



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13827.000808/2005-38  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-009.479 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 18 de setembro de 2019  
**Recorrente** SANTA CÂNDIDA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

A divergência jurisprudencial que autoriza a interposição de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF caracteriza-se quando, em situações semelhantes, são adotadas soluções divergentes por colegiados diferentes, em face do mesmo arcabouço normativo. Não cabe o recurso especial quando o que se pretende é a reapreciação de fatos ou provas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Demes Brito.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, apresentado pelo contribuinte, em face do acórdão n.º 3802-003906, de 12/11/2014, o qual possui a seguinte ementa:

### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

#### PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo “insumo”, como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.

#### PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica.

#### REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A não comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização.

#### ÁLCOOL PARA OUTROS FINS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. RATEIO.

As receitas relativas a vendas de álcool para outros fins que não o carburante são tributadas pelas contribuições sociais no regime de incidência não-cumulativa, devendo o respectivo crédito, em relação aos insumos utilizados na produção de álcool, ser apurado proporcionalmente à receita total do produto.

#### NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado em nossos tribunais superiores.

Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação, ausente vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

DESPACHO DECISÓRIO. INSUBSISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É incabível a arguição de nulidade do despacho decisório, cujos procedimentos relacionados à decisão administrativa estejam revestidos de suas formalidades essenciais, em estrita observância aos ditames legais, assim como verificado que o sujeito passivo obteve plena ciência de seus termos e assegurado o exercício da faculdade de interposição da respectiva manifestação de inconformidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte

De acordo com o despacho de admissibilidade do recurso especial, o contribuinte teria apresentado duas matérias divergentes: 1) conceito de insumos na apropriação de créditos decorrentes da sistemática não-cumulativa de PIS e Cofins; e 2) quanto ao ônus da prova do direito ao crédito. No referido despacho foi dado seguimento ao recurso especial somente em relação à discussão do conceito de insumos.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional pede o improvimento do recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

O recurso especial do contribuinte é tempestivo, devendo ser averiguado os demais requisitos para sua admissibilidade.

Entendeu o despacho de admissibilidade que o acórdão recorrido adotou um conceito de insumos mais restrito em relação aos acórdãos paradigmas apresentados. Ocorre que da leitura dos referidos acórdãos, não consegui vislumbrar divergências de interpretação relevantes quanto ao conceito de insumos adotados.

O acórdão recorrido adotou um conceito de insumos ligados à essencialidade do insumo em relação ao processo produtivo do contribuinte. Transcrevo abaixo trechos relevantes do voto em que tal fato ficou bem caracterizado:

(...)

**Desde o primeiro momento este Conselho recusou a pretensão de confinar o conceito de insumo aos mesmos critérios da legislação do IPI**, conforme serve de exemplo o seguinte julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual foi negado provimento ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional:

(...)

Assim, na busca de um conceito adequado para o vocábulo insumo, no âmbito das contribuições não cumulativas, a tendência da jurisprudência no CARF **caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção**, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º da Lei nº 10.833/03, integrarem o custo de produção, esse critério oferece segurança jurídica tanto ao fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

**Para definir o conceito de insumo no PIS e na COFINS não cumulativos é necessário constatar a essencialidade do bem ao processo produtivo do contribuinte. Assim, geram crédito do PIS e da COFINS não cumulativos somente as despesas com materiais considerados essenciais.**

Portanto, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS/Cofins não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos.

É com este enfoque que passaremos a examinar os argumentos apresentados pela Recorrente frente os elementos e constatações presentes nos autos.

(...)

Portanto, verifica-se claramente, que o acórdão recorrido não restringiu o conceito de insumos à aplicação da legislação do IPI. Parece-me que foi um evidente equívoco do despacho de admissibilidade em ter enxergado no acórdão recorrido essa leitura restritiva. Agora vejamos o conceito de insumos aplicados nos acórdãos paradigmas.

#### **Acórdão paradigma nº 3402-002396**

Da leitura de sua ementa, já se percebe que este acórdão adotou também o conceito da essencialidade do insumo em relação ao processo produtivo. Transcrevo parcialmente a ementa:

## NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. **Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.**

(...)

Agora veja a conclusão do trecho do voto do relator:

(...)

Com base nas brilhantes linhas traçadas pelo Conselheiro Mauricio Taveira, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins, **deve ser analisado cada item relacionado como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.**

(...)

A partir daí o voto do relator adentra em cada insumo, fazendo uma análise individualizada da aplicação do insumo no processo produtivo do contribuinte. Ressalte-se ainda que neste processo paradigma, o julgamento havia sido convertido em diligência para que a unidade de origem detalhasse a aplicação dos insumos específicos em relação ao processo produtivo do contribuinte. Portanto, para comprovar a divergência de interpretação do conceito de insumos, haveria necessariamente que os itens analisados sejam efetivamente semelhantes ao do acórdão recorrido, além de ressaltar que são empresas diferentes e que também há relevantes diferenças em relação aos meios de prova. Importante destacar que vários itens negados no acórdão recorrido o foram em razão de deficiência probatória.

**Acórdão Paradigma n.º 3302-002683**

Da leitura de sua ementa, já se percebe que este acórdão adotou também o conceito da essencialidade do insumo em relação ao processo produtivo. Transcrevo parcialmente a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/02/2005 a 28/02/2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

(...)

Transcrevo também excertos do voto vencedor naquele acórdão:

(...)

Neste sentido, “somente os bens e serviços que forem utilizados direta ou indiretamente na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.”

A questão é que e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativos para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), **o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.**

**De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.**

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); **ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

(...)

Constata-se que o conceito de insumo aplicado no referido voto, também se aproxima demasiadamente do conceito adotado no acórdão recorrido. Portanto para que o contribuinte recorrente tivesse sucesso no conhecimento de seu recurso especial, ele teria que demonstrar especificamente as semelhanças entre os insumos não admitidos no acórdão recorrido e que teriam sido admitidos nos acórdãos paradigmas. Esta tarefa não pode ser substituída ao encargo do órgão julgador. Da leitura do recurso especial percebe-se alegações genéricas em relação ao conceito de insumos adotados entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas.

Entendo que, nesta situação específica, em que o acórdão recorrido e os paradigmas utilizaram um conceito de insumos muito semelhantes, o recorrente tem o ônus de informar item a item a divergência de entendimento entre insumos específicos, inclusive abordando questões relativas aos elementos probatórios, pois como já afirmado anteriormente, boa parte dos créditos de insumos negados no acórdão recorrido, decorreram de deficiência probatória.

Nesse sentido, assim dispõe o atual regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.**

(...)

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso especial apresentado pelo contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal