



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10835.720702/2011-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.870 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de agosto de 2021  
**Recorrente** CENTRAL DE ALCOOL LUCELIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DA CONTRIBUINTE

É ônus da contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CREDITAMENTO. INSUMO. FASE AGRÍCOLA.

A permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17/12/2018).

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para admitir créditos da Contribuição sobre os seguintes dispêndios: - Insumos Agrícolas e Industriais: referentes a produtos utilizados nas plantações de cana-de-açúcar: adubos, corretivos, fertilizantes, herbicidas e inseticidas agrícolas; - Locação de Máquinas: referentes a máquinas e equipamentos agrícolas; Depreciação do Imobilizado: quanto aos bens identificados como veículos, máquinas e equipamentos agrícolas; e - Fretes sobre Compras: relativos a fretes de compra de produtos agrícolas. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-010.850, de 25 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 10835.720660/2011-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marco Antonio Marinho Nunes e Juciléia de Souza Lima. Ausente o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de PIS não cumulativa - exportação, relativo ao período de apuração acima identificado.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (i) para efeitos de apuração dos créditos da PIS não-cumulativa, entendessem como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (ii) somente dão direito a apuração de créditos no regime de incidência não-cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência; (iii) os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais. (iv) a solicitação de intimação pessoal do advogado de todos os atos do processo administrativo, e não somente do sujeito passivo, deve ser indeferida por contrariedade ou falta de previsão legal destes em relação à legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde reapresenta suas alegações e, por fim, solicita:

### **Do Pedido:**

Desta forma, diante do exposto, requer que o presente recurso seja conhecido e a ele seja dado provimento, para reformar a respeitável decisão ora combatida e reconhecer a totalidade do direito ao crédito solicitado, pelos motivos delineados no presente Recurso, por ser medida de direito e de justiça.

Caso não seja este o entendimento, o que não se acredita, a contribuinte, ora Recorrente, requer proceder-se aos recálculos do real valor devido, expurgando-se a capitalização e os demais acréscimos abusivos.

Requer, por fim, tal como determina a Constituição Federal, que a decisão a ser prolatada seja devidamente fundamentada, sob pena de nulidade.

Nestes Termos, pede deferimento.

É o relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### **I ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

### **II MÉRITO**

#### **II.1 Considerações iniciais**

As glosas efetuadas pela fiscalização no trimestre tratado nestes autos recaíram sobre os seguintes dispêndios, consoante “ANEXO II – Demonstrativos de Apuração COFINS não Cumulativo” do Relatório Fiscal:

- Bens Utilizados como Insumo
- Aluguéis-Prédios/Máq Equipamentos
- Combustíveis e Lubrificantes
- Serviços Utilizados como Insumo
- Depreciação Máq/Equip-Ativo Imobilizado
- Arrendamento Mercantil
- Frete sobre Venda
- Frete sobre Compra

O questionamento das glosas, por parte da Recorrente, foi assim delimitado:

[...]

Deste modo, dos créditos injustamente glosados, restou devidamente comprovado que os produtos e/ou serviços, combustíveis e lubrificantes e encargos de depreciação do ativo imobilizado, frete sobre compras de produtos agrícolas, constantes das notas fiscais analisadas, e também daquelas não apresentadas por impossibilidade, referem-se a matérias primas e/ou produtos intermediários imprescindíveis à consecução da atividade fim da empresa Recorrente. Portanto, há que se consignar sobre a legitimidade do aproveitamento do crédito.

[...]

#### **II.2 Conceito de insumo**

No mérito de seu recurso, a Recorrente trata de lições acerca do regime de não cumulatividade das contribuições e sobre o conceito de insumo e sua evolução no âmbito deste Colegiado, defendendo ser tal conceito mais amplo que o adotado pela Fiscalização e pela decisão recorrida.

A Recorrente, a fim de respaldar suas alegações, cita julgados deste Conselho, doutrina e decisões judiciais acerca da matéria, entre as quais se inclui a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no bojo do REsp nº 1.221.170/PR.

Pois bem.

Na decisão do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de repetitivo, restou consignado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Portanto, não há qualquer ressalva quanto ao exposto pela Recorrente de que o conceito de insumo deve ser mais amplo que aquele adotado no procedimento fiscal e na decisão recorrida.

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

No âmbito deste Colegiado, aplica-se ao tema o disposto no §2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Art. 62. [...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Partindo-se da ampliação conceitual acima e demais normas relacionadas à tomada de créditos do PIS/Cofins Não-Cumulativos, passo a analisar os itens glosados pelo Fisco, para os quais a Recorrente apresentou sua irrisignação.

### **II.3 Dispêndios da fase agrícola**

Segundo A Fiscalização, a Recorrente exerce, além das atividades de produção de açúcar e álcool e subprodutos, também a atividade de representação comercial por conta própria de mercadoria em geral, exploração em imóveis próprios ou de terceiros referentes a atividades agrícolas, serviços de transporte de cana, geração e comercialização de energia elétrica própria, comércio de combustíveis, dentre outras atividades.

Dessa forma, apurou a Fiscalização que as atividades da Recorrente envolvem não só as atividades específicas de produção de açúcar e álcool, mas também o plantio, transporte, vendas dos produtos fabricados, abrangendo os tratamentos culturais e o transporte de materiais utilizados no plantio, cultivo e corte da cana, dos trabalhadores, das mudas e da cana colhida.

De acordo com a própria Recorrente, suas atividades (sucroalcooleiras) compreendem a fase agrícola, mediante a plantação, manutenção e colheita da cana-de-açúcar, a qual faz claramente parte de seu processo produtivo, notadamente pelo fato de que ali se produz a principal matéria-prima (insumo), capaz de permitir a geração de seu produto (açúcar, álcool ou até energia).

Pois bem.

Observa-se que a questão primordial para definir quais os insumos podem ser admitidos para fins de creditamento das contribuições para o PIS/Cofins Não-Cumulativos resume-se em saber se o processo produtivo da Recorrente se encerra apenas na produção de açúcar e álcool ou seria mais amplo, compreendendo a fase agrícola para a obtenção de sua principal matéria-prima (cana-de-açúcar).

Entendo eu que o processo produtivo da Recorrente inicia-se com o cultivo da cana-de-açúcar e termina com a produção de seus subprodutos (açúcar, álcool ou até energia), dentro das dependências fabris da Recorrente.

E, diferentemente do que concluiu a Fiscalização ao analisar os insumos atinentes ao processo produtivo da Contribuinte, considero que os insumos da fase agrícola devem ser considerados para fins de creditamento das contribuições para o PIS/Cofins Não-Cumulativos.

Neste ponto, importante trazer ao presente voto trechos do Parecer Normativo Cosit n.º 05, de 17/12/2018, que relaciona os insumos ao processo produtivo como um todo e destaca a possibilidade da existência do denominado “insumo do insumo”, conforme a seguir:

### 3. INSUMO DO INSUMO

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Partindo-se de tal conclusão, abrangência do processo produtivo para a fase agrícola, voto para que sejam revertidas as glosas relativas aos seguintes dispêndios, incluídos no Anexo I da Informação Fiscal, desde que o motivo para a glosa seja unicamente o fato de estarem vinculados à fase agrícola:

- **Insumos Agrícolas e Industriais:** referentes a produtos utilizados nas plantações de cana-de-açúcar: adubos, corretivos, fertilizantes, herbicidas e inseticidas agrícolas;
- **Locação de Máquinas:** referentes a máquinas e equipamentos agrícolas;
- **Depreciação do Imobilizado:** quanto aos bens identificados como veículos, máquinas e equipamentos agrícolas; e
- **Fretes sobre Compras:** relativos a fretes de compra de produtos agrícolas.

#### II.4 Dispêndios não comprovados

Por outro lado, quanto aos dispêndios glosados pelo Fisco por falta de comprovação e/ou identificação e quantificação dos valores associados ao processo produtivo da Recorrente, entendo que o procedimento fiscal não merece reparos, visto que o ônus da prova, no caso sob análise, recai sobre a Contribuinte.

Em outras palavras, na apuração do PIS/Cofins Não-Cumulativos, a prova da liquidez e certeza do direito creditório indicado em Pedido de Ressarcimento incumbe à Contribuinte. Portanto, não havendo tal demonstração, não há como reverter as glosas efetuadas pela Fiscalização, visto que a Recorrente não logrou êxito em cumprir o ônus que lhe cabia, ou seja, não comprovou/identificou/quantificou os dispêndios, conforme relatado pelo Fisco.

Assim, devem ser mantidas as seguintes glosas, conforme Anexo I da Informação Fiscal:

- **Combustíveis e Lubrificantes:** Falta de vinculação ao processo produtivo;
- **Aquisições de Serviços referentes ao mês 08/2006:** Falta de comprovação;
- **Fretes sobre Vendas referentes ao mês 08/2006 (Glosa Parcial):** Falta de comprovação no valor de R\$ 158.661,47; e
- **Arrendamento Mercantil:** Falta de Comprovação;
- **Fretes sobre Compras referentes ao mês 09/2006 (Glosa Parcial):** Falta de comprovação no valor de R\$ 8.335,02.

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para admitir créditos da Contribuição sobre os seguintes dispêndios:

- **Insumos Agrícolas e Industriais:** referentes a produtos utilizados nas plantações de cana-de-açúcar: adubos, corretivos, fertilizantes, herbicidas e inseticidas agrícolas;
- **Locação de Máquinas:** referentes a máquinas e equipamentos agrícolas;
- **Depreciação do Imobilizado:** quanto aos bens identificados como veículos, máquinas e equipamentos agrícolas; e
- **Fretes sobre Compras:** relativos a fretes de compra de produtos agrícolas.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para admitir créditos da Contribuição sobre os seguintes dispêndios: - Insumos Agrícolas e Industriais: referentes a produtos utilizados nas plantações de cana-de-açúcar: adubos, corretivos, fertilizantes, herbicidas e inseticidas agrícolas; - Locação de Máquinas: referentes a máquinas e equipamentos agrícolas; Depreciação do Imobilizado: quanto

aos bens identificados como veículos, máquinas e equipamentos agrícolas; e - Fretes sobre Compras: relativos a fretes de compra de produtos agrícolas.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora