, art. 66, inciso I, alínea "b" e seu § 5º, inciso I, alíneas "a" e "" e . 67; IN SRF n.º 358, de 2003, art. 1º; IN SRF n.º 404, de 2004, art. 8º, inciso I, alínea "b", seu § 4º, inciso I, alíneas "a" e V, e seu § 9º.

Despesas com combustíveis não utilizados com insumos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 15/

02/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGU

EIRA

Impresso em 17/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Valor total da glosa no período - R\$ 5.990,88. O contribuinte descontou créditos calculados em relação a combustíveis. Entretanto, estes não se enquadram como insumos em seu processo produtivo, ficando seu aproveitamento fora do contemplado pela legislação de regência. Base legal: Lei nº 10.637/2002 artigo 3<sup>o</sup> inciso II, Lei nº 10.833/2003 artigo 3<sup>o</sup> inciso II, com redação dos artigos alterada pela Lei nº 10.865/2004, IN 247 artigo 66 parágrafo 5<sup>a</sup> inciso I a, IN 404 artigo 8<sup>a</sup> parágrafo 5<sup>a</sup> inciso I a. Observação: entre as hipóteses de geração de créditos previstas na legislação, constam os dispêndios com combustíveis e lubrificantes. Entretanto tais aquisições apenas geram créditos das contribuições na hipótese dos combustíveis e lubrificantes serem "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda", a teor do disposto nas Leis citadas acima. As hipóteses de geração de créditos são exaustivas, não admitindo interpretação exaustiva. De acordo com o disposto nas Instruções Normativas citadas acima, entende-se como insumo: "a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e qualquer outro bem que sofra alteração, tal como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação". Para o Dicionário Eletrônico Aurélio - Século XXI, matéria-prima é: "A substância bruta principal e essencial com que é fabricada alguma coisa". Dai ser fácil concluir que combustíveis e lubrificantes não constituem a substância bruta essencial da qual é feito o curtimento e outras preparações de couro - as atividades industriais do contribuinte.

Creditamento sobre mercadorias recebidas com fim específico de exportação (somente para o processo 13056.001017/2008-46, pois o fato ocorreu apenas no mês de setembro de 2008):

Valor total da glosa no período - R\$ 34.202,64. O Contribuinte descontou créditos calculados em relação a entrada de mercadorias recebidas com fim específico de exportação, na operação em que recebe cujo aproveitamento não é contemplado pela legislação de regência. O Contribuinte apurou em setembro de 2008, créditos em relação a entrada de mercadorias recebidas com fim específico de exportação de Bianchini S/A, CNPJ nº 87.548.020/0020-42 em 25/09/2008, exportando-as no mesmo dia para Larent S.A., sediada em Montevideo, Uruguai, do mesmo porto de onde recebeu as mercadorias, Rio Grande, atuando como comercial exportadora nessa operação. Essa operação não dá direito a aproveitamento de créditos pela legislação de regência. Base legal: artigo 5<sup>o</sup> da Lei nº 10.637/2002, e artigos 6<sup>a</sup>, §4<sup>a</sup> e 15<sup>a</sup>, inciso III da Lei nº 10.833/2003. Redação dos artigos alterada pela Lei nº 10.865/2004.

A contribuinte ingressou com manifestação de inconformidade por meio da qual apresentou as seguintes razões para a reforma da decisão, conforme resumo elaborado pelo Julgador de 1<sup>o</sup> Grau que reproduzo, graças à sua objetividade e suficiência:

... discorda da glosa implementada, defendendo a legitimidade do "direito creditório pleiteado. Afirma que haveria afronta ao princípio da não-cumulatividade na vedação ao aproveitamento de insumos adquiridos de pessoas físicas. As vedações impostas pelas leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e nº 10.865/2004 não encontrariam fundamento de validade, pois estariam tratando de matéria reservada à Lei Complementar. Discorda do conceito de insumo, entendendo que esse já foi superado pela própria Receita Federal. Alega que os créditos sobre combustíveis e lubrificantes glosados referem-se a compras de óleo diesel utilizado para abastecer caminhões que transportam mercadorias compradas pela empresa.

Os Julgadores a quo, apreciaram a contestação da contribuinte e demais documentos que instruem o processo e teceram as seguintes considerações e conclusões:

- não apreciar as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade;
- nem todo custo, despesa ou encargo que concorra para a obtenção do faturamento mensal, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, poderá ser considerado crédito a deduzir, pois a admissibilidade de aproveitamento de créditos há de estar apoiada, indubitavelmente, nos custos, despesas e encargos expressamente classificados nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002,
- apenas os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas darão direito à crédito das contribuições. Portanto, os insumos adquiridos de pessoas físicas não podem ser considerados no cálculo dos créditos das referidas contribuições, por vedação legal.
- A legislação acima transcrita tampouco contempla a possibilidade de descontar créditos decorrentes de bens e serviços de natureza comercial ou administrativa.
- A interessada apurou créditos oriundos de diversos gastos da empresa, inclusive a aquisição de combustíveis consumidos na frota de veículos da empresa,. Nesse caso, conforme dispôs o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, (...) o cálculo de créditos está limitado aos bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, no caso, exportados.
- o combustível utilizado pela frota da empresa e os demais gastos gerais de fabricação não obedecem ao conceito de insumo estabelecido pela legislação, uma vez que não foram aplicados ou consumidos no processo de fabricação ou produção desenvolvido pela empresa, e, por isso, foram corretamente glosadas.

O Acórdão n.º 10.27.150, proferida pela respeitável 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre em 02/09/2010, ficou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP  
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008  
CRÉDITO - IMPOSSIBILIDADE -

Necessário que haja previsão legal/normativa para que os custos e ou despesas incorridos pela pessoa jurídica possam gerar créditos de PIS passíveis de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente  
Direito Creditório Não Reconhecido

A contribuinte ingressou com recurso voluntário por meio do qual repisou as razões apresentadas na manifestação de inconformidade, das quais, além das apontadas no resumo anterior deste relatório, reproduzo os seguintes trechos:

- os incisos II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 são taxativos ao permitir créditos sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.
- O entendimento de que tanto o frete gasto na aquisição de mercadorias, quanto o combustível, considerado custo direto de transporte, pode compor o

somatório dos créditos de PIS e COFINS, já foi pacificado pela própria Receita Federal do Brasil, que através de diversas SOLUÇÕES DE CONSULTA;

- A jurisprudência do Conselho de Contribuintes também é pacífica no sentido de reconhecer o direito ao crédito nas aquisições de pessoas físicas para não ferir o princípio da não-cumulatividade na apuração dos valores devidos no regime do PIS e COFINS não-cumulativoS.
- Para transportar as matérias-primas adquiridas dos estabelecimentos dos fornecedores até suas instalações industriais, a fiscalizada utiliza-se tanto de transportadoras contratadas, para as quais paga frete, como dos veículos próprios, pois possui uma frota de caminhões utilizados para este fim.

O recurso chegou ao Conselho e foi submetido à sessão de 24/04/2012, quando, por unanimidade o julgamento foi convertido em diligência. Na Resolução n.º 3401-000.455 podemos ver que forma as seguintes as decisões tomadas pelo Colegiado:

- No que tange **aos insumos adquiridos de pessoas físicas** e pelas **despesas administrativas e comerciais**, não conheço do recurso, uma vez que questões sobre a constitucionalidade das leis é de competência exclusiva do poder judiciário, não sendo a esfera administrativa competente para se pronunciar sobre este ponto. Corrobora este entendimento a Súmula CARF n.º 2,..;
- quanto às glosas sobre **despesas com combustíveis** merece êxito a demanda da recorrente, uma vez que a contribuinte defende o aproveitamento de créditos do PIS para combustíveis e lubrificantes, pois, neste caso, eles utilizados na operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor,
- merece êxito a demanda da recorrente quanto às **despesas com frete** arcados pelo recorrente, pois integram o conceito de insumos e geram créditos dedutíveis do PIS não-cumulativo devido mensalmente, assim, como as despesas com frete suportadas pelo contribuinte.
- necessária uma diligência para que se apure o valor alimentação, análises/laudo técnico, assistência médica, combustível, despesas com transporte, despesas com veículo, indumentária e material de trabalho, material de limpeza, pedágio, resíduos industriais, e sistema de tratamento de água; bem como a apresentação de documentação comprobatória que corrobore com a existência dos créditos pleiteados.

Em atendimento à diligência, a autoridade fiscal informou e propôs:

- parte das despesas com alimentação e das despesas com transporte foram descontados dos funcionários em folha de pagamento, a título de vale refeição e vale transporte; a contribuinte não arcou com esses custos, devendo ser deduzida dos créditos relativos a essas despesas.

1º trimestre de 2008	valor descontado com alimentação	valor descontado com transporte
petição original valor total	48.660,19	15.246,00
parte com ônus da contribuinte	39.955,95	7.069,51
parte com ônus dos funcionários	8.704,24	8.176,49

- houve devolução de compra de parte das despesas com Análise e laudo técnico (R\$ 81,00) e devolução de compra de parte das despesas com veículos (R\$ 111,00), então não ocorreram esses custos e eles devem ser excluídos da base de cálculo dessas despesas; para se apurar os créditos;

- parte das despesas com veículos se referem a pagamento do IPVA e licenciamento (R\$ 29.244,09), e elas não poderiam gerar crédito uma vez que nelas não estão contidos pagamentos da contribuição; esses pagamento foram feitos a pessoa jurídica de direito público interno;
- parte dos pagamentos para obter a prestação de serviços (R\$ 31.644,00) foram feitos a pessoa jurídica isenta (Utresa Usina de Tratamento de Resíduos SA), não podendo gerar direito a crédito, consoante o que dispõe o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;
- Não foram apresentados documentos comprobatórios das despesas de pedágio (R\$ 1.320,00) e despesas com combustíveis e lubrificantes (R\$ 630,00), devendo por esse motivo serem glosados na apuração do crédito a partir dessas despesas.

A autoridade fiscal conclui com quadro discriminando os valores das despesas, mês a mês, em atendimento à diligência solicitada.

A contribuinte foi intimada dessa informação fiscal e das suas proposições, mas nada contestou. O processo retorna a este Colegiado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

## Prolegômenos

O sentido de não cumulatividade para o PIS e para a COFINS e a lógica básica para sua apuração

A Constituição Federal, em seu artigo 195, estabeleceu contribuições incidentes sobre as receitas ou faturamento do empregador, da empresa ou de entidade equiparada na forma da lei, cuja arrecadação desse tributo se constituiria em recursos a serem destinados a financiar a seguridade social. Ela, em seu § 12, atribuiu ao legislador ordinário a competência para a criação e o disciplinamento do regime de não cumulatividade dessas contribuições.

A Constituição Federal cria a incidência desses tributos sobre a receita ou a faturamento. Mas, são as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003 que trazem elementos para definir as hipóteses de incidência e as de exclusão ou isenção.

Além disso, essas leis, regulam o PIS e a COFINS e pretendem vir ao encontro daquela previsão constitucional de um regime de não cumulatividade. Nesse sentido,

elas trazem as regras para a determinação do valor devido dessas contribuições, e, para tanto, prevêem que o cálculo considere a redução por créditos apurados para fatores que concorreram para a obtenção dessa receita ou faturamento.

A regra da não cumulatividade estatuída pelo inciso II, § 3º do artigo 153 da CF/1988 para o IPI **não corresponde** ao regime de não cumulatividade previsto pelo § 12 do artigo 195 da mesma CF. E mesmo as regras das Leis acima citadas, que se apresentam como sob o manto desse regime de não cumulatividade, não correspondem à lógica e regime previsto para o IPI. Mas o uso da mesma expressão - parece-me - pode causar confusão para os neófitos da matéria. Por isso propugno seja o regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS considerado um regime próprio e distinto daquele reservado ao IPI.

Para disciplinar o creditamento, que abate o valor devido, **essas leis informam e** disciplinam o creditamento para, por dedução ou abatimento, se determinar o valor devido dessas contribuições. O creditamento assim estabelecido pretende atender ao regime de não cumulatividade previsto na Constituição Federal e criado através das Leis aqui citadas. **E, até o momento, este é um ponto central em minha compreensão a respeito dessa matéria:**

1. **a materialidade desse tributo está na receita tributável;**
2. **a materialidade da não cumulatividade está na relação de dependência da receita tributável para com a ocorrência do fator previsto em lei - qual seja, corresponda à uma das hipóteses dos §§ e incisos do artigo 3º da Lei em tela-;**
3. **logo, o direito de creditamento está reservado para os fatores em que esteja demonstrado ser ele necessário para a geração da receita tributável.**

Apesar de mal traçadas, essas breves considerações representam, a meu ver, a lógica da não cumulatividade do PIS e da COFINS expressa na leitura conjugada dos artigos dessas Leis. Não faz sentido que se possa gerar creditamento a partir da ocorrência de fatores que não tenham relação de causação ou de concorrência para com a geração da receita a ser tributada. Contradiz essa lógica ler os incisos e §§ do artigo 3º desconectados dos demais artigos da mesma Lei, principalmente os artigos 1º e 2º.

**Pressupostos para interpretar e identificar os insumos para o creditamento do PIS e da COFINS:**

Além dessas considerações gerais, ainda preciso me aproximar de outro aspecto central da matéria: a referência a insumo constante nessas leis. Grande controvérsia se instalou a respeito desse creditamento, especialmente quanto ao inciso II, que traz o seguinte texto:

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 nº10.485, 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)

Principalmente os debates se centram na definição de insumos para efeito dessa regra. Os estudiosos sintetizam relatando a existência de três correntes de interpretação e decisão:

1. a primeira que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do IPI, e constantes nas Instruções Normativas da Receita Federal que tratam do PIS e da COFINS, e circunscrevem insumos a matérias primas, produtos intermediário e material de embalagem;
2. a segunda que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do Imposto de Renda, e identificam e separam os custos e despesas das operações e os custos e despesas não operacionais; insumos seriam toda e qualquer custo ou despesa operacional da pessoa jurídica;
3. a terceira que entende que o PIS e a COFINS deve se pautar por conceitos e definições próprias, que acaba por se afastar da visão estreita da primeira e, também, da visão alargada da segunda.

As duas primeiras perspectivas, (1º) para se tratar insumos no PIS e na COFINS a partir da legislação do IPI, malgrado ser a esposada pela Receita Federal em suas normativas, e (2ª) a que se alinha com a legislação do Imposto de Renda, vêm sendo questionadas recorrentemente.

Decisões proferidas nas altas cortes administrativas vêm assentando o entendimento da 3ª perspectiva, de que o PIS e a COFINS demandam critérios próprios. Dentre essa decisões destaco o bem fundamentado voto do Ilmo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres na Câmara Superior de Recursos Fiscais - no Acórdão n.º 9303-01.035:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003- 61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

*Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*

*Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*

*Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu 'serviços',*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 2004, que institui a *de de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.* Autenticado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUERA em 15/

02/2016 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 14/01/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUERA

EIRA

Impresso em 17/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

*Vejam os dispositivos citados:*

*[...]*

*As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo. Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.*

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional..

### **Por causa dessas considerações que entendo:**

**(a) não se poder limitar o creditamento aos conceitos e critério advindos da legislação do IPI. Os insumos não se limitam às matérias primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem, e não se limitam à avaliação pela aplicação do critério de consumo/desgaste físico. Essa limitação não encontra sustentação no que dispõe a Constituição Federal e as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre a matéria;**

**(b) não se pode acriticamente transpor para o creditamento do PIS e da COFINS os conceitos e regras da legislação do Imposto de Renda, pois, além de serem de materialidades distintas, essa legislação não se destina a tratar a hipótese de incidência do tributo contemplando a unidade de análise representada pela relação "insumo-processo-produto/serviço destinados a venda", como é o caso do PIS e da COFINS.**

Faz-me necessário esclarecer que entendo que produção abrange fabricação; mas o inverso não é verdadeiro: fabricação está contida em produção. E também industrialização está contida em produção. Mas nem fabricação, nem industrialização compreende a totalidade das possibilidades da produção.

Quando se industrializa, se produz. Quando se fabrica, se produz. Mas **há produções que não são industrialização e que não são fabricação.**

Produzir, em um sentido lato, é dar existência, gerar, fornecer, fazer, realizar, fabricar, manufaturar. Mas, para o âmbito da Lei em discussão, produzir subentende um agir humano, deliberado e com propósito, e capaz de atrair interesse jurídico. Há criação resultante de um esforço físico e mental.

Ainda para o âmbito da Lei em discussão, as atividades de produção de bens, **regra geral, não se confundem com outras atividades do empreendimento, tais como: vendas,**

publicidade, comercialização, finanças, administração, pesquisa e desenvolvimento, projetos, e outras.

Muito bem, prosseguindo: a meu ver, essas duas leis informam que dão direito a crédito os bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados a venda. **Quando designam insumos, tenho como certo que se referem a fatores de produção, os fatores necessários para que os serviços possam estar em condições de serem prestados ou para que os bens e produtos possam ser obtidos em condições de serem destinados a venda.** E quando afirmam que são os utilizados na prestação de serviços e na produção, depreendo que: **são os utilizados na ação de prestar serviços ou na ação de produzir ou na ação de fabricar.** Para se decidir que um bem ou serviço possa gerar crédito com relação a determinada receita tributada, **há que se perquirir em que medida esse bem ou serviço é fator necessário para a prestação do serviço ou para o processo de produção do produto ou bem destinado a venda, e geradores, em última instância, da receita tributada.**

A meu sentir, não é o caso de restringir a que o bem ou serviço tenha sido utilizado como insumo do próprio produto a ser vendido ou do próprio serviço; ou que ele seja adstrito pelo princípio do contato físico, ou do desgaste ou transformação.

Embora o serviço prestado ou o produto vendido seja o *alfa* da obtenção da receita a ser tributada, a lei indica que o bem ou o serviço utilizado como insumo alcança a atividade de prestação do serviço ou a atividade de produção, direta ou indiretamente quanto ao produto vendido. Essa visão conjuga o "processo" e o "produto/serviço resultante do processo". **Mas esses processos devem estar inequivocamente ligados ao serviço prestado ou ligados ao produto vendido.** Para se justificar o creditamento, não basta demonstrar que os bens e serviços concorreram para o processo de produção, ou de fabricação, ou de prestação do serviço, mas é necessário em adição demonstrar para qual produto ou serviço aqueles fatores de produção ou insumos concorreram.

Concluídas essas considerações introdutórias, sinto-me em condições de propor passar à análise das questões de mérito.

## Mérito propriamente dito

### I - Da glosa dos bens utilizados como insumos

A recorrente é uma empresa agroindustrial que apresenta como sua finalidade e atividade de empreendimento a exploração de peles de gado.

Da análise do exposto nos prolegômenos acima, considero "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos no tratamento de peles de gado, e que ele constitui processo de produção do qual resultam, principalmente, bens de consumo, feitos com pele de gado (ex.: bolsas, cintos, sapatos) e destinado ao comércio, ou peles prontas (curtidas) para serem usadas em novo processo de transformação (ex.: indústrias de sapatos, de bolsas, etc).

Também entendo que o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim,

tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos no processo de tratamento das peles de gado. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Mas os dispositivos legais que estabelecem o PIS e a COFINS não invocaram a legislação do IPI ou do IRPJ para subsidiar a determinação do direito de creditamento. Por todas essas considerações feitas, proponho que não deve prevalecer a motivação da autoridade fiscal quando ela aplica apenas os conceitos da legislação do IPI para justificar as glosas.

Nesse sentido, as possibilidades para se caracterizar insumos não se limitam a:

- - quando se tratar de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, bens esses que efetivamente compõem ou se agregam ao bem final da etapa de industrialização;
- - quando se tratar de outros bens quaisquer, os quais não se agregam ao bem final, desde que sofram alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em industrialização.
- aos bens obtidos por processo industrial.

No caso em discussão neste processo, há que se identificar que despesas e custos se referem aos fatores que se ligam comprovadamente a esse processo de produção. As informações presentes neste processo, a meu ver, permitem que formemos convicção a esse respeito.

#### Despesas com combustíveis não utilizados como insumos

A autoridade de jurisdição glosou estas despesas por entender que esses combustíveis e lubrificantes não podem gerar direito a crédito, pois não foram "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda." (inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei n. 10.833, de 2003).

A contribuinte explicou que essas despesas se referem a combustíveis que supriram os caminhões que transportaram os produtos por elas adquiridos. Os julgadores a quo entenderam pela manutenção da glosa por que eles não foram aplicados no processo de produção.

A meu ver, o combustível e lubrificante usados nos caminhões para transportar os bens adquiridos até a contribuinte não se constitui em atividade do seu processo de produção, não podendo ser considerado insumo e justificar o direito a crédito por esse ângulo. Também não podem ser considerados como despesas relacionadas às vendas.

Por isso, proponho não dar provimento ao recurso voluntário neste item.

#### Gastos gerais de fabricação que não se enquadram no conceito de insumo:

São eles, gastos com alimentação, análises e laudos técnicos, assistência médica, combustível empilhadeira, despesas com importação, despesas com transporte,

despesas com veículos, indumentária e material de trabalho, laboratório, material de expediente, material de limpeza, material de segurança, pedágio, resíduos industriais, sistema de tratamento da água.

Como pude explicar antes neste voto, os gastos, custos e encargos que podem dar direito a crédito são os relacionados a fatores necessários ao próprio processo de produção. E eles não se circunscrevem à estreiteza das definições hauridas da legislação do IPI, mas também não podem se estender tão largamente quanto as hauridas a partir da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

A contribuinte se identifica como uma empresa tradicional no ramo da exploração de peles de gado. Depreende-se que os gastos de fabricação glosados se referem à exploração de peles. Necessário, então, analisarmos a relação do motivo de cada um desses gastos com o processo de produção que trata as peles de gado, apoiando-nos nas informações constantes do processo e no critério que esposamos para reconhecer o direito a crédito.

Suponho que um processo de produção que explora as peles de gado compreende uma série de atividades, procedimentos e aplicação de produtos de tratamento das peles. Resumidamente, creio que o processo compreende esfolamento, conservação com cloreto de sódio, cal e produtos químicos, lavagens (ou remolhos), separação dos tecidos cartilaginosa, dérmica e outros (ex.: descarte, depilação, etc), laminação, purgação, acidificação, curtimento, acabamento, cortes. E que há uso intensivo de vários produtos químicos (ex.: cloreto de sódio, sais de cromo, antissépticos, cal, e outros) e de água.

A natureza altamente perecível e deteriorável das peles, e a natureza dos tratamentos usados, justificam a necessidade de uso de indumentárias e equipamentos de segurança para os trabalhadores. A geração de resíduos também justifica que haja tratamento desse resíduos e da água utilizada ao longo desse processo de produção.

Com essa breve descrição, concluo que me parece-me existir uma relação justificável com esse tipo de processo de produção os motivos de gastos representados pelos "laudos técnicos", "combustíveis com empilhadeiras", "indumentárias e materiais de trabalho", "material de segurança", "material de limpeza", "laboratório", "resíduos industriais" e "sistema de tratamento de águas". Para esses, proponho ao Colegiado dar provimento ao recurso voluntário, com os ajustes feitos pela autoridade fiscal em resposta à diligência.

A informação fiscal em resposta à diligência solicitada por este colegiado nos dá conta que há uma compra de laudo técnico (R\$ 81,00) que não se efetivou por que houve devolução. E também que houve a aquisição de serviços para tratamento de resíduos industriais (R\$ 31.644,00) de empresa isenta, que não é contribuinte do tributo aqui em discussão. Em ambos a autoridade de jurisdição comenta que elas deveriam ser glosadas da base de apuração do crédito. Concordo com ela, pois, de fato, um desses gastos não constituiu custo efetivo, e o outro se refere a operação isenta, hipóteses prevista na lei como exclusão da base de apuração do crédito.

Entretanto, as demais despesas e gastos, "alimentação", "assistência médica", "despesas com importação", "despesas com transporte", "despesas com veículos", "material de expediente" e "pedágio", não identifico-os como fatores do próprio processo de produção. Ademais, a contribuinte não traz aos autos informações que esclareçam como esses fatores se integram no processo de produção. Por exemplo: não há detalhamento de como o transporte e os veículos se integram no processo de tratamento das peles de gado. A contribuinte têm o

ônus de provar o que alega, o que, a meu juízo, se aplica ao caso. A contribuinte deixou de instruir seu recurso com o que provaria suas alegações.

Assim, por essas razões, com relação a essas despesas e gastos, proponho a este colegiado não dar provimento ao recurso voluntário.

## II - Despesas com aquisição de bens e serviços junto a pessoas físicas:

Parece-me que razão assiste à autoridade de jurisdição. O artigo 3º, §§ 2º e 3º, incisos I e II, da Lei n.º 10.637/2002, e artigo 3º, §§ 2º e 3º, incisos I e II, da Lei n.º 10.833/2003, com a redação dos artigos alterada pela Lei n.º 10.865/2004, artigos 21 e 37, o direito a crédito se aplica exclusivamente aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas. Ademais, a contribuinte para defender a manutenção dessas despesas argumenta a inconstitucionalidade dessa limitação legal. Os julgadores a quo e este Colegiado, na Resolução anteriormente citada, não conheceram dessas argumentações, face o que dispõe a Súmula CARF 2.

Proponho a este Colegiado, com relação a essas despesas pagas a pessoas físicas, não conhecer os argumentos de inconstitucionalidade por força da Súmula CARF 2 e não dar provimento ao recurso quanto aos demais argumentos.

## III - Despesas administrativas e despesas com vendas (comerciais):

Parece-me que razão assiste à autoridade de jurisdição. O artigo 3º, da Lei n.º 10.637/2002, e artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003, com a redação dos artigos alterada pela Lei n.º 10.865/2004, não prevêm o direito a crédito para despesas administrativas e despesas com vendas (comissões, cobrança, feiras, exposições, propaganda e publicidade), conforme pude explicar anteriormente neste voto. Ademais, a contribuinte para defender a manutenção dessas despesas argumenta a inconstitucionalidade dessa limitação legal. Os julgadores a quo e este Colegiado, na Resolução anteriormente citada, não conheceram dessas argumentações, face o que dispõe a Súmula CARF 2.

Proponho a este Colegiado, com relação a essas despesas administrativas e com vendas, não conhecer os argumentos de inconstitucionalidade por força da Súmula CARF 2 e não dar provimento ao recurso quanto aos demais argumentos, por falta de fundamentação na lei.

## Conclusão

Em minha visão, se deve dar parcial provimento ao recurso voluntário nos termos deste voto.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator

Processo nº 13056.001023/2008-01  
Acórdão n.º **3401-003.001**

**S3-C4T1**  
Fl. 9

---

CÓPIA