Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10840.904455/2011-29

Processo nº	10840.904455/2011-29
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-009.329 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	14 de agosto de 2019
Recorrentes	PITANGUEIRAS ACUCAR E ALCOOL LTDA
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. NECESSIDADE DO GASTO PARA A ATIVIDADE PRODUTIVA.

O insumo passível de gerar créditos da não cumulatividade da contribuição deve ser aquele relativo a gastos necessários à atividade produtiva. Por um lado, não é necessário que o gasto esteja relacionado a elemento que seja consumido ou sofra desgaste em função de contato com o produto fabricado, conforme determinado pela Legislação do IPI, por outro lado, não é possível o creditamento de todos os custos e despesas considerados dedutíveis de acordo com a Legislação do IRPJ.

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 do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reverter a glosa dos gastos com: bens adquiridos para aplicações na área agrícola; conservação / manutenção caldeira; destilaria; distribuição vinhaça; fabrica açúcar; gerador; indústria; laboratório; moenda; e conservação / manutenção máquinas e implementos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente 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 Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte contra decisão de segunda instância, consubstanciada no acórdão n° **3801-004.619**, que deu provimento em parte ao Recurso Voluntário, 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 canadeaçúcar, 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 e no denominador.

Pedido e Despacho Decisório

Originalmente, a Contribuinte apresentou pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, sobre insumos utilizados na fabricação de produtos exportados. O referido pedido é relativo ao primeiro trimestre do ano de 2006. Adicionalmente realizou a compensação dos créditos alegados.

A Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto / SP exarou Despacho Decisório, com base em relatório fiscal da análise efetuada, reconhecendo apenas parcialmente o crédito pleiteado e, consequentemente, homologou parte das compensações. A seguir, em apertada síntese, encontram-se reproduzidos os fundamentos do Despacho Decisório.

I – Com relação ao critério de rateio de custos e encargos em função das receitas, entendeu que despesas e encargos comuns devem ser rateados de acordo com a relação (Receita Bruta sujeita à não cumulatividade / Receita Bruta total). De forma diversa, a Contribuinte havia incluído as receitas financeiras e não operacionais, tanto no numerador quanto no denominador da relação.

II – Com relação à aquisição de cana de acúcar, entendeu ser indevida a compensação de crédito presumido da agroindústria sobre aquisição de cana de açúcar após 08/2004. Adicioalmente, entendeu indevida a apuração do valor de crédito presumido da agroindústria sobre aquisição de cana de açúcar utilizada na produção de bagaço para energia elétrica, por ser produto não destinado à alimentação humana ou animal. Ainda, entendeu indevida a apuração de créditos sobre aquisições de cana de acúcar de pessas jurídicas sem aplicação do redutor de 35%.

III – Com relação a gastos que a fiscalização entendeu não caracterizarem insumos, foram realizadas as seguintes glosas:

1- combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões para o transporte de cana-de-açúcar: (a) o óleo diesel, por estar sujeito à tributação monofásica e (b) os lubrificantes, por serem insumo de insumos – fase agrícola – quando o produto efetivamente vendido é o álcool e o acúcar.

2- mercadorias e serviços não aplicados no istema produtivo

A. Foram glosados itens classificados como Outros Custos Materiais

- peças para reposição / almoxarifado

- peças para reposição e conservação dos veículos da empresa
- mercadorias utilizadas em construções e reformas
- bens adquiridos para aplicações na área agrícola
- peças para aplicação elétrica
- bens de uso e consumo diversos (copos de plástico, creme para limpeza das mãos, sabão etc.)
- peças para vestuário (uniformes etc.)
- serviços diversos (locação de guindastes, moenda, manutenção, cópia, mão-de-obra, carregamento extintores, diárias etc.)
- outros itens (refeições etc.)
- custos gerais
    - carpintaria
    - conservação de veículos
    - conservação / manutenção caldeira
    - conservação / manutenção destilaria
    - conservação / manutenção distribuição vinhaca
    - conservação / manutenção fabrica açúcar
    - conservação / manutenção gerador
    - conservação / manutenção indústria
    - conservação / manutenção laboratório
    - conservação / manutenção moenda
    - conservação / manutenção veículos
    - conservação / manutenção máquinas e implementos
    - despesas diversas
    - ferramentas e apetrechos
    - mat. Higiene e seguranca trabalho
    - oficina de manutenção

B. Foram também glosados itens classificados como Outros Custos Serviços

- custos gerais
    - serviços prestados (não utilizados como insumo na prestação de serviços ou fabricação de bens)
    - transporte de pessoal
    - fretes e carretos (transporte de bens não utilizados no processo industrial)
    - conservação de veículos e caminhões

IV – Foi ainda realizada glosa de valores de fretes e armazenagem.

No caso de fretes de mercadorias e produtos, entendeu que o transporte de insumos não premite ressarcimento / compensação de créditos, mas apenas o desconto do PIS do período. Ademais, verificou que o frete na venda ocorreu sem que o vendedor tivesse suportado seu ônus.

No caso da armazenagem de mercadorias e produtos, verificou tratar-se de locação de espaço de tancagem para armazenagem e movimentação do produto que, no caso, seria o álcool, submetido à incidência cumulativa do PIS.

V – Com relação às Receitas de Exportação consideradas, a fiscalização entendeu que a exportação de álcool carburante (sujeito à incidência cumulativa) foi indevidamente considerada.

VI – Por fim, considerou a Variação Cambial como receita financeira e não como receita decorrente de exportações.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, requerendo o reconhecimento integral do crédito pleiteado e a consequente homologação das compensações. A seguir, resumidamente encontram-se apresentadas as alegações da Contribuinte, em sua Manifestação de Inconformidade:

1. Inicialmente, disserta sobre a sistemática da não comulatividde e discorda do cálculo do rateio proporcional.
2. Com relação às aquisições de cana de acúcar, afirma que todos os insumos são destinados à produção de acúcar e álcool e alega inconstitucionalidade da Lei n° 10.925/2004, quanto ao crédito presumido.
3. Com relação aos insumos, alega que óleo diesel e lubrificantes são utilizados na atividade principal e entende que receitas decorrentes de exportação de álcool enquadram-se no regime não-cumulativo.
4. Defende que a armazenagem de álcool para exportação está comprovada.
5. Aduz que a variação cambial caracteriza receita de exportação.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada em primeira instância e em decisão consubstanciada no acórdão DRJ/RPO n° 14-39.272, foi considerada improcedente, para manutenção do Despacho Decisório. No referido acórdão, foram considerados os fundamentos a seguir resumidamente apresentados.

Foi considerado como inseridos no conceito de insumo, passível de creditamento, apenas os bens que sofram alterações em função da ação exercida sobre o produto, desde que não incluídos no ativo imobilizado.

Com relação à pertinência do insumo ao processo produtivo, foi considerado que apenas serviços utilizados tiretamente na fabricação de produtos dão direito ao crédito

Como critério de apuração do crédito, inexistindo contabilidade de custos integrada, entendeu que a apropriação de créditos deve ser feita por rateio.

Afirmou ainda que:

- a receita de venda de álcool para fins carburantes sujeita-se ao regime cumulativo;

- as Variações Cambiais são consideradas receitas financeiras e não de exportação;

- a autoridade administrativa não é competente para discutir a constitucionalidade de lei; e

- o ônus da prova do crédito é do sujeito passivo, que deve ser apresentada na impugnação.

Recurso Voluntário

Em seguida, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, requerendo a reforma da decisão de primeira instância, para reconhecimento da totalidade do crédito pleiteado.

Em seu recurso, a Contribuinte:

- alega cerceamento do direito de defesa, pela decisão recorrida ter afirmado que a Manifestação de Inconformidade teria sido genérica e, portanto, a decisão não apreciaria insumo por insumo;

- afirma que créditos devem ser apurados segundo o critério do rateio proporcional; e

- informa ter juntado notas fiscais de remessa e transporte de produtos exportados até o porto de embarque.

Decisão Recorrida

O Recurso Voluntário foi apreciado pela Primeira Turma Especial da Terceira Seção do CARF que, em decisão consubstanciada no Acórdão n° **3801-004.619** deu-lhe 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 canadeaçúcar, 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 e no denominador.

A seguir, encontram-se apresentados os fundamentos da decisão:

1. Afastou a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, entendendo que a DRJ foi clara em apontar o critério de insumo utilizado (decorrente da legislação do IPI) e aplicar esse critério a todos os itens glosados, para manter o despacho decisório.
2. Com relação ao conceito de insumo considerado na decisão de segunda instância, afastou a ideia de aceitar como insumo o total de custos e despesas dedutíveis do IRPJ e confirmou a utilização do conceito de insumo para a legislação do IPI.

3. Quanto ao Rateio proporcional, entendeu que as receitas financeiras devem constar no denominador da relação, já, no numerador, devem constar as receitas de exportação, que incluem as variações cambiais.
4. Quanto à relação entre bens e serviços e o respectivo processo produtivo entendeu que o ônus de comprovação da pertinência do uso dos bens para o processo produtivo é do Sujeito Passivo e que a Contribuinte SP não se desincumbiu de comprovar que os gastos glosados pela fiscalização gerariam o creditamento.
5. Com relação ao óleo diesel e lubrificantes, entendeu que são insumos da fase agrícola e que também podem gerar creditamento, desde que tenha havido cobrança da contribuição na sua aquisição. Assim (a) óleo diesel (alíquota zero) não ensejaria o creditamento e (b) lubrificantes usados no transporte da cana-de-açúcar até a usina dariam direito a crédito.
6. Com relação à Receita de Exportação de Álcool Combustível, entendeu que sujeitando-se à sistemática cumulativa, não daria direito a crédito.
7. Com relação às Aquisições de pessoas físicas e jurídicas referentes à atividade agropastoril, afirma a necessidade de aplicação do art. 8° da Lei n° 10.833, de 2003, e mantém exclusão, no cálculo dos gastos que dão direito a crédito, de aquisições de pessoa física e de pessoa jurídica, produtores rurais, que somente podem ser utilizados para abater os débitos do período.
8. Com relação a fretes no transporte de cana-de-acúcar, entendeu que, com trata-se de acessório da atividade agropastoril, devem ser considerados custos do mercado interno, servindo apenas para abatimento dos débitos do período.
9. Com relação a despesas de armazenagem de produtos, entendeu que estão vinculadas ao álcool carburante, que se submete à incidência cumulativa da contribuição, portanto, manteve a glosa do crédito.
10. Com relação à variação cambial, decorrente das receitas de exportação, aplicou a Decisão do STF no RE 627.815/PR e as considerou receitas de exportação, integrando também a receita bruta total.

A seguir, para fins de esclarecimento, encontram-se reproduzidos a ementa e o dispositivo do referido acórdão:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006
>
> PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. NÃO CABIMENTO.
>
> Não caracteriza cerceamento do direito de defesa, logo não é passível de declaração de nulidade, a decisão de primeira instância administrativa que não apreciou matéria não contestada expressamente na manifestação de inconformidade.
>
> 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.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL.

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 da vendas de bens e serviços e todas as demais receitas, inclusive as financeiras.

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Aquisições de bens que não sofreram cobrança da Cofins ou da contribuição para o PIS/Pasep não dão direito a crédito destas contribuições.

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 considerar tal receita como receita de mercado externo, devendo ser incluída, 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, acrescendo tanto o numerador quanto o denominador da rateio.

ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. INCIDÊNCIA CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO.

A receita de venda de álcool para fins carburantes não pode ser incluída no cálculo de receitas de exportação para apuração da relação percentual a ser aplicada à soma dos gastos que dão direito a crédito presumido mercado externo, porque se enquadra no regime não-cumulativo de apuração.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUSDAPROVA.

Quem alega um direito deve provar os fatos em que ele se fundamenta.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº2.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação à preliminar suscitada de nulidade da decisão da DRJ; II) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário 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 e no denominador; III) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação as demais matérias. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral ao recurso em face das demais matérias.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Tendo sido cientificada da decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando divergência quanto a duas matérias: (1) Conceito de Insumo e (2) Apuração de créditos sujeitos a ressarcimento.

Com relação à primeira matéria, Conceito de Insumo, a Fazenda Nacional alegou divergência jurisprudencial em relação ao acórdão paradigma n° 203-12.448. Defende, a recorrente, que somente devem ser considerados como insumos passíveis de gerar créditos da não cumulatividade da Cofins os elementos consumidos ou que sofram desgaste em função de contato, na fabricação do produto vendido.

Com relação à segunda matéria, especificamente a apuração de créditos sujeitos a ressarcimento, a Fazenda Nacional alegou divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos paradigma n° 3801-00.944 e 201-80.690. Defende, a recorrente que somente geram créditos os produtos diretamente exportados ou remetidos à comercial exportadora, para recinto alfandegado, com o fim específico de exportação. Já, no caso, o produto foi incorporado a outro produto, esse último destinado à exportação.

Em despacho de análise da admissibilidade do recurso, o Presidente da Câmara deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Contrarrazões da Contribuinte

Cientificada do Acórdão **3801-004.619**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do correspondente despacho de análise de admissibilidade, a Contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Em suas contrarrazões, pPede a inépcia, ou não conhecimento, do recurso, por três motivos:

- haver, na peça, em certa parte do texto, referência ao nome de outro contribuinte;

- tratar de questão não pertinente aos autos, qual seja, a necessidade de exportação por meio de recinto alfandegado; e

- o exame de admissibilidade fazer referência equivocada à ementa do acórdão recorrido.

No mérito, pede a manutenção do critério utilizado pela decisão recorrida, quanto à relação entre o insumo e o produto vendido, para sua manutenção quanto às matérias admitidas.

Embargos da Contribuinte

A Contribuinte também opôs Embargos de Declaração contra o Acórdão **3801-004.619**, alegando omissão na decisão. Argumenta que a decisão recorrida afirma que não houve prova do enquadramento de cada insumo em litígio, em sede de manifestação de inconformidade. Alega, entretanto, que não foram consideradas diversas peças e mercadorias referidas no Relatório Fiscal, como itens necessários ao exercício da atividade empresarial.

Os embargos foram rejeitados por despacho do Presidente da Câmara

Recurso Especial da Contribuinte

A Contribuinte ainda interpôs Recurso Especial, alegando divergência quanto (a) ao conceito de insumo e (b) à inclusão da receita de venda de álcool no cômputo das receitas de exportação.

Com relação à primeira matéria, Conceito de Insumo, a Contribuinte alegou divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos paradigma n° 9303-003.477 e 3403-002.319. Defende, a recorrente, que o conceito de insumo, para fins de creditamento da Cofins, deve corresponder a qualquer custo ou despesa necessário à atividade da empresa.

Com relação à segunda matéria, inclusão da receita de venda de álcool no cômputo das receitas de exportação, a Contribuinte alegou divergência jurisprudencial em relação ao acórdão paradigma n° 3402-002.166.

O Presidente da Câmara, em despacho de análise de admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte, deu-lhe seguimento apenas parcial, admitindo somente a primeira matéria.

Foi interposto agravo contra a matéria cujo seguimento foi negado pelo Presidente da Câmara.

Despacho da Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – negou provimento ao agravo, para manter a análise de admissibilidade feita pelo Presidente da Câmara recorrida.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Recurso Especial da Contribuinte e do correspondente despacho de análise de admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte. Nessas contrarrazões, pede que seja negado provimento ao recurso, para manutenção da decisão recorrida quanto à matéria admitida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Estão em julgamento os Recursos Especiais da Fazenda Nacional e da Contribuinte, ambos interpostos contra o acórdão n° **3801-004.619**, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

Iniciarei este voto pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional e, em seguida, analisarei o Recurso Especial da Contribuinte.

Conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Em que pese o pedido de não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apresentado em contrarrazões pela Contribuinte, entendo que os pontos levantados caracterizem meros lapsos que não prejudicaram o entendimento das partes acerca da matéria em discussão. 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 do Recurso Especial da Fazenda Nacional

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 lubrificantes utilizados nos 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 fabricado sejam aptos a gerar o creditamento, a glosa será restabelecida, pois (a) os lubrificantes não se enquadrariam no conceito de insumo defendido pela recorrente e (b) não teria havido exportação do produto intermediário, para o qual os 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 n° 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 140 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:

> 140. Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).
>
> 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).
>
> 142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.
>
> 143. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os "gastos com veículos" não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, consequentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

Pelos motivos acima apresentados, é de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Passo agora à análise do Recurso Especial da Contribuinte

Conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Concordo com os termos do despacho do Presidente da Câmara que lhe deu seguimento e , assim, conheço do recurso.

Mérito do Recurso Especial da Contribuinte

A Contribuinte, em seu Recurso Especial, defende a possibilidade de caracterização como insumo de todo bem empregado no processo produtivo. Assim, a necessidade de utilização do bem ou serviço, para o processo de fabricação do produto vendido, é que deve definir a possibilidade de geração de crédito sobre os respectivos valores.

Esclareço – mais uma vez – que, para elaboração do presente voto, adotei o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no já citado Parecer Normativo COSIT/RFB n° 05, de 17 de dezembro de 2018.

O referido parecer adota exatamente essa interpretação, conforme consta de sua própria ementa, a seguir reproduzida na parte que interessa:

> Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, 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.

Em vista desse critério, passo a analisar cada elemento citado no Relatório Fiscal que deu suporte ao Despacho Decisório inicial.

Com relação aos combustíveis e lubrificantes utilizados em caminhões para o transporte de cana-de-açúcar, o óleo diesel não está em discussão, porque, ainda que seja considerado insumo, tem a glosa mantida por estar sujeito à alíquota zero e os lubrificantes já tiveram a glosa revertida pela decisão recorrida.

Com relação às mercadorias e serviços que, de acordo com a fiscalização, não foram aplicados no sistema produtivo, temos:

ITEM	**Análise**	**Conclusão**
peças para reposição / almoxarifado	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
peças para reposição e conservação dos veículos da empresa	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
mercadorias utilizadas em construções e reformas	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
bens adquiridos para aplicações na área agrícola	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
peças para aplicação elétrica	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
bens de uso e consumo diversos (copos de plástico, creme para limpeza das mãos, sabão etc.)	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa

peças para vestuário (uniformes etc.)	Elementos relativos ao pessoal, sem necessidade para o processo produtivo	Mantenho a Glosa
serviços diversos (locação de guindastes, moenda, manutenção, cópia, mãodeobra, carregamento extintores, diárias etc.)	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
outros itens (refeições etc.)	Elementos relativos ao pessoal, sem necessidade para o processo produtivo	Mantenho a Glosa
custos gerais	n/a	
. carpintaria	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. conservação de veículos	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. conservação / manutenção caldeira	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção destilaria	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção distribuição vinhaca	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção fabrica açúcar	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção gerador	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção indústria	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção laboratório	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção moenda	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. conservação / manutenção veículos	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. conservação / manutenção máquinas e implementos	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
. despesas diversas	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. ferramentas e apetrechos	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. mat. Higiene e seguranca trabalho	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa

. oficina de manutenção	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
- custos gerais	n/a	
. serviços prestados (não utilizados como insumo na prestação de serviços ou fabricação de bens)	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. transporte de pessoal	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. fretes e carretos (transporte de bens não utilizados no processo industrial)	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
. conservação de veículos e caminhões	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa

Conclusão

Em vista do exposto, voto por conhecer de ambos os recursos para, no mérito, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e dar provimento em parte ao Recurso Especial da Contribuinte, para reverter a glosa dos gastos com:

- bens adquiridos para aplicações na área agrícola;
- conservação / manutenção caldeira;
- conservação / manutenção destilaria;
- conservação / manutenção distribuição vinhaça;
- conservação / manutenção fabrica açúcar;
- conservação / manutenção gerador;
- conservação / manutenção indústria;
- conservação / manutenção laboratório;
- conservação / manutenção moenda; e
- conservação / manutenção máquinas e implementos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos