



**Processo nº** 13854.000171/2004-71  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-009.327 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 14 de agosto de 2019  
**Recorrente** PITANGUEIRAS ACUCAR E ALCOOL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SIGNIFICADO E ALCANCE.

No regime de incidência não cumulativa da contribuição para o PIS e da Cofins, insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS. INSUMO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Óleo diesel utilizado para abastecer máquinas e implementos que cortam e carregam a cana-de-açúcar e os caminhões que a transportam do campo até a esteira da usina é insumo para empresa de produção de cana-de-açúcar e de açúcar e álcool e, por isso, dá direito a crédito no cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas, desde que na sua aquisição tenha havido cobrança da contribuição.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de declaração de compensação de débitos da PIS - Faturamento (e-fl. 03), com vencimento em 15/09/2004, protocolado em 15/09/2004, utilizando-se do resarcimento dos créditos de contribuição para o PIS não cumulativa - Exportação, no valor originário de R\$ 11.673,09 (e-fl. 03), relativos a agosto de 2004.

A DRF, em Ribeirão Preto - SP exarou o despacho decisório de e-fls. 096 e 097, em 17/08/2009, pelo qual, com base no Relatório de Ação Fiscal - RAF, às e-fls. 088 a 095, reconheceu em parte o direito creditório, no valor de R\$1.130,05, homologando a compensação pleiteada até o limite desse crédito.

O RAF indicou, em resumo, as seguintes irregularidades que impactaram na apuração do crédito:

- a) créditos indevidos de bens que não foram utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- b) créditos indevidos de cana de açúcar adquirida de pessoa física;
- c) créditos indevidos de cana de açúcar adquirida de pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária; e
- d) diferenças quanto à variação cambial e despesas indevidas de depreciação de máquinas e equipamentos.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 106 a 122. Tal manifestação, em apertado resumo, traz os seguintes argumentos:

- disserta sobre a sistemática da não cumulatividade e alega cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista que à informação fiscal falta-lhe especificações que demonstrem a conduta adotada pelo fiscal e de como se chegou aos resultados informados;
- alega ausência de elementos substanciais na apuração das despesas de depreciação de máquinas e equipamentos, na glosa de insumos e na análise dos créditos relativos à cana de açúcar adquiridas de pessoas físicas e jurídicas;
- afirma que tem direito ao regime não cumulativo quanto ao álcool comercializado no mercado interno e externo e tem direito ao crédito de todos os insumos, inclusive cana-de-açúcar, por estarem inseridos no artigo 149 da Constituição Federal;
- sustenta que os créditos de cana-de-açúcar adquiridas de pessoa física e jurídica são devidos, e que as normas consideradas pelo Auditor-fiscal, inclusive a INSRF nº 660/2006, são ilegais e inconstitucionais, por ferirem o “princípio da irretroatividade”;
- alega inconstitucionalidade na aplicação das normas que tratam da variação cambial, defendendo que “o legislador infraconstitucional extrapolou a sua competência para instituir PIS/COFINS, equiparando e incluindo na base de cálculo o evento- variação cambial que não possui, essencialmente, natureza de “receita” ao qual se refere a Constituição Federal.”

A 4ª Turma da DRJ/RPO exarou o acórdão nº 14-38.363, em 02/08/2012, às e-fls. 126 a 135, no qual, julgou improcedente a manifestação de inconformidade do sujeito passivo.

Irresignada, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 144 a 163, no qual afirma que houve cerceamento do direito de defesa, pois, a DRJ não apreciou questão referente às variações cambiais.

A 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso do sujeito passivo, e prolatou o acórdão nº3801-004.613, em 11/11/2014. Tal decisão teve as seguintes ementas:

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. DECLARAÇÃO DE NULIDADE.**

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM BENS E SERVIÇOS.**

**INSUMO.**

Gastos com bens e serviços não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços ou que não estejam amparados por expressa disposição legal não dão direito a créditos da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL.**

No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, no valor da receita bruta total incluem-se as receitas da vendas de bens e serviços e todas as demais receitas, inclusive as financeiras.

**VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RECURSO REPETITIVO. REPRODUÇÃO DA DECISÃO DO STF.**

A reprodução de decisão do STF em julgamento na sistemática do recurso repetitivo, que baseou-se no entendimento de que a receita originada da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos é considerada receita decorrente de exportação, implica considerar tal receita como receita de mercado externo, devendo ser incluída, no cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, como receita de exportação e como receita bruta total, acrescendo tanto o numerador quanto o denominador da rateio.

**ÁLCOOL PARA FINS CARBURANTES. INCIDÊNCIA CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO.**

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

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

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

**INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N° 2.**

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

O acórdão foi assim redigido:

Acordam os membros do Colegiado: I) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação à preliminar suscitada de nulidade da decisão da DRJ; II) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para incluir os valores das variações cambiais decorrentes de operações de exportação como receita de mercado externo e, no cálculo do rateio proporcional, no numerador e no denominador; III) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação as demais matérias. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral ao recurso em face das demais matérias.

Em 24/02/2015, a Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada do acórdão nº3801-004.613 e, em 06/04/2015, informou que não apresentaria recursos.

#### **Recurso especial da contribuinte**

Cientificada do acórdão nº 3801-004.613, em 14/04/2015 (e-fl. 173), a contribuinte a ele interpôs recurso especial de divergência, em 27/04/2015, às e-fls. 199 a 209.

Afirma a divergência com relação a duas matérias: a) conceito de insumos e b) inclusão da receita de venda de álcool no cálculo de receitas de exportação.

No tocante ao conceito de insumos, o acórdão recorrido adotou a conceituação das Instruções Normativas da SRF de nº 358/2003 e 404/2004, com base na concepção da legislação do IPI, enquanto ao acórdão paradigma de nº 9303-003.079, defende que de insumo se trate todo custo, despesa ou encargo com bens e serviços aplicados ao produto e que tenham relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades do processo produtivo.

Com relação à segunda matéria, o acórdão *a quo* afastou do rateio as receitas relativas à venda de álcool para fins carburantes, já o acórdão paradigma nº 3402-002.166, apenas decidiu que as receitas financeiras devem fazer parte da receita bruta (numerador) quando decorrentes da venda de produtos sujeitos à não cumulatividade, e, em qualquer hipótese, (vendas de produtos sujeitos ou não à não cumulatividade), devem compor a receita bruta total da pessoa jurídica (denominador).

O Presidente da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, analisou o recurso especial de divergência da contribuinte, em 27/07/2015, no despacho de e-fls. 250 a 254, e, com base no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 09/06/2015, deu-lhe parcial seguimento, apenas com relação à matéria a).

Houve o reexame necessário do despacho de e-fls. 250 a 254, pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, conforme se observa no despacho de e-fls. 255 e 256, pelo qual se manteve, na íntegra, o decidido pelo Presidente da 1ª Câmara.

#### **Contrarrazões da Fazenda**

Cientificada do despacho de admissibilidade do recurso especial em 31/07/2015 (e-fl. 257), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em 13/08/2015, às e-fls. 258 a 269.

Repisa as razões para utilização do conceito de insumo de acordo com a legislação do IPI, adotado pela Instruções Normativas da então SRF.

Requer que seja negado provimento ao recurso especial de divergência do sujeito passivo.

Em 18/09/2017, a contribuinte apresentou documento, que intitulou de agravo, às e-fls. 278 a 282, visando que se desse continuidade ao seu recurso especial para requerer a admissão da matéria a qual não fora dado seguimento. Tal requerimento foi indeferido pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no despacho de e-fls. 284 a 286, em 31/10/2017, pois já se consumara a apreciação do recurso especial em 31/07/2015, com base nas disposições regimentais da época, e não se encontrar qualquer lapso manifesto ou erro que pudesse ser sanado por outra petição.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial de divergência do sujeito passivo é tempestivo.

### Conhecimento

Relativamente ao conceito de insumo, aparentemente, não haveria interesse de agir a contribuinte, uma vez que o único insumo cujo conceito gerou litígio foi o combustível, que teve decisão favorável à contribuinte no acórdão recorrido.

Todavia, a decisão recorrida limitou o reconhecimento do crédito sobre os combustíveis às situações em que, na sua aquisição, tivesse havido cobrança da contribuição. Por outro lado, defende a contribuinte que toda e qualquer despesa aplicada ao produto gera crédito. Assim, teoricamente, essa fundamentação poderia implicar o reconhecimento de créditos mesmo sem a cobrança da contribuição na aquisição do insumo. Portanto, conhęco do recurso quanto a essa matéria.

### Mérito

Quanto ao conceito de insumo, há que se observar já ser matéria vencida nesta Turma a discussão relativamente à aplicação dos conceitos postos na legislação do IPI, tendo em vista o estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR - consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos -, segundo o qual o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

- b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
- b.2) “por imposição legal”.

Assim apesar de não se vincular a conceituação às definições mais estritas da legislação do IPI, tampouco se admite que todo e qualquer gasto realizado pela empresa para atingir seus objetivos sociais se possa tratar como gasto com insumos, gerando créditos na apuração das contribuições sociais pelo regime não cumulativo. Há que se fazer a análise particularizada para cada insumo cujo crédito os contribuintes pretendam ver utilizados.

Salienta-se que, no caso concreto, o único insumo que tivera a glosa de crédito mantida pela decisão recorrida consistiu nos combustíveis, utilizados para abastecer máquinas e implementos que cortam e carregam a cana-de-açúcar e os caminhões que a transportam do campo até a esteira da usina, **no caso em que não tivesse havido cobrança da referida contribuição na aquisição dos combustíveis**.

Comungo do critério utilizado pela decisão recorrida.

Logo, entendo que deva ser negado provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte com relação à essa matéria.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto por conhecer do recurso especial de divergência do sujeito passivo para, no mérito, negar-lhe provimento, mantidas as restrições fáticas postas no acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos