



<b>Processo nº</b>	10850.000014/2004-16
<b>Recurso</b>	Especial do Procurador e do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-010.962 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma</b>
<b>Sessão de</b>	11 de novembro de 2020
<b>Recorrentes</b>	FAZENDA NACIONAL USINA MOEMA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA.

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

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/09/2003

**PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.**

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido 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.

São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte em referência os **produtos químicos** que estão elencados em Laudo Técnico juntado aos autos, informando serem de suma importância no processo de fabricação de álcool e açúcar.

**PIS/PASEP. RECOMPOSIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. MONTANTES RECOLHIDOS NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. ADEQUAÇÃO DO LANÇAMENTO.**

As contribuições para o PIS e a COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas de álcool carburante deveriam ser calculadas com base na sistemática cumulativa no ano de 2003, sendo correto o reenquadramento efetuado pela Fiscalização. No entanto, havendo recolhimentos efetuados pelo Sujeito Passivo, ainda que sob a sistemática de apuração equivocada, no caso a não-cumulativa, os mesmos devem ser considerados pela Fiscalização na apuração da base de cálculo do lançamento, devendo ser efetuada a sua readequação.

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 imputar ao valor devido pela sistemática cumulativa os eventuais recolhimentos comprovadamente realizados com base na sistemática não-cumulativa.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relator(a)

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 Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte USINA MOEMA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA, ambos com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, então vigente, e Portaria MF nº 343/2015, respectivamente, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3401-002.341**, de 25 de julho de 2013, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, dando provimento parcial ao recurso voluntário. O julgado foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/09/2003

Ementa: AMOSTRAGEM.

A técnica da amostragem é idônea para verificação das informações prestadas pelo sujeito passivo, cabendo a este, especificar as provas que contrariem aquelas que formaram a convicção da autoridade lançadora.

RATEIO PROPORCIONAL. APROPRIAÇÃO DIRETA. CONTABILIDADE DE CUSTOS INTEGRADA.

O critério de apropriação direta depende de uma contabilidade de custos integrada que, caso não verificada, enseja o cálculo com base no rateio proporcional.

#### ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. CUMULATIVIDADE.

Até o advento da Lei 11.727/2008 o álcool para fins carburantes era apurado pelo regime cumulativo do PIS e da COFINS.

#### INSUMOS. PROCESSO DE FABRICAÇÃO DE ALCOOL E AÇUCAR. PROVAS. LAUDO TÉCNICO.

Os produtos químicos do qual o Recorrente se vale para considerar como insumos estão elencados em Laudo Técnico, fls. 306/315, assinado por químico que informa serem de suma importância no processo de fabricação de álcool e açúcar.

Não resignada com o acórdão na parte que lhe foi desfavorável, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à caracterização dos produtos químicos como insumos para fins de resarcimento da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigma o acórdão nº 203-12.448.

Foi dado **seguimento** ao recurso especial, nos termos do despacho s/nº, de 17 de julho de 2015, proferido pelo ilustre Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção.

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando, preliminarmente, a inadmissibilidade do apelo e, no mérito, a sua negativa de provimento.

Além disso, opôs embargos de declaração afirmando que o acórdão sobre o recurso voluntário havia deixado de apreciar a alegação sobre a necessidade de recompor a base de cálculo do PIS e da COFINS, posto que a fiscalização teria ignorado todos os recolhimentos feitos pela embargante na sistemática da não-cumulatividade. Tais embargos foram rejeitados pelo despacho de 03 de maio de 2017, sob a constatação de que "a decisão embargada enfrentou a matéria que lhe foi devolvida, não se podendo falar em omissão".

Ainda, após intimado do despacho que rejeitou em caráter definitivo os embargos de declaração opostos, o Sujeito Passivo interpôs recurso especial de divergência quanto aos seguintes pontos: (a) rejeição dos embargos declaratórios quando a omissão se faz presente; e (b) indeferimento do pleito de recomposição das bases de cálculo do PIS e da COFINS. Para comprovar a divergência, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 1301-002.037 e 2201-002.690 (a); e 192-00.015 e 3102-002.405 (b), respectivamente.

Nos termos do despacho s/nº, de 17 de agosto de 2017, foi dado prosseguimento parcial ao recurso especial do Contribuinte, tão somente com relação ao indeferimento do pleito de recomposição das bases de cálculo do PIS e da COFINS, *in verbis*:

Neste ponto convém destacar que, de fato, em seu recurso voluntário (fls. 681 a 718), a contribuinte reclamou a recomposição da base de cálculo do lançamento (fls.

686 e seguintes) e argumentou que a fiscalização deveria considerar os pagamentos efetuados ou os saldos credores verificados em outros meses do período de apuração.

No voto condutor do acórdão recorrido, vê-se que a reivindicação chegou a ser apreciada [...].

Percebe-se então que, embora o sujeito passivo tenha solicitado a recomposição da base de cálculo do lançamento para descontar os montantes já recolhidos, a análise efetuada no voto condutor do acórdão recorrido levou a uma decisão bastante diferente daquela que se observa no acórdão paradigma. Com esses comentários, tem-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada e merece apreciação.

[...]

A Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou contrarrazões ao recurso especial do Contribuinte USINA MOEMA, e pediu a negativa de provimento e manutenção do acórdão recorrido nessa matéria.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

### 1 Admissibilidade

Os recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Em sede de contrarrazões, o contribuinte sustenta a inadmissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, pois não teria havido a juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigma. Ocorre que tal requisito é suprido pela transcrição das ementas dos julgados paradigmáticos no corpo do recurso especial, da forma como procedeu a Fazenda Nacional, devendo ter prosseguimento o recurso.

### 2 Mérito

#### 2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

No mérito, a Fazenda Nacional busca ver revertida a decisão recorrida no que tange à caracterização dos produtos químicos como insumos para fins de ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a COFINS.

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 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.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos"

pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócuia e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonrar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido

na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, 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.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas

Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

“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 SEGUINTE 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.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 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.

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.”

No acórdão recorrido restou decidido que são insumos os produtos químicos utilizados elencados em Laudo Técnico, fls. 306/315, assinado por químico que informa serem de suma importância no processo de fabricação de álcool e açúcar. No corpo do acórdão, é ainda especificado que:

[...]

Os produtos químicos do qual o contribuinte se vale para considerar como insumo, estão elencados em Laudo Técnico, fls. 306/315, assinado pelo químico Luiz Augusto Marin, CRQ n. 04208708 que informa serem de suma importância no processo de fabricação de álcool e açúcar. Dispõe o laudo técnico:

“Os produtos químicos abaixo elencados, são de suma importância no processo de fabricação do açúcar e álcool, levando em consideração que sem aplicação dos mesmos, as caldeiras poderão ter problemas de incrustação, excesso de sujeiras, resíduos na água tratada, podendo vir a causar danos materiais como explosão dos tubos dos balões, etc; e comprometer o rendimento na produção de vapor, e afetar setores diretos, como Moendas, preparo de caldo, geração de energia elétrica, fábrica de açúcar, etc.”

Assim, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

## 2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O Contribuinte, por sua vez, pretende ver reformado o acórdão quanto à recomposição da base de cálculo do lançamento para descontar os montantes já recolhidos no regime não-cumulativo dos valores apurados pela Autoridade Fiscal no regime cumulativo.

No caso dos autos, tem-se que a receita de venda de álcool para fins carburantes estava fora da sistemática não-cumulativa das contribuições, independentemente do advento da Lei n. 10.865/2004, que retirou deste regime apenas outros combustíveis, tais como a gasolina. Nesse sentido, o acórdão recorrido nº 3401-002.341 trouxe que:

[...]

A Lei 9.718/99 (com redação dada pela Lei 9.990/2000) previa que as contribuições para o PIS e a COFINS devidas pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes seriam calculadas com base na alíquota de 1,46% e 6,64% incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, exceto quando adicionado à gasolina.

Com a Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, a alíquota foi reduzida a zero e a Lei 10.637/2002 determinou em seu art. 1º, parágrafo terceiro, inciso IV, que não integram a base de cálculo a que se refere o artigo, as receitas de venda de produtos de que tratam as Leis 9.990 de 21 de julho de 2000, dentre outras.

**Portanto, a receita de venda de álcool para fins carburantes estava fora da sistemática não-cumulativa das contribuições, independentemente do advento da Lei n. 10.865/2004, que retirou deste regime, apenas outros combustíveis, tais como a gasolina.**

**Tal fato é idôneo a motivar a glosa efetuada, haja vista o erro no enquadramento do regime de recolhimento adotado pelo contribuinte e que o levou à realização de pedido de compensação de créditos que nunca existiram, cabendo, portanto, a cobrança do tributo devido, bem como seus acréscimos legais.**

No entanto, apenas para consignar no presente voto, haja vista a data em que está sendo proferido, a regra não é mais esta. Apesar de continuarem sujeitas à sistemática monofásica, as receitas auferidas com a comercialização de álcool também foram trazidas à não-cumulatividade.

É que, ao modificar a redação do artigo 1º, §3º, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, a Lei nº 11.727/08 não acresceu disposições ao artigo 8º da Lei nº 10.637/02, tampouco ao artigo 10 da Lei nº 10.833/03, que disciplinam as vedações expressas ao regime não-cumulativo.

Ocorre que a discussão trazida pelo contribuinte não é referente ao regime de apuração aplicável no lançamento para as receitas auferidas com a comercialização de álcool. Mas se dá porque, na análise do pedido de ressarcimento, deferido apenas parcialmente, a Fiscalização, na apuração da base de cálculo, alterou o regime de tributação do álcool corretamente para o regime cumulativo, glosando os créditos relativos a essa produção, **sem, no entanto, considerar os valores pagos pelo contribuinte até então no regime da não cumulatividade para serem descontados no lançamento.**

A pretensão do Contribuinte, de ver descontados do auto de infração os valores recolhidos no regime da não-cumulatividade, ainda que não fosse o correto, merece prosperar. Estar-se-á fazendo o recálculo do valor a ser ressarcido pelo contribuinte em seu pedido, com a subtração dos valores já efetiva e comprovadamente pagos para os cofres públicos na apuração não-cumulativa.

Situação semelhante dá-se quando, por exemplo, um Contribuinte é excluído do regime de apuração do Simples Nacional, devendo ser aproveitados os valores pagos naquele regime para o outro regime de apuração adequado. Há direito do Sujeito Passivo a essa dedução, pois são valores pagos e recebidos pela Fazenda Nacional.

Não há dúvidas, portanto, de que o Contribuinte tem direito à dedução pleiteada. A lógica da Solução de Consulta Cosit nº 288/2019, embora trate de exclusão do regime do Simples Nacional, pode ser aplicada ao caso em exame para reconhecer como válida a pretensão do Contribuinte, desde que comprovados os pagamentos efetuados. Para ilustrar o seu conteúdo, segue a ementa da solução de consulta:

Assunto: Simples Nacional - SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. COMPENSAÇÃO. OFÍCIO.

A utilização de créditos apurados no "âmbito do Simples Nacional" para extinção de outros débitos perante as Fazendas Públicas é possível por meio de compensação de ofício pela administração tributária em decorrência de deferimento de pedido de restituição ou por iniciativa própria quando a compensação se der após sua exclusão do referido regime.

É facultada à pessoa jurídica excluída do Simples Nacional a realização de pedido de restituição por pagamento indevido ou a maior, no âmbito do Simples Nacional, por meio do aplicativo "Pedido Eletrônico de Restituição" disponibilizado no Portal do Simples Nacional.

Pagamentos efetuados em DAS por pessoas jurídicas excluídas do Simples Nacional no período abrangido pela exclusão não se consideram efetuados "no âmbito do Simples Nacional" e, portanto, são passíveis de compensação efetuada por ela com os demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas as vedações da legislação específica.

Reforma a Solução de Consulta nº 283, de 27 de setembro de 2019.

Dispositivos Legais: Art. 170 do CTN; LC nº 123, de 2006, art. 21 § 10; Art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; Resolução CGSN nº140, de 2018, arts. 128 e 131; IN RFB nº 1.717, de 2017, arts. 13, 76, inciso XI, e 84 § 7º.

Merece guarida a pretensão do contribuinte de ver recomposta a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, mediante a consideração, pela Fiscalização, de todos os recolhimentos efetuados pelo Sujeito Passivo na sistemática não-cumulativa.

Portanto, dá-se parcial provimento ao recurso do Contribuinte para imputar ao valor das contribuições devido pela sistemática cumulativa os eventuais recolhimentos comprovadamente realizados com base na sistemática não-cumulativa.

### 3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e se dá parcial provimento ao recurso do Contribuinte para imputar ao valor das contribuições devido pela sistemática cumulativa os eventuais recolhimentos comprovadamente realizados com base na sistemática não-cumulativa.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello