



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



**Processo nº** 13827.001007/2010-57  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.086 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 20 de outubro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E COSAN S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO  
FAZENDA NACIONAL E COSAN S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.**

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit nº 387/2017).

**COFINS. 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 nº 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 nº 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.

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: (i) por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial com relação aos insumos, para tão somente restabelecer a glosa sobre os gastos com serviço de transporte de pessoal, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que negavam provimento; (ii) por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento, com relação à inclusão da receita financeira no rateio proporcional. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer os créditos com relação a Serviços agrícolas relativos à higienização; Serviços agrícolas relativos a transporte de resíduos e Despesas de aluguel de veículos.<sup>1</sup>

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

---

<sup>1</sup> Resultado de julgamento retificado nos termos da ata da sessão de 17 de fevereiro de 2022, às 14h, desta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9303-012.086 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 13827.001007/2010-57

## Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3402-002.396**, de 22 de julho de 2014, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. RATEIO PROPORCIONAL DOS CUSTOS COMUNS ENTRE AS RECEITAS NO MERCADO INTERNO E AS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. FORMA DE CÁLCULO. INCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS.

Por “receita bruta total auferida no mês”, a que se refere o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, dispositivo invocado pelo Fisco para se obter o percentual a ser aplicado na vinculação dos custos, despesas e encargos comuns às receitas no mercado interno e às receitas de exportação, deve ser compreendida apenas aquelas decorrentes da “receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia”, consoante, aliás, preceitua o § 1º, do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002. Desta forma, há que referido cálculo ser integrado pelas “Receitas Financeiras”.

Consoante explicitado no dispositivo do acórdão recorrido, o recurso voluntário não foi conhecido com relação à inclusão dos custos com benefícios no cálculo do crédito das contribuições pela falta de interesse recursal; e, na parte conhecida, restou **provido parcialmente para**:

[...]

1) Admitir como insumos e, por consequência, a inclusão dos custos abaixo relacionados no cálculo do crédito das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

1.a) Custos com serviços de transporte de pessoal e de cana-de-açúcar;

1.b) aquisição de camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes;

- 1.c) aquisição de materiais aplicados na manutenção de tratores, máquinas agrícolas e veículos Chevrolet;
  - 1.d) serviços em motores de máquinas agrícolas, compra de pneus, extintores de incêndio e radiadores;
  - 1.e) serviço de manutenção dos prédios ligados ao tratamento do caldo manutenção elétrica;
  - 1.f) rebobinamento de motor elétrico, sinalização visual, aquisição de equipamentos de segurança, de parafusos utilizados nos maquinários do setor produtivo, de vedações e de peças de máquinas industriais;
  - 1.g) serviços de manutenção da balança de cana;
  - 1.h) serviços de manutenção da destilaria de álcool – manutenção predial em construção civil e de rede elétrica, compra de extintores de incêndio, de materiais de manutenção de bombas, de peças e de acessórios hidráulicos
- 2) Admitir a inclusão dos custos com armazenagem no cálculo do crédito a ser descontado das contribuições devidas na forma das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003;
- 3) Determinar a inclusão das receitas financeiras no cálculo do percentual de rateio previsto no §8º, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003; e
- 4) Determinar a inclusão das despesas com o arrendamento das terras utilizadas no processo produtivo da sociedade do crédito das exações no cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições apuradas na forma das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

[...]

Não resignada em parte com o acórdão, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência quanto (i) à amplitude do conceito de insumos na legislação que rege as contribuições (para o PIS/PASEP e COFINS) e (ii) ao cômputo das receitas financeiras na receita bruta total para efeito de rateio proporcional dos créditos no regime não-cumulativo das contribuições. Para comprovar o dissenso, colaciono como paradigmas os acórdãos n.º 203-12.448 e 3801-00.487 (i) e 3302-01.146 (ii), respectivamente.

Foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do despacho de admissibilidade de 29 de junho de 2015, proferido pelo Ilustre Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Devidamente intimado o Contribuinte, foram opostos embargos de declaração (e-fls. 1.600 a 1.611), os quais foram rejeitados consoante despacho de 02 de maio de 2016 (e-fls. 1.747 a 1.748).

Nas contrarrazões apresentadas ao recurso especial da Fazenda Nacional, o Sujeito Passivo postula, preliminarmente, o não conhecimento do apelo com relação às duas matérias suscitadas pela Fazenda; e, no mérito, pede a sua negativa de provimento com a manutenção do acórdão recorrido nestes pontos.

Posteriormente, esclarecida pelo Contribuinte a interposição tempestiva dos embargos de declaração (e-fls. 1.757 a 1.760; 1.763 a 1.766), foi proferido despacho de saneamento para dar prosseguimento aos embargos de declaração (e-fls. 1.767 a 1.769),

consignando-se que os vícios objetivamente apontados mereceriam um exame mais aprofundado:

[...]

Segundo a defesa, houve omissão e contradição na manutenção da glosa relativa aos "serviços agrícolas". A omissão estaria caracterizada pelo fato de as alegações contidas no recurso voluntário e na manifestação sobre a diligência, ao contrário do afirmado pelo relator, terem sido apresentadas de forma específica e não genérica (vide itens 23 a 25 dos embargos). Já a contradição estaria caracterizada pelo fato de o Acórdão ter admitido o crédito em relação a bens empregados na atividade agrícola, mas mantido a glosa sobre os serviços empregados na mesma atividade, sendo que ambos possuem o mesmo fundamento legal (vide itens 18 a 22 dos embargos).

Ainda segundo a defesa, teria havido contradição quanto à manutenção da glosa do aluguel de veículos empregados na atividade industrial, pois, valendo-se da mesma base legal, o colegiado reverteu a glosa sobre colheitadeiras, mas manteve a glosa sobre outros veículos que também são empregados na atividade agrícola junto com as colheitadeiras (itens 28 a 34 dos embargos).

[...]

No caso concreto, além dos vícios estarem objetivamente apontados, não é possível afirmar que eles são manifestamente improcedentes, pois para se aquilatar ou não a existência de omissão e contradição em relação à manutenção da glosa sobre "serviços agrícolas", por exemplo, será necessário fazer uma análise profunda que vai além de uma leitura superficial do acórdão embargado. Além da necessidade de uma análise mais aprofundada da decisão proferida, será necessário desenvolver uma argumentação mais ou menos longa para justificar a existência ou a inexistência dos vícios apontados. Isso demonstra que não estamos diante de improcedência manifesta das alegações do contribuinte.

Ademais, o art. 65, § 8º, do RICARF3 passou a prever a possibilidade de sustentação oral em sede de embargos de declaração.

Sendo assim, a prudência exige que estes embargos de declaração sejam admitidos para serem apreciados por um relator e submetidos à deliberação do colegiado.

[...]

Em sede de julgamento dos embargos de declaração, sobreveio o **Acórdão n.º 3402-005.297**, de 19 de junho de 2018, que os rejeitou por entender como inexistentes os vícios de omissão ou contradição apontados. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO.

Devem ser rejeitados os embargos quando constatado que não há omissão na decisão questionada, sendo vedada, pela via transversa dos embargos, nova discussão sobre questões de mérito já apreciadas pelo Colegiado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Embargos Rejeitados

Crédito Tributário Mantido

Não resignado com o acórdão, o Contribuinte COSAN S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias, colacionando os respectivos acórdãos paradigmáticos:

- (i) Preterição do direito de defesa a respeito da análise dos créditos decorrentes das despesas com serviços agrícolas, Acórdãos n.º 9101-004.010 e Pleno/00-00.028;
- (ii) Glosa de crédito sobre serviços agrícolas relativos a higienização, Acórdãos n.º 9303-007.512 e 3201-004.339;
- (iii) Glosa de crédito sobre serviços agrícolas relativos a manutenção de “big bags”, Acórdãos n.º 9303-007.782 e 3201-004.208;
- (iv) Glosa de crédito sobre serviços agrícolas relativos a transporte de resíduos, Acórdãos n.º 9303-007.781 e 3201-004.270;
- (v) Glosa de crédito sobre serviços relativos a recarga de extintores, serviços em veículos e vulcanização de pneus, Acórdãos n.º 3302-005.844 e 3301-003.464.

Em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho s/n.º, de 17 de maio de 2019, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção, foi dado seguimento parcial ao recurso especial do contribuinte, admitindo a rediscussão quanto aos seguintes pontos: **(ii)** Glosa de crédito sobre **serviços agrícolas relativos à higienização**; **(iii)** Glosa de crédito sobre serviços agrícolas relativos à **manutenção de “big bags”**; e, **(iv)** Glosa de crédito sobre serviços agrícolas relativos a **transporte de resíduos**.

Houve agravo interposto tempestivamente em 12/07/2019 contra despacho proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento. Na mesma data, e contra o mesmo despacho, também são interpostos embargos de declaração, que foram enfrentados nos termos do despacho às e-fls. 2369 a 2370.

Naquela oportunidade, concluiu-se que o despacho agravado/embargado não teria se manifestado acerca da divergência denominada **“Glosa de crédito sobre despesas com aluguel de veículos”** e promoveu-se a devolução dos autos para complementação do exame.

Em resposta, foi exarado o despacho às e-fls. 2372 a 2376, que deu seguimento a essa matéria (despesas com aluguel de veículos) e devolveu os autos à Presidência da CSRF, para prosseguimento na análise das demais razões de agravo.

Na análise do agravo, o mesmo foi rejeitado conforme despacho CSRF/3ª Turma, de 30 de abril de 2020, confirmando-se a negativa de prosseguimento quanto às matérias “Preterição do direito de defesa a respeito da análise dos créditos decorrentes das despesas com

serviços agrícolas” e “Glosa de crédito serviços relativos a recarga de extintores, serviços em veículos e vulcanização de pneus”; e o **prosseguimento parcial tão somente com relação** à: Glosa de crédito sobre serviços agrícolas relativos à higienização; glosa de crédito sobre serviços agrícolas relativos à manutenção de “big bags”; glosa de crédito sobre serviços agrícolas relativos a transporte de resíduos; e glosa de crédito sobre despesas com aluguel de veículos.

De outro lado, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando a sua negativa de provimento.

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**

### **1.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais 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.

Em sede de contrarrazões, o Sujeito Passivo sustenta que não deve ter prosseguimento o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, pois ausente a similitude fática entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas, tendo em vista a diferença dos setores produtivos analisados nos julgados:

6. Analisando o processo produtivo da RECORRIDA, que consiste na produção de açúcar e álcool decorrente da cana de açúcar, os ilustres conselheiros consignaram no acórdão recorrido que o processo produtivo envolve tanto a parte agrícola como a fabril, asseverando que:

“No recurso voluntário, o recorrente reclama da glosa dos valores dos combustíveis adquiridos para transporte do produto para exportação, para transporte de matérias-primas, maquinários, adubos e mão-de-obra.

A empresa fiscalizada é produtora de açúcar e álcool (industrial e carburante), além de vender produtos derivados da fabricação de ambos, como bagaço e levedura. Também compra e revende os mesmos produtos, tanto no mercado interno como no externo.

Para a produção do açúcar e do álcool necessário se faz o corte, o carregamento e transporte da cana-de-açúcar até o estabelecimento industrial para que nele, parque fabril, haja transformação da matéria-prima em produto final que será oportunamente comercializado.” (fl. 16 do Acórdão)

7. Com o intuito de reformar o entendimento acima firmado, a RECORRENTE aponta como paradigmas para esta matéria os acórdãos n.º 203-12.448 (**doc. 02**) e n.º 3801-00.487 (**doc. 03**), acreditando que os argumentos trazidos nos excertos dos votos vencedores abarcam a mesma matéria tratada nos autos. Vejamos os fragmentos dos relatórios dos acórdãos apontados pela RECORRENTE, respectivamente:

**Acórdão n.º 203-12.448**

“A RECORRENTE, reportando-se a cada uma das rubricas glosadas, entende que todos esses materiais e gastos são essenciais à fabricação de seu produto – calcados – e, portanto, devem ser considerados para fins de crédito. Mais especificamente, quanto à glosa procedida na rubrica “Água”, entende que a mesma não pode prevalecer apenas por ter o fisco desconsiderado a forma de rateio utilizada”

**Acórdão n.º 3801-00.487**

“ o processo produtivo compreende não apenas e tão somente a modificação do mineral até que deles se extraia o caulim, mas sim todas as etapas necessárias à obtenção do produto final;

para chegar-se ao produto final comercializável forem necessárias etapas como as aqui já referidas, retirada de vegetação e de solo para alcançar-se o mineral, abertura e conservação de vias para que o mineral chegue à linha de produção e transite nesta linha, manutenção das instalações e da mão de obra voltadas à produção, estaremos diante de um processo produtivo com múltiplas etapas, mas ainda assim um único processo”.

8. Ora, uma análise perfunctória é suficiente para verificar que as atividades desenvolvidas pelas empresas dos acórdãos paradigmas - Calçados Samello S.A. e Imerys Rio Capim Caulim S.A. - consistem, respectivamente, na fabricação de calçados de couro e beneficiamento de gesso e caulim associado à extração (conforme cartões de CNPJ anexos – **doc. 04**), enquanto a RECORRIDA é uma sociedade anônima que tem por objetivo social a produção de açúcar, etanol e seus subprodutos, assim como a administração agrícola de terras que visem a obtenção da matéria-prima utilizada por sua indústria, conforme se depreende do art. 3º do Estatuto Social, in verbis:

“Artigo 3º - A Cia. tem por objeto social: **(I) a importação, exportação, produção e comercialização de açúcar, álcool, cana-de-açúcar e demais derivados de tal produto agrícola;** (II) a distribuição de combustíveis em geral e o comércio de produtos derivados do petróleo; (III) a exploração de postos de abastecimento e a compra e venda de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo; (IV) os serviços de logística, portuária e de assessoria técnica, administrativa e financeira; (V) o transporte, de toda espécie, de passageiros e cargas, inclusive navegação interior e de travessia fluvial e lacustre; (VI) a produção e comercialização de energia elétrica, vapor vivo, vapor de escape e todos os derivados provenientes de cogeração de energia elétrica; (VII) a exploração agrícola e pastoril em terras próprias ou de terceiros; (VIII) a importação, exportação, manipulação, comercialização, industrialização, guarda, serviços e carga e descarga de fertilizantes e

demais insumos agrícolas; (IX) a administração, por conta própria ou de terceiros, de bens móveis e imóveis, podendo arrendar e dar em arrendamento, receber e dar em parceria, alugar e locar móveis, imóveis e equipamentos em geral; (X) a prestação de serviços técnicos relativos às atividades antes mencionadas; e (XI) a participação no capital social de outras sociedades. Parágrafo Único - As atividades descritas no objeto social da Cia. podem ser realizadas no País ou no exterior, diretamente ou por meio de suas subsidiárias, ou ainda, por intermédio de participação no capital social de outras sociedades (...).”

Nesse ponto, não assiste razão ao Sujeito Passivo. Tem sido entendimento desta 3ª Turma da CSRF no sentido de reconhecer como comprovada a divergência jurisprudencial para fins de discussão do conceito de insumos de PIS e da COFINS quando o paradigma traz o conceito diverso daquele aplicado pelo acórdão recorrido, ainda que analisando pessoa jurídica industrial de ramo diverso do recorrente.

De outro lado, deve ser acolhido o argumento de que o acórdão n.º 3801-00.487 não pode servir de paradigma, pois foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão realizada em 14/11/2013, tendo sido publicado em 29/08/2014, anteriormente à data de interposição do presente recurso especial (05/09/2014).

Assim, mantém-se o prosseguimento do recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, no entanto, somente com base no paradigma n.º 203-12.448.

## 1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO 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.

## 2 Mérito

### 2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

#### 2.1.1 *Dos insumos*

No mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, dá-se provimento parcial ao mesmo, para restabelecer a glosa referente aos gastos com transporte de pessoal/funcionários, por não ser item essencial ao processo produtivo do Contribuinte.

Portanto, no conceito de insumos, analisado em conjunto com o recurso especial do Contribuinte, quanto aos itens deferidos pelo Colegiado *a quo*, **com exceção dos gastos com transporte de pessoal/funcionários**, são mantidos pelos mesmos fundamentos do Colegiado, especificando-se abaixo os itens sobre os quais é mantido o reconhecimento do direito ao crédito:

1) Admitir como insumos e, por consequência, a inclusão dos custos abaixo relacionados no cálculo do crédito das contribuições devidas na forma das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003:

1.a) Custos com serviços de transporte de pessoal e de cana-de-açúcar;

1.b) aquisição de camisas, bagaceiras, pares de luvas, flanges, eixos e rodetes;

1.c) aquisição de materiais aplicados na manutenção de tratores, máquinas agrícolas e veículos Chevrolet;

1.d) serviços em motores de máquinas agrícolas, compra de pneus, extintores de incêndio e radiadores;

1.e) serviço de manutenção dos prédios ligados ao tratamento do caldo manutenção elétrica;

1.f) rebobinamento de motor elétrico, sinalização visual, aquisição de equipamentos de segurança, de parafusos utilizados nos maquinários do setor produtivo, de vedações e de peças de máquinas industriais;

1.g) serviços de manutenção da balança de cana;

1.h) serviços de manutenção da destilaria de álcool – manutenção predial em construção civil e de rede elétrica, compra de extintores de incêndio, de materiais de manutenção de bombas, de peças e de acessórios hidráulicos

2) Admitir a inclusão dos custos com armazenagem no cálculo do crédito a ser descontado das contribuições devidas na forma das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003;

[...]

4) Determinar a inclusão das despesas com o arrendamento das terras utilizadas no processo produtivo da sociedade do crédito das exações no cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições apuradas na forma das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

[...]

Com relação a esses itens, dá-se **parcial provimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional, tão somente para restabelecer as glosas sobre as despesas com transporte de pessoal/funcionários, pois não se mostram essenciais e pertinentes ao processo produtivo, ocorrendo em etapa anterior. Além disso, mantém-se o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativas sobre os demais itens, nos termos do acórdão recorrido.

*2.1.2 Do cômputo das receitas financeiras na receita bruta total para efeito de rateio proporcional dos créditos no regime não-cumulativo das contribuições*

No mérito, penso que está correto o entendimento proferido no acórdão recorrido. A discussão decorre de normatização expressa nos §§ 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcritos.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

**II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.**

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Nota-se que em situações, como no presente processo, onde existam custos, despesas e encargos comuns relativos ao auferimento tanto de receitas sujeitas ao regime cumulativo e não cumulativo, para que o contribuinte possa apropriar-se de créditos da não cumulatividade ele tem duas alternativas: 1) apropriação direta, quando o seu sistema de contabilidade permite separar cada custo/despesa/encargo à correspondente receita; ou 2) pelo método de rateio proporcional onde se apura um coeficiente entre as receitas sujeitas ao regime da não cumulatividade e a receita bruta total.

No presente caso, a discussão está no critério para definir a composição do montante das receitas sujeitas à não cumulatividade. O contribuinte entende que as receitas financeiras integram-as e a fiscalização defende a sua não inclusão pois elas estariam sujeitas à alíquota zero nos períodos de apuração em discussão.

Ocorre, como muito bem destacado no acórdão recorrido, que a própria Receita Federal, em opinião expressa na Solução de Consulta Cosit n.º 387, de 31/08/2017, manifestou o entendimento de que as receitas financeiras compõem as receitas não cumulativas. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. REGIME DE APURAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO. As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833/2003, arts. 10 e 15, V. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINSEMENTA: RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE APURAÇÃO. As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa da Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833/2003, arts. 10 e 15, V.

Esta foi a linha de entendimento proferida no acórdão recorrido, bem como em outros acórdãos de turmas ordinárias, como por exemplo:

(...)

PIS/COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras devem ser consideradas no cálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, aplicável aos custos, despesas e encargos comuns.

As receitas financeiras não estão listadas entre as receitas excluídas do regime de apuração não cumulativa das contribuições de PIS/Pasep e Cofins e, portanto, submetem-se ao regime de apuração a que a pessoa jurídica beneficiária estiver submetida. Assim, sujeitam-se ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições as receitas financeiras auferidas por pessoa jurídica que não foi expressamente excluída desse regime, ainda que suas demais receitas submetam-se, parcial ou mesmo integralmente, ao regime de apuração cumulativa (Solução de Consulta Cosit n.º 387/2017).

(Acórdão n.º 3302-006063, de 24/10/2018, relatoria do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède)

Portanto, é de se concluir que as receitas financeiras fazem parte tanto da receita bruta sujeita à apuração não-cumulativa quanto da receita bruta total. Integram o coeficiente tanto no seu numerador quanto no denominador, devendo ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional também quanto a essa matéria.

## 2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

No mérito, o Sujeito Passivo COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO busca ver reformada a decisão no que tange ao não reconhecimento do direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes de:

- a. Serviços agrícolas relativos à higienização;
- b. Serviços agrícolas relativos à manutenção de “big bags”;
- c. Serviços agrícolas relativos a transporte de resíduos; e
- d. Despesas com aluguel de veículos.

Previamente à análise dos itens específicos dos insumos em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar as glosas que pretende o Sujeito Passivo ver revertidas e os créditos reconhecidos.

## 2.3 CONCEITO DE INSUMO

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3.º, 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.<sup>2</sup>

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12.º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional n.º 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.<sup>3</sup>

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

<sup>2</sup> **Lei n.º 10.637/2002 (PIS)**, Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2.º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2.º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

**Lei n.º 10.833/2003 (COFINS)**, Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2.º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2.º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

<sup>3</sup> **Constituição Federal de 1988, Art. 195**. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (grifou-se)

Por meio das Instruções Normativas n.ºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa n.º 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 n.º 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas n.ºs 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 n.ºs 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 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.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo n.º 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 inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar 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 elasticidos.**

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 detetização 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 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.”

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<sup>4</sup>. Faz-se a ressalva do entendimento

---

<sup>4</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C

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."

---

DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a questão veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

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.”

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende o Contribuinte ver revertido o acórdão recorrido e reconhecido o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas, entendendo-se assistir razão ao Recorrente, mostrando-se essenciais à atividade desenvolvida pelo Contribuinte: **(a) Serviços agrícolas relativos à higienização; e (c) Serviços agrícolas relativos a transporte de resíduos.**

O reconhecimento desses itens como insumos também deu-se nos acórdãos n.º: 9303-011.464, 9303-008.299, que teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2011

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp n.º 1.221.170/PR (STJ), na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit n.º 05, de 17/12/2018.

CRÉDITOS. DESPESAS/CUSTOS. ARRENDAMENTO TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO MATÉRIA-PRIMA. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos passíveis de desconto do valor da

contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

CRÉDITOS. DESPESAS ARMAZENAMENTO. PRODUTOS ACABADOS. CANA. POSSIBILIDADE.

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 diretamente 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.

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as despesas com armazenagem de cana.

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixam no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. PALLETS.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se, na íntegra, a mesma ementa e conclusões da COFINS ao PIS.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/05/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada.

DESPESAS. FRETES. TRANSPORTE. EMPREGADOS, ATIVIDADE RURAL. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para transporte de empregados para a produção da cana-de-açúcar não integra o custo de produção desta matéria-prima e, conseqüentemente, não geram créditos

passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

DESPESAS/CUSTOS. ARRENDAMENTO. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas, para produção de matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

Com relação aos serviços agrícolas relativos à **manutenção de “big bags”**, não se reconhece o direito ao crédito, por não se constituírem como insumo do processo produtivo.

#### 2.4 DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS

Nesse tópico, sustenta o contribuinte que o acórdão recorrido fez interpretação equivocada do art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, ao restringir a sua leitura e não conceder o direito ao crédito sobre o aluguel de veículos.

No caso dos autos, verifica-se que *a descrição da função ou aplicação dos veículos e equipamentos revela claramente estarem relacionados às atividades produtivas, ou seja, a utilização dos veículos está na movimentação e transporte de insumos, máquinas, equipamentos e prestação de serviços essenciais ao processo produtivo*, conforme afirmado pelo Contribuinte em sede de recurso especial.

Portanto, deve ser reconhecido o **direito ao crédito sobre aluguel de veículos**.

Assim, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte.

### 3 Dispositivo

Diante do exposto, vota-se por:

(a) conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional considerando-se como paradigma válido tão somente o Acórdão nº 203-12.448; no mérito, dar **parcial provimento** tão somente para restabelecer as glosas sobre as despesas com transporte de pessoal/funcionários; e

(b) conhecer do recurso especial do Contribuinte; o mérito, dar parcial provimento para reconhecer o direito ao crédito com relação aos itens: serviços agrícolas relativos à higienização; serviços agrícolas relativos a transporte de resíduos e despesas com aluguel de veículos.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello