



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

Processo nº 16366.000597/2006-87
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.905 – 3ª Turma
Sessão de 28 de novembro de 2017
Matéria PIS. CRÉDITOS
Recorrente APUCACOUROS INDÚSTRIA E EXPORTAÇÃO DE COUROS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. TRANSPORTE DE INSUMOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica não poderá descontar créditos calculados em relação aos gastos com a aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de insumos empregados no processo industrial.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE FRETE. CRÉDITO.

Somente quando devidamente comprovado, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos gastos na aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços de frete. No caso, como não houve a devida comprovação, não há direito ao crédito.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos que a vendedora suportar na aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte do produto final industrializado para seus clientes, ou diretamente para os portos, não podem ser computados para fins de creditamento por falta de amparo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Jorge Olmiro Lock Freire, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela contribuinte contra o Acórdão nº 3302-01.079, de 07/07/2011, proferido pela 2ª Turma da 3ª Câmara da Terceira Seção do CARF, que fora assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITO. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Somente geram crédito de PIS os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observado as ressalvas legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

DILIGÊNCIA. MATÉRIA DE DIREITO. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia cuja realização revela-se prescindível para o deslinde da questão.

Recurso Voluntário Negado.

Irresignada, a Recorrente se insurgiu contra o entendimento esposado no acórdão recorrido quanto à impossibilidade de creditamento de PIS/Pasep relativo a gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos. Alega divergência com relação ao que decidido nos Acórdãos nº 9303-01.035 e 3202-00.226.

O exame de admissibilidade do recurso encontra-se às fls. 541/543.

Intimada, a PFN apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 546/551).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial interposto pela contribuinte, tal como proposto no seu exame de admissibilidade, deve ser conhecido.

Com efeito, o acórdão recorrido, embora não adentrando no conceito de insumos, afastou o creditamento dos gastos com combustíveis e lubrificantes pelo fato de não terem sido utilizados no processo produtivo. No caso, segundo consta da decisão de primeira instância, são utilizados em veículos da empresa empregados em atividades distintas: transporte de matéria-prima dos frigoríficos para o estabelecimento industrial ou deste, após a industrialização, para seus clientes e portos onde serão exportados, bem como na prestação de serviço de frete realizado pela empresa. É o que consta lá.

Já o primeiro acórdão paradigma concluiu que os gastos com combustíveis e lubrificantes consumidos pela frota de veículos da empresa no transporte de insumos e de produtos industrializados permitiriam o creditamento. E o segundo paradigma aplicou o conceito de insumos como sendo todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, de modo que, sem que se tenha reclamado da observância de qualquer outro requisito adicional, é evidente que os gastos com combustíveis e lubrificantes estariam acarretariam o creditamento.

Enfim, não obstante o acórdão recorrido não tenha enfrentado o conceito de insumos, é manifesto que, no que concerne aos gastos com combustíveis e lubrificantes – portanto, os mesmos produtos –, chegou a uma conclusão diversa da que adotada nos paradigmas, de sorte que, nesse contexto, é de se conhecer do recurso especial.

Ao mérito do litígio.

Vimos que os gastos realizados pela Recorrente, que se dedica à atividade de preparo, industrialização e exportação de couros, se deram na aquisição de combustíveis e lubrificantes destinados a viabilizar a) o transporte de matéria-prima dos frigoríficos para o estabelecimento industrial ou deste, após a industrialização, b) para seus clientes e c) para portos onde serão exportados e, também, d) na prestação de serviço de frete realizado pela empresa.

Como já antecipamos quando da análise dos requisitos de admissibilidade do recurso, afastou-se o creditamento, ao fundamento de que os combustíveis e lubrificantes não foram utilizados no processo produtivo. Confira-se:

Da leitura atenta do dispositivo legal acima reproduzido há que se concluir que a condição para descontar o crédito sobre combustíveis e lubrificantes é que eles sejam usados na fabricação de bens ou produtos, estando superada a discussão se os mesmos são ou não insumos. A Lei determina que os mesmos sejam assim tratados.

Pelo que deflui-se dos autos, o gasto em apreço não gera direito ao creditamento eis que não são utilizados na fabricação ou produção. No presente caso, o frete é de produto acabado e, sendo assim, não foram utilizados conforme preceitua a lei.

Ocorre que, a nosso juízo, não são apenas os combustíveis e os lubrificantes utilizados na produção que geram o direito ao crédito de PIS/Cofins. Isso porque, muito embora a sua utilização esteja expressamente autorizada no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (assim também na Lei nº 10.637, de 2002), quando a utilização se der na condição de

insumo, há outro fundamento legal a amparar a apropriação do crédito correspondente, malgrado, nestes casos, não explícita, mas implicitamente. Para demonstrá-lo, transcrevemos a redação conferida ao aludido dispositivo legal:

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

*I - **bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

*IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.***

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (g.n.)

Vejam que o custo do transporte (o frete) suportado pelo adquirente na aquisição do insumo deve ser considerado para o efeito de creditamento do insumo adquirido. A própria RFB reconhece que o gasto assim realizado enseja o crédito, mas apenas quando o bem adquirido se enquadra no conceito de insumo, conforme assentou na Solução de Divergência - SD Cosit nº 7, de 23/08/2016:

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.

2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.

3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;

3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;

3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de

máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;

4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:

4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;

4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;

4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;

4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);

4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desgaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;

4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.

Todavia, como indica a própria SD, o mesmo não ocorre com relação aos gastos realizados pela Recorrente na aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios no transporte de insumos, porque despendidos em etapa anterior ao início da produção.

Entendemos, também, por falta de previsão legal, não haver direito ao creditamento no caso dos combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte do produto final industrializado para os clientes da Recorrente (ou desta para os portos).

Na hipótese, como visto da redação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (e também da Lei nº 10.637, de 2002), a possibilidade de creditamento restringe-se – é o que diz a Lei! – ao **frete** que o vendedor paga a outrem **na operação de venda**. Não se pode olvidar, um dos objetivos do regime não cumulativo foi o de desmotivar o processo de verticalização das empresas, em favor de uma maior distribuição da produção e do comércio (Exposição de Motivos da Medida Provisória - MP nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003). Goste-se ou não, essa foi a opção do legislador.

Por último, restam os combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviço de frete realizado pela empresa.

Ainda que secundariamente à atividade principal da Recorrente – o preparo, a industrialização e a exportação de couros –, nada obsta que os gastos com a aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados **na prestação de serviço de frete** com os veículos da empresa possam ser considerados no cálculo dos créditos de PIS/Cofins, uma vez que utilizados como insumos na prestação desse serviço. A questão, portanto, não é o seu não emprego no processo industrial da Recorrente, mas o seu emprego em atividade diversa, **cuja receita, aliás, também integra a base de cálculo da contribuição**, o que é expressamente permitido no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (e também da Lei nº 10.637, de 2002).

Contudo, no caso julgado, segundo o Termo de Verificação Fiscal acostado aos autos, a Recorrente não comprovou que os combustíveis e lubrificantes foram empregados na prestação de serviços.

Ante o exposto, conheço do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

