



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10840.003380/2005-19
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.335 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
PITANGUEIRAS ACUCAR E ALCOOL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SIGNIFICADO E ALCANCE.

No regime de incidência não cumulativa da contribuição para o PIS e da Cofins, insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Óleo diesel utilizado para abastecer máquinas e implementos que cortam e carregam a cana-de-açúcar e os caminhões que a transportam do campo até a esteira da usina é insumo para empresa de produção de cana-de-açúcar e de açúcar e álcool e, por isso, dá direito a crédito no cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas, desde que na sua aquisição tenha havido cobrança da contribuição.

RECURSO ESPECIAL. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial da divergência somente pode ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados. Não se conhece do recurso especial quando o acórdão paradigma e o recorrido em realidade convergem no entendimento quanto a matéria em litígio para situação fática semelhante.

Hipótese em que o critério de rateio dos custos, encargos e despesas associados às receitas é o mesmo no acórdão recorrido e no paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto ao conceito de insumo e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de declaração de compensação de débitos da contribuição para o PIS - Faturamento (e-fl. 01), com vencimento em 15/12/2005, protocolado em 13/12/2005, utilizando-se do ressarcimento dos créditos de PIS não cumulativa - Exportação, no valor originário de R\$ 37.090,99 (e-fl. 03), relativos a novembro de 2005.

A DRF em Ribeirão Preto – SP exarou o despacho decisório de e-fls. 068 e 069, em 05/03/2010, pelo qual, com base no Relatório de Ação Fiscal - RAF, às e-fls. 055 a 067, reconheceu em parte o direito creditório, no valor de R\$11.282,69, homologando a compensação pleiteada até o limite desse crédito.

O RAF indicou em resumo as seguintes irregularidades que impactaram na apuração do crédito:

- a) glosa de produtos não considerados como insumos, óleo diesel utilizado nas máquinas e implementos que cortam e carregam cana-de-açúcar, bem como nos caminhões que carregam o insumo do campo até as esteiras da usina;
- b) erro no cálculo dos percentuais das receitas não cumulativas e cumulativas, com inclusão de receitas de exportação aquelas relativas às variações cambiais, inclusão das receitas financeiras no mercado interno na base de cálculo da Cofins não cumulativa, inclusão das receitas com venda de álcool combustível na base de cálculo da Cofins não cumulativa;
- c) utilização indevida de créditos da agroindústria na aquisição de pessoas físicas para o mercado interno e externo; e
- d) utilização da alíquota de 1,65% para mercado interno e mercado externo, sem observar a redução legal nem a alocação para o mercado interno.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 084 a 097. Tal manifestação, em apertado resumo, traz os seguintes argumentos:

- o óleo diesel foi utilizado para abastecer as máquinas e implementos que cortam e carregam a cana-de-açúcar e os caminhões que a transportam do campo até a esteira lhe dá direito ao crédito destas aquisições no período;
- a receita financeira do mercado interno faz parte da receita de vendas no mercado interno e, quanto às notas fiscais de complemento de preço, ser-lhe-ia permitido creditar-se nos termos do artigo 149, da Constituição Federal.
- a receita de álcool exportado integra a base de cálculo na apuração não cumulativa.
- a fiscalização não poderia restringir o seu direito de utilização dos créditos de cana-de-açúcar de pessoa física ou jurídica, sob pena de infringir a lei nº 9.430/1996, especificamente em seu artigo 74.
- inaplicabilidade da IN/SRF nº 660/2006, por não ser possível a sua retroatividade e que a restrição seria ilegal e inconstitucional, pois acarreta em uma verdadeira afronta à hierarquia das leis e fere o princípio da irretroatividade da lei.
- no plano geral, a inconstitucionalidade da Lei nº 10.925/2004.

A 4ª Turma da DRJ/RPO exarou o acórdão nº 14-39.271, em 22/11/2012, às e-fls. 112 a 121, no qual, julgou improcedente a manifestação de inconformidade do sujeito passivo.

Irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 134 a 149, no qual repisa os argumentos da manifestação de inconformidade.

A 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso do sujeito passivo, e prolatou o acórdão nº 3801-004.718, em 10/12/2014. Tal decisão teve as seguintes ementas:

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO.

Gastos com bens e serviços não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços ou que não estejam amparados por expressa disposição legal não dão direito a créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas.

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Óleo diesel utilizado para abastecer máquinas e implementos que cortam e carregam a cana-de-açúcar e os caminhões que a transportam do campo até a esteira da usina é insumo para empresa de produção de cana-de-açúcar e de açúcar e álcool e, por isso, dá direito a crédito no cálculo da cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas, desde que na sua aquisição tenha havido cobrança da contribuição.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA TOTAL.

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, no valor da receita bruta total incluem-se as receitas das vendas de bens e serviços e todas as demais receitas, inclusive as financeiras.

VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF.

A receita originada da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos é considerada receita decorrente de exportação, logo, não incidem sobre ela a Cofins e a contribuição para o PIS/Pasep.

VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF.

A reprodução de decisão do STF em julgamento na sistemática do recurso repetitivo, que baseou-se no entendimento de que a receita originada da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos é considerada receita decorrente de exportação, implica incluir tal receita, no cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, como receita de exportação e como receita bruta total, acrescentando tanto o numerador quanto o denominador do rateio.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. INCIDÊNCIA CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO.

A receita de venda de álcool para fins carburantes teve mantida sua forma de tributação cumulativa, mesmo após a instituição do regime não-cumulativo de apuração.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O acórdão foi assim redigido:

Acordam os membros do Colegiado: I) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial para cancelar as exclusões no cálculo dos gastos que dão direito ao crédito presumido dos valores referentes às aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos empregados no corte e carregamento de cana-de-açúcar, desde que nas aquisições tenha ocorrido a cobrança da contribuição social; e incluir os valores das variações cambiais decorrentes de operações de exportação como receita de mercado externo e, no cálculo do rateio proporcional, no numerador (receitas de exportação) e no denominador (receita bruta total); corrigir o cálculo do rateio, de modo que as receitas financeiras não sejam incluídas no numerador (receita de exportação) e sejam incluídas na receita bruta total (denominador). II) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação as demais matérias. Vencidos os Conselheiros Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Demes Brito e Cássio Schappo que davam provimento integral ao recurso em face das demais matérias.

Recurso especial da Fazenda

Em 24/02/2015, a Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada do acórdão nº3801-004.718 e interpôs recurso especial de divergência às e-fls. 174 a 194, em 25/02/2015.

O Procurador apontou divergência relativamente a duas matérias ligadas aos combustíveis e lubrificantes utilizados pela empresa: a) apuração de créditos sobre itens que não seriam empregados diretamente na produção do açúcar e do álcool comercializados (conceito de insumo) e; b) apuração de créditos passíveis de ressarcimento em relação a produtos que não foram comercializados para exportação.

Quanto a primeira matéria, indica a divergência com fulcro nos acórdãos nº03-12.448 e nº 204-000.795. A divergência se estabeleceria porque:

...enquanto **o acórdão recorrido amplia o conceito de insumo, entendendo-o como todos os bens e serviços empregados na produção, o acórdão paradigma exige, para a sua caracterização, que sofra, “em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”.**

(Destaques do original)

No tocante à segunda matéria, o Procurador indica a divergência com apoio nos acórdãos nº 3801-00.944 e nº 201-80.690, pelos quais a falta de comprovação de que houve

venda realizada com fim específico de exportação (no caso, da cana-de-açúcar que apenas se incorporou ao produto exportado) afastaria o benefício legal que importa nos créditos, divergindo do acórdão recorrido para o qual o fato de inexistir exportação da cana-de-açúcar repercutiria no rateio, sem afastar, contudo, o direito ao crédito relativo aos combustíveis para obtenção dos insumos.

O Presidente da 1ª Câmara, no despacho de admissibilidade de e-fls. 241 a 244, deu seguimento ao recurso especial da Fazenda, em 14/12/2015, afastando apenas a utilização do acórdão paradigma n.º 3801-00.944, por ser da mesma Turma do acórdão recorrido.

Contrarrazões da contribuinte

Cientificada do acórdão n.º 3801-004.718 e do despacho de admissibilidade do recurso especial de divergência da Fazenda, em 17/12/2015 (e-fl. 249), a contribuinte a ele apresentou contrarrazões em 30/12/2015, às e-fls. 302 a 310.

Preliminarmente, pleiteia que o recurso seja considerado nulo em razão de tratar de assunto não trazido aos autos até aquele momento, pois haveria referência a uma terceira empresa, tratada como se fosse a contribuinte aqui em litígio. Além disso, nos paradigmas apresentados se tratava de processamento de exportação por meio de recinto alfandegado, matéria de todo ausente na discussão originária. Na mesma toada, afirma que o despacho que admitiu o recurso especial é equivocado, pois trataria de ementa que não se coaduna com o acórdão recorrido, sendo por isso necessária nova análise da admissibilidade pela autoridade competente.

Caso seja admitido, afirma que o conceito de insumo não deve ser aferido à luz dos critérios do IPI, mas sim da não cumulatividade das contribuições existentes nas despesas e custos necessários à atividade produtiva.

Finaliza requerendo que se acolham as preliminares para nova análise do recurso especial e, caso assim não se entenda, que em relação ao mérito ele não seja provido.

Recurso especial da contribuinte

Ainda em 30/12/2015, a contribuinte interpôs recurso especial de divergência às e-fls. 251 a 260.

Afirma a divergência com relação a três matérias: a) conceito de insumos e b) não aproveitamento dos créditos gerados relativamente à exportação de álcool para fins carburantes, cuja receita foi excluída por lei da sistemática não cumulativa; e c) não inclusão, entre as receitas tributadas pela Cofins não cumulativa na exportação, para fins de rateio, daquelas receitas de produtos que nas vendas internas se submetem ao regime cumulativo, tais como as receitas financeiras.

No tocante ao conceito de insumos, o acórdão recorrido adotou a conceituação das Instruções Normativas da SRF de n.º 358/2003 e 404/2004, com base na concepção da legislação do IPI, enquanto ao acórdão paradigma de n.º 9303-003.079, defende que de insumo se trate todo custo, despesa ou encargo com bens e serviços aplicados ao produto e que tenham relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades do processo produtivo.

Com relação à segunda matéria, o acórdão *a quo* afastou do rateio as receitas relativas à venda de álcool para fins carburantes, já o acórdão paradigma n.º 3402-002.166, apenas decidiu que as receitas financeiras devem fazer parte da receita bruta (numerador) quando

decorrentes da venda de produtos sujeitos à não cumulatividade, e, em qualquer hipótese, (vendas de produtos sujeitos ou não à não cumulatividade), devem compor a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador).

Por fim, relativamente à terceira matéria, que trata do rateio, o mesmo entendimento acima descrito, do acórdão paradigma nº 3402-002.166 foi utilizado como contraponto ao entendimento do recorrido, no qual se decidiu que a relação percentual a ser aplicada aos custos, encargos e despesas comuns que dão direito a crédito obtém-se da divisão da receita com as exportações pela receita bruta total, não se incluindo nas receitas de exportações as receitas financeiras, pois seriam receitas do "mercado interno".

O Presidente da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, analisou o recurso especial de divergência da contribuinte, em 29/02/2016, no despacho de e-fls. 313 a 317, e, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09/06/2015, deu-lhe parcial seguimento, apenas com relação às matérias a) e c).

Houve o reexame necessário do despacho de e-fls. 313 a 317, pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, conforme se observa no despacho de e-fls. 318 e 319, pelo qual se manteve, na íntegra, o decidido pelo Presidente da 1ª Câmara.

Contrarrazões da Fazenda

Cientificada do despacho de admissibilidade do recurso especial em 18/04/2016 (e-fl. 326), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em 18/04/2016, às e-fls. 327 a 336.

Repisa as razões para utilização do conceito de insumo de acordo com a legislação do IPI, adotado pela Instruções Normativas da então SRF, bem como o tratamento dado às receitas financeiras no procedimento da fiscalização em seu relatório fiscal.

Requer que seja negado provimento ao recurso especial de divergência do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Os recursos especiais são tempestivos, pelo que passo a analisar o conhecimento e posteriormente o mérito em blocos distintos, primeiro com relação à Procuradoria da Fazenda Nacional e na sequência o do sujeito passivo.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA FAZENDA

Conhecimento

Em contrarrazões, a contribuinte requereu, preliminarmente, a nulidade e nova análise do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional. Ocorre que o recurso especial não contém qualquer mácula que o inquene de nulidade.

A nulidade no processo administrativo fiscal é caracterizada no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 e decorreria apenas de ser o despacho proferido por autoridade incompetente, ou

com preterição do direito de defesa, no teor do inciso II desse artigo¹. Não me parece haver nenhuma das situações descritas, a autoridade era o Presidente da Câmara recorrida (art. 68, § 1º do RICARF) e o direito de defesa pôde ser plenamente exercido pela contribuinte em suas contrarrazões, tanto é assim, que nesta Turma se está a apreciar o conhecimento e o mérito do recurso por ela combatido.

Portanto, o recurso preenche os requisitos de admissibilidade e concordo com os termos do despacho do Presidente da Câmara que lhe deu seguimento. Assim, conheço do recurso.

Mérito

Para análise do mérito, entendo ser necessária a delimitação da lide.

Em que pese haver duas matérias distintas admitidas, a discussão de fundo para deslinde de ambas é a aceitação, ou não, do insumo de insumo como passível de gerar créditos da não cumulatividade da contribuição em análise.

Com efeito, discute-se a classificação dos combustíveis e lubrificantes utilizados nos equipamentos agrícolas e veículos que transportam a cana-de-acúcar até a usina, como insumo do álcool produzido.

Caso entenda-se que somente os insumos aplicados diretamente na fabricação do produto sejam aptos a gerar o creditamento, a glosa será restabelecida, pois (a) os combustíveis e lubrificantes não se enquadrariam no conceito de insumo defendido pela recorrente e (b) não teria havido exportação do produto intermediário, cana-de-açúcar para o qual os combustíveis e lubrificantes poderiam ser considerados insumos.

Caso entenda-se que também gera crédito o insumo aplicado indiretamente na fabricação de um produto final (para elaboração de um produto intermediário), a reversão da glosa será confirmada.

Feita a delimitação da lide, esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

A questão relativa ao insumo do insumo é tratada nos parágrafos 138 e seguintes do parecer, admitindo o creditamento dos respectivos gastos, justamente na parte em que é analisado o caso dos combustíveis e lubrificantes, conforme a seguir reproduzido:

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**

¹ Art. 59. São nulos:
(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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.

(Grifei.)

Por essas razões, há que se afastar as glosas dos créditos apurados com base nos gastos relativos aos combustíveis aplicados nos equipamentos mencionados.

Dessarte, voto por negar provimento ao recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO

Conhecimento

Relativamente ao conceito de insumo, aparentemente, não haveria interesse de agir a contribuinte, uma vez que o único insumo cujo conceito gerou litígio foi o combustível, que teve decisão favorável à contribuinte no acórdão recorrido.

Todavia, a decisão recorrida limitou o reconhecimento do crédito sobre os combustíveis às situações em que, na sua aquisição, tivesse havido cobrança da contribuição. Por outro lado, defende a contribuinte que toda e qualquer despesa aplicada ao produto gera crédito. Assim, teoricamente, essa fundamentação poderia implicar o reconhecimento de créditos mesmo sem a cobrança da contribuição na aquisição do insumo. Portanto, conheço do recurso quanto a essa matéria.

Contudo, entendo haver problemas quanto ao conhecimento do recurso especial de divergência, relativamente ao rateio, em relação às receitas financeiras.

Observe-se o que diz o relator do acórdão recorrido em seu voto, à e-fl. 166:

Receitas financeiras

Do exposto na seção anterior, conclui-se que as receitas financeiras incluem-se na receita bruta total, ou seja, no denominador do rateio.

Uma vez que se está diante de pedido de ressarcimento “mercado externo”, a relação percentual a ser aplicada aos custos, encargos e despesas comuns que dão direito a crédito obtém-se da divisão da receita com as exportações pela receita bruta total, **não se incluindo nas receitas de exportações as decorrentes de vendas de produtos que, nas vendas internas, submetem-se à tributação pelo regime cumulativo.**

As receitas financeiras, nelas não se incluindo as variações cambiais originadas de exportações, tratadas abaixo, não se incluem entre as receitas de exportação, pois são receitas do “mercado interno”.

A exclusão destas receitas do total das receitas internas sujeitas ao regime não cumulativo, tendo em vista não integrarem a base de cálculo da contribuição não cumulativa¹, causa impacto no cálculo da razão entre receita interna tributada e a receita bruta total, mas não afeta a razão entre receita de exportação e receita bruta total.

Conclui-se que as receitas financeiras não integram as receitas de exportação (numerador do rateio) e integram a receita bruta total (denominador do rateio). (Sublinhei.)

Destaque-se que nas receitas de exportação, **não se incluem aquelas que**, quando são decorrentes de vendas no mercado interno, **se submetem à tributação cumulativa**. Daí, *a contrario sensu*, **as receitas financeiras associadas às que submeteriam à tributação não cumulativa, integram o numerador do rateio**, além de manter-se no denominador. Esse foi o critério da decisão recorrida.

O voto condutor do acórdão paradigma n.º 3402-002.166, traz as seguintes conclusões, à e-fl. 297:

No caso em questão, a reclamação é pela inclusão das receitas provenientes da comercialização de sucatas, das receitas financeiras e da variação cambial ativa no cálculo do rateio de custos, despesas e encargos para apuração dos créditos a serem por ele descontados, que ao meu sentir devem fazer parte do cálculo do rateio. **Ressalto apenas que as receitas financeiras só devem fazer parte da receita bruta (numerador) quando decorra de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade.**

Ex positis, dou provimento parcial ao recurso voluntário para;

(...)

b) determinar que a receita com venda de sucata e receita financeira, esta quando decorra de venda de produtos sujeitos a não cumulatividade, componham a receita bruta (numerador);

(...)

(Grifei.)

Ou seja, o entendimento expresso no acórdão recorrido e no paradigma convergem; não há divergência frente a mesma situação fática.

Por essa razão, para situação fática semelhante, ao fim e ao cabo, há entendimento convergente entre os acórdãos, o que inviabiliza a divergência suscitada no recurso especial do sujeito passivo, por isso voto por não conhecê-lo.

Mérito

Quanto ao conceito de insumo, há que se observar já ser matéria vencida nesta Turma a discussão relativamente à aplicação dos conceitos postos na legislação do IPI, tendo em vista o estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR - consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos -, segundo o qual o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da

relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Assim apesar de não se vincular a conceituação às definições mais estritas da legislação do IPI, tampouco se admite que todo e qualquer gasto realizado pela empresa para atingir seus objetivos sociais se possa tratar como gasto com insumos, gerando créditos na apuração das contribuições sociais pelo regime não cumulativo. Há que se fazer a análise particularizada para cada insumo cujo crédito os contribuintes pretendam ver utilizados.

Salienta-se que, no caso concreto, o único insumo que tivera a glosa de crédito mantida pela decisão recorrida consistiu nos combustíveis, utilizados para abastecer máquinas e implementos que cortam e carregam a cana-de-açúcar e os caminhões que a transportam do campo até a esteira da usina, **no caso em que não tivesse havido cobrança da referida contribuição na aquisição dos combustíveis.**

Comungo do critério utilizado pela decisão recorrida.

Logo, entendo que deva ser negado provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte com relação à essa matéria.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto:

1) voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional para negar-lhe provimento; e

2) voto por conhecer em parte do recurso especial de divergência do sujeito passivo apenas quanto ao conceito de insumo, para, no mérito, negar-lhe provimento, mantidas as restrições fáticas postas no acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Fl. 11 do Acórdão n.º 9303-009.335 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10840.003380/2005-19