



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10820.720006/2010-87</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.752 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de abril de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTES</b>	COSAN S.A. (INCORPORADORA DE MUNDIAL - ACUCAR E ALCOOL S/A) FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO

O Recurso Especial não deve ser conhecido, pois os paradigmas indicados não guardam relação de similitude fática com o aresto recorrido, fato que torna inviável a aferição de divergência interpretativa entre os acórdãos confrontados.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. DIREITO SOBRE O QUAL SE FUNDA. PRECLUSÃO

Nos termos do art. 16, III do Decreto n.º 70.235, cabe ao contribuinte apresentar em sua impugnação os fundamentos de fato e de direito sobre os quais fundamenta seu pedido. Considera-se prescrito o direito a pedido de compensação formulado apenas no Recurso Voluntário.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Especiais de divergência interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e pela Contribuinte, impetrado ao amparo do art. 118, Anexo, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023 (novo RI-CARF), contra o Acórdão nº 3201-009.372, de 22/10/2021 (fls. 705 a 730), assim ementado:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas consideradas como essenciais e relevantes, desde que incorridas no processo produtivo da Contribuinte, geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, conforme entendimento em sede de recursos repetitivos do STJ, que sugere a aferição casuística da aplicação.

ÔNUS DA PROVA.

No processo administrativo fiscal o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, a manutenção da decisão deve ser mantido.

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória, para reverter as seguintes glosas, nos seguintes termos: I. Unanimidade de votos, em relação a: Herbicidas e inseticidas (aquisições de herbicidas Boral e Mitubuzin e inseticida Cotesia Flavipes), produtos aplicados na lavoura da cana-de-açúcar; Materiais de Laboratórios (balão de vidro, papel filtro, pipeta, funil, bastão, agulha, copos, algodão, etc) e produtos químicos (ácido clorídrico, cromato de potássio, ácido sulfúrico); Combustíveis e lubrificantes, utilizados nos veículos de transportes de insumos e produtos (óleo diesel e gasolina para utilização nos caminhões e máquinas agrícolas e gás liquefeito de petróleo 13 kg) - Graxas; Insumos Industriais (produtos químicos utilizados no tratamento de água para a caldeira e na torre de resfriamento). II. Por maioria de votos, em relação a (1) Despesas Portuárias - serviços de embarque do açúcar em navios e serviços de despacho aduaneiro, incorridas na exportação; Materiais Para Acondicionamento – Embalagens - container flex ( big-bag) polipropileno, lacres e válvulas; Serviços de Transportes Internos (entre as unidades produtivas da recorrente) de Empregados no Corte da Cana, vencidos nas matérias os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Arnaldo Diefenthaler Dornelles que negaram o provimento; (2) Despesas com Alugueis de Veículos (utilizados para verificação da plantação, análise, pulverização e até fertilização por aspersão), pagos a pessoa jurídica, vencido na matéria o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles que negou o provimento. Vencidos, ainda, os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior que revertiam a glosa em relação às despesas com pedágios

### Síntese dos Autos

Trata o presente processo de análise do crédito de Cofins não cumulativa, vinculado às receitas de exportação do 3º trimestre de 2006, no valor total de R\$ 726.585,49 (setecentos e vinte e seis e quinhentos e oitenta e cinco reais e quarenta e nove centavos), solicitado através da Declaração de Compensação - Dcomp nº 01173.57179.290906.1.3.09- 2232 (no valor de R\$ 107.446,34, a qual utilizou parte do crédito relativo ao mês de julho) e do Pedido de Ressarcimento - PER nº 18241.04284.111006.1.1.09-7140 (no valor de R\$ 619.139,15).

Em 06/09/2011 a Seção de Orientação e Análise tributária – Saort, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP, emitiu o Despacho Decisório Saort nº 597/2011, por meio do qual: (i) foi reconhecido parcialmente o direito creditório, no valor total de R\$ 133.141,56, relativamente a agosto e setembro de 2006; (ii) foram homologados os débitos de PIS (cód. 8109)

e Cofins (cód. 2172) do mês de setembro de 2006, nos valores de R\$ 23.152,09 e R\$ 106.856,24, respectivamente, declarados na Dcomp nº 27916.44852.111006.1.3.09-7091; (iii) foram homologados parcialmente os débitos de IRPJ (cód. 2362) de agosto de 2006, no valor de R\$ 107.446,34, declarado na Dcomp nº 01173.57179.290906.1.3.09-2232, e de PIS (cód. 8109) de outubro de 2006, no valor de R\$ 49.453,85, declarado na Dcomp nº 35722.46043.100107.1.7.09-3097 (retificadora da Dcomp nº 18004.36735.141106.1.3.09-1024); e (iv) não foram homologados os débitos de Cofins (cód. 2172) de outubro de 2006, no valor de R\$ 228.248,54, declarado na Dcomp nº 35722.46043.100107.1.7.09-3097, e de CSLL (cód. 2484) de setembro de 2007, no valor de R\$ 211.428,43, declarado na Dcomp nº 28638.05749.301007.1.3.09-0053.

A empresa incorporadora (Cosan S/A Indústria e Comércio – CNPJ 50.746.577/0001-15) apresentou, em 21/09/2011, manifestação de inconformidade, em que argumenta que o termo “insumos” na linguagem comum significa todos os elementos diretos e indiretos utilizados na produção da empresa, e que as Instruções Normativas nº 247/02 e 404/2004 inovaram na ordem jurídica quanto ao conceito “insumos”.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade da Contribuinte.

Insatisfeita com a decisão a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 434/477) no qual argumenta posicionamentos do CARF no sentido de dar créditos nas glosas realizadas pela fiscalização. Como prova juntou laudo técnico sobre a cadeia produtiva da indústria sucroenergética, fls 552/702.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em sessão realizada no dia 28 de outubro de 2021, decidiu, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 732 a 738), o qual foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF através do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 811 a 816.

O recurso especial da contribuinte teve seu seguimento negado pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF através do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 1.074/1.080.

A contribuinte interpôs Agravo (fls. 1088/1101), o qual foi admitido pelo Presidente do CARF por meio do Despacho em Agravo de fls. 1.250 a 1.258.

### ***Do Recurso Especial da Fazenda Nacional***

Suscita a Fazenda Nacional haver divergência interpretativa da legislação tributária quanto **legitimidade do direito de crédito sobre as despesas portuárias**, indicando como paradigma o Acórdão nº 9303-011.745.

Em síntese, alega em suas razões recursais que:

- os serviços relacionados à exportação do álcool e do açúcar, tais como armazenagem, transporte e demais despesas portuárias não se inserem no processo produtivo da empresa, já que não são gastos na fabricação ou produção dos bens destinados à venda;
- não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool;
- tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 1.063/1.069, sustentando que não deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional por ausência de similitude fática entre os acórdãos paragonados.

Quanto ao mérito argumenta que:

- a despesa com serviços portuários abrange a atividade de armazenamento e frete dentro do recinto alfandegado como etapa que precede a efetiva exportação da mercadoria, circunstância que enquadraria tais dispêndios no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/03, implicando na autorização da tomada de crédito de COFINS;
- antes da efetiva exportação, a mercadoria é transferida para um recinto alfandegado onde será apropriadamente armazenada, considerando a sua natureza e característica, para impedir que fatores externos interfiram na sua qualidade;

- há necessidade da manutenção de um ambiente adequado, e dentro das conformidades regulatórias do setor, para o armazenamento da mercadoria enquanto aguardará a formação do lote para a exportação (operação de venda), de modo que o custo gerado nessa operação autoriza o desconto de créditos de Cofins na forma do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/03.

### ***Do Recurso Especial da Contribuinte***

Suscita a Contribuinte haver divergência interpretativa da legislação tributária quanto à possibilidade da aplicação retroativa (Art. 106, II, do CTN) da norma que autoriza o ressarcimento/compensação de créditos presumidos em decorrência de aquisição de cana-de-açúcar de pessoa física, apurados na forma do art. 8º, §3º da Lei 10.925/04, indicando como paradigma o Acórdão nº 3402-002.495.

Em síntese, alega em suas razões recursais que:

- até o mês de agosto de 2004, a agroindústria poderia aproveitar créditos presumidos de COFINS apropriados em razão de aquisições no mercado interno para compensá-los com débitos próprios de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB) e, na impossibilidade do seu aproveitamento, requerer a restituição do numerário, consoante previsão no art. 3º, §§5º e 6º da Lei n. 10.833/06;
- tal dispositivo foi, inicialmente, revogado pela Medida Provisória n. 183/04, a qual foi convertida na Lei n. 10.925/04 e reinstituíu o crédito presumido para a agroindústria, muito embora limitava o seu aproveitamento ao período de apuração, isto é, a lei não autorizava a compensação do crédito com outros tributos administrados pela RFB, sequer permitia a restituição via PER;
- com a edição da Lei n. 12.350/10 passou-se a ser permitido a compensação dos saldos dos créditos presumidos com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB;
- tal permissão se amolda na hipótese do inciso II do art. 106 do CTN, segundo o qual o ato do pedido de restituição/compensação realizado pela Recorrente, e que não está definitivamente julgado, deve ser regido pelo art. 56-A da Lei n. 12.350/10.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1.260/1.268, sustentando que:

- o crédito relativo ao frete e armazenagem, aplicável à Cofins, consta previsto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003;
- há previsão legal expressa o direito ao crédito somente para os serviços de armazenagem e frete pagos a pessoas jurídicas, vinculados às operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.;
- não há como considerar os serviços citados como insumos, visto que, apesar de serem indispensáveis para as atividades da empresa e ligados ao objeto social dela, eles não se subsumem ao conceito jurídico de insumo.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

### Do Recurso da Fazenda Nacional

#### *Do conhecimento*

O recurso é tempestivo, e, face às alegações da Contribuinte pela sua inadmissibilidade, deve ter os demais requisitos melhor analisados.

Sustenta a Contribuinte não haver similitude fática entre os acórdãos paragonados, uma vez que *“o dispositivo que justificou a reversão da glosa das despesas portuárias no acórdão recorrido não é o mesmo que desautorizou o contribuinte a descontar crédito de COFINS sobre os dispêndios no acórdão paradigma”*.

Razão lhe assiste.

Do confronto entre os acórdãos paragonados verifica-se que não estão a tratar das mesmas despesas, uma vez que o acórdão recorrido analisa as despesas relativas aos serviços de embarque do açúcar em navios e serviços de despacho aduaneiro; ao passo que o acórdão paragonado trata das despesas portuárias e de estadia destinadas à movimentação, acondicionamento, transporte portuário e estadia.

Ademais, o acórdão recorrido analisou os gastos relativos às despesas portuárias e reconheceu o direito a crédito com fundamento no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833 – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor –, enquanto no acórdão paradigma tais despesas foram analisadas sob o prisma o inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833 – 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.

Desta forma não há como se concluir que as decisões seriam divergentes caso analisassem as despesas portuário sob o prisma do mesmo dispositivo legal.

Com estes fundamentos, voto por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

### **Do Recurso da Contribuinte**

#### ***Do conhecimento***

O recurso é tempestivo, e, face à sua admissão por meio de Agravo, deve ter os demais requisitos melhor analisados.

No exame dos pressupostos materiais de admissibilidade, a Câmara de origem procedeu ao cotejo da decisão vergastada com o paradigma indicado, chegando à conclusão de que *“a matéria foi considerada preclusa pela decisão recorrida”* (fls. 1078) e que, em razão disso, *“foi tratada apenas em obter dictum”* (fls. 1080). Como base nessas conclusões, foi negado seguimento ao apelo especial do contribuinte.

Sustenta a contribuinte que o aresto superou a preclusão, conheceu da matéria e se pronunciou sobre o mérito:

**Mesmo sendo a matéria preclusa**, em que pese a flagrante inovação recursal, **analisou o mérito** para manter a decisão da fiscalização visto que a vedação ao ressarcimento/compensação de créditos presumidos na agroindústria deixou de ser possível em 01/08/2004.

Desta forma fica caracterizado que a matéria foi conhecida e enfrentada pelo colegiado *a quo*, afinal o voto condutor indica expressamente que está analisando o mérito e no dispositivo do acórdão não há qualquer referência a conhecimento parcial do recurso por preclusão.

Com estes fundamentos, voto por conhecer o recurso especial da Contribuinte.

#### **Do mérito**

Através do recurso especial está a contribuinte a pretender ver reconhecido o direito de ressarcimento/compensação de créditos presumidos previstos no art 8º, §3º da Lei 10.925/04.

Para tal, sustenta que ao caso deve ser aplicado *“o art. 106, inciso II, do CTN, o qual autoriza a aplicação retroativa da norma tributária quando deixar se tratar de ato já praticado como contrário a legislação vigente, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo”*.

Alega que a partir da *“edição da Lei n. 12.350/10 passou-se a ser permitido a compensação dos saldos dos créditos presumidos com débitos próprios, vencidos ou vincendos”* e que, com a aplicação do art. 106 do CTN, uma vez que *“o ato do pedido de restituição/compensação realizado pela Recorrente, e que não está definitivamente julgado, deve ser regido pelo art. 56-A da Lei n. 12.350/10”*.

A controvérsia se resume à questão de saber se o crédito presumido da agroindústria, apurado conforme o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, seria passível de compensação/ressarcimento ou apenas de dedução na apuração das contribuições sociais não cumulativas.

Diante da alegação da Recorrida de haver pré questionado a matéria, verifica-se que tal não foi objeto de formulação em sua Manifestação de Inconformidade (fls. 355/372), vindo tal matéria a ser formulada em seu recurso voluntário (fls. 434/477), configurando verdadeira inovação recursal, o que caracteriza a supressão de instância.

Nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto 70.235/72, a impugnação do sujeito passivo deverá indicar *“os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”*.

Desta forma, não há qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido, evidente a preclusão da matéria.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

### ***Dispositivo***

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Voto, ainda, por conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, e, no mérito, por negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa**