



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16007.000081/2010-06</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-015.462 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	COCAM CIA DE CAFE SOLÚVEL E DERIVADOS
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA PÚBLICA

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2011

CRÉDITOS. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com combustíveis (gás GLP, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino e serragem), enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no 99 do Regimento Interno fixado pela Portaria n.º 1.634/2023.

Nega-se o direito a tal crédito quando ausente demonstração probatória nos autos.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a combustíveis, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Roberto da Silva.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do Acórdão nº 3401-007.166, de 16/12/2019, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011

CONCEITO DE INSUMO. RESP1.221.170/PR. BENS OU SERVIÇOS QUE VIABILIZAM O PROCESSO PRODUTIVO E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TESTE DA SUBTRAÇÃO.

Adota-se o conceito de insumo interpretado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do recurso repetitivo (REsp 1.221.170/PR). A essencialidade e relevância do item para produção e prestação do serviço é a régua adequada para se constatar a sua qualificação como insumo, capaz de gerar o crédito.

Recurso Voluntário Improcedente.

Crédito Tributário Mantido

No recurso especial alegou-se, em síntese:

- (i) Nulidade do acordão recorrido por cerceamento do direito de defesa. Falta de análise de todas as razões exportas pela contribuinte (divergiu dos Acórdãos nº CSRF/01-05.134 e 00-00.028);
- (ii) Do direito aos créditos pela adquirente de boa-fé e da necessidade de comprovação do dolo específico pela fiscalização (divergiu dos Acórdãos nº 1102-001.075 e 3302-006.558);
- (iii) Das glosas sobre créditos relativos a produtos que não se enquadrariam no conceito de insumos (divergiu dos Acórdãos nº 3302-007.255 e 3301-007.339).

O Despacho de Admissibilidade de fls. 2.330/2.341 admitiu o recurso especial exclusivamente quanto ao creditamento sobre os custos com materiais de embalagens (abraçadeiras, lacres, fitas adesivas, cola e elástico), materiais auxiliares/produtos químicos (ácido fosfórico e paracético), com combustíveis (gás GLP, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino e serragem) e motores elétricos.

Alega a Recorrente, em suas razões recursais, que:

- no Termo de Descrição dos Fatos, a fiscalização apresentou tabela na qual dividiu os produtos cujos créditos foram glosados em 4 grandes grupos: (i) materiais de embalagem (abraçadeiras, lacres, fitas adesivas, etc.); (ii) materiais auxiliares e produtos químicos (ácidos fosfórico e peracético); (iii) combustíveis (gás, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino, serragem); bem como (iv) motores elétricos;
- quanto aos três primeiros grupos (materiais em embalagem, materiais auxiliares e combustíveis), a Col. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF já decidiu, em caso idêntico ao presente – envolvendo, inclusive, a própria Recorrente, - O arresto recorrido entrou em conflito com diversos precedentes desse Eg. CARF ao manter à glosa relativa aos motores elétricos;
- além da reclassificação de créditos decorrentes de aquisição de insumos de fornecedores considerados inidôneos pela Fiscalização, foram glosados, por razões diversas, créditos de PIS/COFINS apropriados pela Recorrente;
- parte das demais glosas recaíram sobre créditos relativos a produtos que, segundo a Fiscalização, não se enquadriam no conceito de insumo, nos moldes previstos no art. 8º, § 4º, da Instrução Normativa RFB n. 404/2004.
- todos os produtos a partir dos quais a Recorrente apropriou créditos foram utilizados diretamente na atividade produtiva das mercadorias fabricadas, em conformidade com o que dispõe o art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003;
- não cabe à Fiscalização restringir o direito da Recorrente quando a norma de regência não impôs restrições;
- o CARF já compreendia que a apropriação do crédito deveria se dar em função da pertinência do bem ou do serviço adquirido para a execução das atividades tendentes à produção das receitas da pessoa jurídica (essencialidade do dispêndio) (reproduzido nos Acórdãos nº 9303- 003.478 e 9303- 003.477).

Em suas contrarrazões recursais, sustenta a Fazenda Nacional que deve ser indeferida a pretensão da contribuinte no tocante aos custos com materiais de embalagens (abraçadeiras, lacres, fitas adesivas, cola e elástico), materiais auxiliares/produtos químicos (ácido fosfórico e paracético), com combustíveis (gás GLP, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino e serragem) e motores elétricos por faltar-lhes essencialidade e relevância para produção e prestação do serviço.

O presente processo foi distribuído a esse Relator, 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

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

### ***Do Conhecimento***

O Recurso Especial do contribuinte é, restando analisar-se o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade.

As matérias admitidas para a análise por este Colegiado restringem-se ao direito a crédito nos dispêndios com: (i) materiais de embalagens (abraçadeiras, lacres, fitas adesivas, cola e elástico); (ii) materiais auxiliares/produtos químicos (ácido fosfórico e paracético); (iii) com combustíveis (gás GLP, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino e serragem); e (iv) motores elétricos.

O Acórdão recorrido não nos deixa claro em sua ementa os temas submetidos à apreciação deste Colegiado, sendo indispensável a análise da sua ratio decidendi para fins e verificarmos a configuração, ou não, da divergência indispensável ao conhecimento do Recurso Especial.

Analisando-o detidamente, verifica-se a impossibilidade de conhecimento do Recurso Especial quanto às matérias (i), (ii) e (iv).

Com efeito, a análise do tema relativo aos insumos resumiu-se à seguinte passagem que trago à colação:

“A régua de verificação do conceito de insumo deve ser balizado pela essencialidade e relevância daquele produto no processo produtivo ou na prestação de serviço. No caso em tela, não cumpre com esses requisitos os gastos com produtos e serviços de frete, bem como os gastos com combustíveis e lubrificantes anteriormente glosados, **conforme demonstração probatória acarretada aos autos.**”

Depreende-se do voto condutor, que o Relator *a quo* entendeu que tais itens cumprem os requisitos da essencialidade e relevância no processo produtivo da Recorrente para fins de enquadramento no conceito de insumo para as contribuições sociais. Entretanto, a negativa do direito ao crédito decorreu da ausência de demonstração probatória nos autos.

Desta forma, não há de ser admitido o recurso especial quanto a tais matérias, haja vista não se destinar o mesmo ao revolvimento e reanálise das provas produzidas.

Quanto à matéria (iii) combustíveis (gás GLP, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino e serragem), embora o laconismo do acórdão recorrido na análise do tema relativo aos insumos, esta foi objeto de expresso prequestionamento por meio dos Embargos de Declaração de fls. 2.064/2.070:

Além disso, o v. acórdão restou omissو e obscuro, ao afirmar que os fatos com frete, combustíveis e lubrificantes não atenderiam aos requisitos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, para apropriação de créditos de PIS/COFINS, já que não há qualquer fundamentação que suporte tal conclusão. A teor do art. 489, § 1º, V do CPC, é nula a decisão que “se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes, nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos”.

Ainda no que diz respeito aos combustíveis, o acórdão embargado deixou de se pronunciar sobre a autorização expressa contida no art. 3º, II das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo os quais podem os contribuintes escriturar créditos de PIS/COFINS na

aquisição de combustíveis e lubrificantes, desde que sejam utilizados como insumos na fabricação de bens e produtos destinados à venda e independentemente de terem ação direta sobre o produto.

Ademais, o acórdão foi igualmente omisso em relação à Resposta à Consulta formulada pela Embargante, segundo a qual a aquisição de combustíveis e lubrificantes dá direito ao crédito:

“7. Do exposto na inicial, depreende-se que o que se pretende estabelecer é o conceito de matéria-prima e de produto intermediário para fins de aplicação da suspensão constante no art. 40 da Lei no 10.865, de 2004, de forma a determinar se o combustível a que se refere a consulente, destinado a utilização em suas caldeiras, faria jus a esse tratamento. Essa dúvida parece ainda mais justificável em face do que dispõem os artigos acima transcritos das Leis ns. 10.637, de 2002, e 10833, de 2003, ao estabelecerem a possibilidade de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente a insumos de produção, entre os quais incluíram os combustíveis e lubrificantes.

(...)

9. Cristalino é o entendimento, não restando dúvida de que a menção específica de que os combustíveis e lubrificantes consumidos no processo industrial geram direito à apuração de créditos não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, isto independe da questão da ação direta sobre o produto em fabricação, porque possuem determinação específica que decorre do disposto em Lei.

(...)

15. Entretanto, não sendo adquiridos com suspensão, esses mesmos combustíveis geram direito a crédito das contribuições pelo regime de apuração não cumulativo por força do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis no 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

(...).” (Solução de Consulta no 177 – SRRF/8a RF/Disit, Processo no 13866.000325/2005-77 – doc.11 anexo à Manifestação de Inconformidade – destacamos).

Portanto, **requer-se ao acolhimento dos presentes embargos de declaração, com o saneamento das referidas omissões e concessão dos créditos também quanto aos combustíveis glosados pela Fiscalização.**

Com estes fundamentos, conheço parcialmente do recurso especial interposto pela Contribuinte apenas quanto à matéria combustíveis.

#### ***Do mérito***

No mérito, quanto à matéria conhecida - **do direito a crédito dos combustíveis (gás GLP, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino e serragem)** -, sorte não assiste à Recorrente.

Embora tenha ela laborado no sentido de esclarecer, ao longo do procedimento de fiscalização, que os combustíveis são utilizados diretamente em seu processo produtivo na geração de energia elétrica e térmica (vapor), energia essa, utilizada em suas máquinas e caldeiras para a produção de café solúvel e derivados, tal esforço não obteve êxito no sentido de desconstruir as apurações da fiscalização, sendo certo que a negativa do direito ao crédito decorreu da ausência de provas.

Com efeito, *in casu* não restou demonstrado o enquadramento de tais produtos no conceito de insumo, ou seja, se eles são, ou não, essenciais para o desenvolvimento da atividade da recorrente, sem os quais não haveria viabilidade para sua produção.

Um vez ausente a comprovação da essencialidade e relevância dos combustíveis para o processo produtivo da recorrente, há de ser negado provimento ao Recurso Especial da contribuinte neste tópico.

#### ***Dispositivo***

Pelo exposto voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a combustíveis, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa**