



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



**Processo nº** 10840.904457/2011-18  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-010.560 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 11 de agosto de 2020  
**Recorrentes** PITANGUEIRAS AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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 as seguintes glosas: bens adquiridos para aplicações na área agrícola, conserv./manut.reservatorios, conserv. manut. Balança, conserv./manut caldeira, conserv./manut. destilaria conserv./manut. distrib.vinhaca, conserv./manut. fabrica açúcar, conserv./manut gerador, conserv./manut. Indústria, conserv./manut. laboratório, conserv./manut. moenda e conservacao maq. e implementos e e.t.a.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão n.º 3801-004.621, de 11 de novembro de 2014, fls. 779 a 8021, integrado pelo Acórdão n.º 3301-003.441, de 26 de abril de 2017, fls. 903 a 912 assim ementados:

### **3801-004.621**

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006*

**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 das 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 e 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.*

**DEPRECIÇÃO. ATIVO PERMANENTE. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. COLHEITA E TRANSPORTE DE CANA-DE-AÇÚCAR.**

*A não-ocorrência de produção de bens e serviços destinados à venda em um período de apuração não exclui a possibilidade de os gastos de empresa de produção de açúcar e álcool com depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na colheita e no transporte de cana-de-açúcar*

*gerarem direito a créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas, atendidas as demais condições.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.*

*Quem alega um direito deve provar os fatos em que ele se fundamenta. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.*

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

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

*Consta do dispositivo do Acórdão:*

*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 dos encargos com depreciação dos veículos e equipamentos utilizados no transporte e na colheita de cana-de-açúcar, 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.*

**3301-003.441**

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006*

**ACOLHIMENTO DOS EMBARGOS. OMISSÕES NÃO IDENTIFICADAS.**

*Devem ser rejeitados os embargos de declaração, uma vez que não se verificaram as omissões indicadas.*

*Embargos Rejeitados**Crédito Tributário Mantido**Consta do dispositivo do Acórdão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração, uma vez que não se verificaram as omissões apontadas pela embargante.*

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência em face do acórdão recorrido acima. Como é possível extrair da ementa, o Colegiado considerou que o óleo diesel e os lubrificantes empregados no corte e transporte da cana-de-açúcar até o estabelecimento produtor de açúcar e álcool gerariam créditos de PIS/Cofins, na medida em que a cana-de-açúcar representaria insumo do processo produtivo destes últimos

A Fazenda Nacional suscita argumenta que o acórdão contraria a jurisprudência administrativa em relação a dois aspectos: 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 (**Isenção condicional**. Regulamentando o benefício fiscal, especialmente sobre a delimitação legal do termo 'fim específico de exportação')

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 871 a 874.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões de fls. 887 a 896, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido v. acórdão.

O Contribuinte também, apresentou Recurso Especial a suscita divergência jurisprudencial quanto (i) conceito de insumos e (ii) à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as receitas de exportação de álcool.

O Recurso Especial do Contribuinte não foi admitido, conforme despacho de fls. 1032 a 1043.

O Contribuinte apresentou Agravo que foi acolhido parcialmente para afastar a regra do §1º, do art. 67, do RICARF e determinar o RETORNO dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria "conceito de insumo".

Após análise de admissibilidade quanto ao conceito de insumo, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, negou seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, conforme fls 1063 a 1074.

O Contribuinte apresentou Agravo que foi acolhido parcialmente para afastar a regra do §1º, do art. 67, do RICARF e determinar o RETORNO dos autos à 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria "conceito de insumo".

Em nova análise o Recurso Especial do Contribuinte não foi admitido, conforme despacho de fls. 1060 a 1074.

Novamente o Contribuinte apresentou Agravo que foi acolhido parcialmente para dar seguimento quanto à matéria **“conceito de insumo para fim de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas”**, conforme fls.1139 a 1144

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 591 a 597, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

## **Voto**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

## **Do Recurso Especial da Fazenda Nacional**

### **Da Admissibilidade**

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.. 871 a 874.

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 caracterizam 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 o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

### **Do Mérito**

A Fazenda Nacional suscita argumenta que o acórdão contraria a jurisprudência administrativa em relação a dois aspectos: 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.

O Acórdão Recorrido deu parcial provimento ao recurso 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.

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

#### **DO CONCEITO DE INSUMO**

Sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo, temos que anteriormente a definição de insumos era adotada de acordo com as Instruções Normativas SRF 247 e 404, que excessivamente eram restritivas, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI).

Nessa senda, também, era usado impropriamente o conceito de insumos estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que era demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

No entanto, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Que trouxe em sua ementa o seguinte: (Grifos meus):

*“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

2. *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.*
3. *Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*
4. *Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

De acordo com decisão definiu-se ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

E também entendo que deve-se ser afastados os conceitos e critérios da legislação do IPI e do IRPJ, pois, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

O conceito de insumos, já consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade. De acordo com o REsp 1.221.170 – que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Ou seja, o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.**

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Importante ainda trazer que, recentemente, sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**”:

"Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

*42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

*43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.*

*Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”*

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

**Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.**

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão que reconhecem que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

**Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.**

**Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa.**

Ressalto que na sessão de 14 de agosto de 2019, analisamos o Recurso Especial da Fazenda Nacional, onde teve como parte a mesma contribuinte, discutindo os mesmos insumos. Trata-se do acórdão n.º 9303-009.329 da lavra do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de

Oliveira Santos. Naquela ocasião o colegiado negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, conforme abaixo:

*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.º 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.*

Assim, por economia processual, com a ressalva de não comungar de todas as argumentações postas no referido Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, concordo com as razões do voto acima exposto, e adoto como razões de decidir.

Desta forma nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

### **Do Recurso Especial do Contribuinte**

### **Da Admissibilidade**

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de admissibilidade.

### **Do Mérito**

No Recurso Especial, o contribuinte suscita divergência com relação ao conceito de insumo.

### **Do conceito de insumo**

O conceito de insumo foi tratado acima, no qual entendo que o mesmo deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. De acordo com o REsp 1.221.170 – que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Ou seja, o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

### **Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa.**

O Acórdão recorrido entendeu que: “Com base no exposto nas seções acima sobre a preliminar de nulidade e sobre o conceito de insumo, tendo em vista que o conceito aqui adotado é o mesmo adotado pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil que já decidiram neste processo; que é ônus daquele que alega o direito provar os fatos em que se fundamenta, conforme art. 333 do Código de Processo Civil; que, no Processo Administrativo Fiscal Federal, a prova deve ser feita na impugnação ou, excepcionalmente, no recurso voluntário; que a contribuinte, até o presente, não alegou nem demonstrou que os gastos com bens ou serviços excluídos pela fiscalização poderiam se enquadrar neste conceito restritivo; deve-se manter a decisão, quanto aos gastos com bens e serviços constantes das planilhas “Bens Utilizados como Insumo” e “Serviços Utilizados como Insumo”, excluídos pela fiscalização.”

De acordo com os autos a empresa apresentou relação detalhada dos referidos itens através das planilhas mensais denominadas “Bens Utilizados com Insumos” e “Serviços Utilizados como Insumos”, onde se encontram relacionadas diversas mercadorias que a contribuinte entende se tratarem, respectivamente, de insumos (“Outros Custos Materiais”) e serviços (“Outros Custos Serviços”) aplicados em seu sistema produtivo (documentos anexados às fls. 128/295).

Constatamos que nesta planilha (documento de fls. 128/238) a contribuinte inseriu inúmeros valores correspondentes a despesas incorridas no período fiscalizado que foram contabilizados nas seguintes contas do grupo.

<b>ITEM</b>	<b>Análise</b>	<b>Conclusão</b>
“Custos Gerais” (código contábil 411.40):		
Bens adquiridos para aplicações na área agrícola	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
CONSERV./MANUT. RESERVATORIOS(código 411.40.0006154);	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
CARPINTARIA (código 411.40.0009453);	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
CONSERV. MANUT. BALANÇA (código 411.40.0054744);	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa

CONSERV./MANUT. CALDEIRA (código 411.40.0006038);	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
CONSERV./MANUT. DESTILARIA (código 411.40.0006087);	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
CONSERV./MANUT. DISTRIB.VINHACA (código 411.40.0006117);	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
CONSERV./MANUT. FABRICA ACUCAR (código 411.40.0006210);	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
CONSERV./MANUT. GERADOR (código 411.40.0006166);	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
CONSERV./MANUT. INDUSTRIA (código 411.40.0006014);	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
CONSERV./MANUT. LABORATORIO (código 411.40.0006130);	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
CONSERV./MANUT. MOENDA (código 411.40.0007018);	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa
CONSERVACAO DE VEICULOS (código 411.40.0006786);	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
CONSERVACAO MAQ. E IMPLEMENTOS (código	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a Glosa

411.40.0004911);		
DESPESAS DIVERSAS (411.40.0005071);	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
FERRAMENTAS E APETRECHOS (código 411.40.0006841);	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
MAT.HIGIENE E SEGURANCA TRABALHO (código 411.40.0006889) e	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
OFICINA DE MANUTENCAO (código 411.40.0009659).	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
E.T.A.(código 411.40.0054938);	Elemento que faz parte do processo produtivo	Reverto a glosa
GERAÇÃO DE ENERGIA (código 411.40.0015489);	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
Custos Gerais” (código contábil 411.40): documento de fls. 239/295)	n/a	
SERVICOSPRESTADOS (código 411.40.0006208	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa

TRANSPORTE DE PESSOAL (código 411.40.0006798	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
FRETES E CARRETOS (código 411.40.0006853).	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa
CONSERVAÇÃO DE VEICULOS CAMINHOES (código 411.40.0004900);	Não encontrei prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais	Mantenho a Glosa

**Conclusão**

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, revertendo as seguintes glosas:

Bens adquiridos para aplicações na área agrícola
CONSERV./MANUT.RESERVATORIOS (código 411.40.0006154);
CONSERV. MANUT. BALANÇA (código 411.40.0054744);
CONSERV./MANUT. CALDEIRA (código 411.40.0006038);
CONSERV./MANUT. DESTILARIA (código 411.40.0006087);

CONSERV./MANUT. DISTRIB.VINHACA (código 411.40.0006117);
CONSERV./MANUT. FABRICA ACUCAR (código 411.40.0006210);
CONSERV./MANUT. GERADOR (código 411.40.0006166);
CONSERV./MANUT. INDUSTRIA (código 411.40.0006014);
CONSERV./MANUT. LABORATORIO (código 411.40.0006130);
CONSERV./MANUT. MOENDA (código 411.40.0007018);
CONSERVACAO MAQ. E IMPLEMENTOS (código 411.40.0004911);
E.T.A. código 411.40.0054938);

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

