



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.722039/2015-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-006.851 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrente COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

COFINS. INSUMO. CONCEITO.

Nos termos de Precedente Vinculante do Tribunal da Cidadania, despesa é considerada insumo caso ligada por vínculo direto ou indireto de necessidade ou importância ao processo produtivo ou ao serviço executado pela empresa que pleiteia o crédito.

AGROINDÚSTRIA. ATIVIDADE AGRÍCOLA. PROCESSO PRODUTIVO.

As despesas ligadas a atividade agrícola, parte do processo produtivo da contribuinte, podem ser consideradas insumos desde que respeitado o conceito Jurisprudencial.

INSUMOS DOS INSUMOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O item 3 do Parecer Normativo COSIT 5/2018 permite expressamente a concessão de créditos para aquisições relacionadas aos “insumos dos insumos”.

ARRENDAMENTO RURAL. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O conceito de prédio em direito engloba a construção desprovida de edifício e a aluguel (na forma do artigo 3º da Lei 10.833/03) significa contraprestação e não tipo de contrato.

ARMAZENAGEM. INSUMOS. VENDA.

O artigo 3º inciso IX da Lei 10.833/03 permite o creditamento das despesas com armazenagem de mercadoria “nos casos dos incisos I e II” ou seja, de insumos e de material para venda.

EMBALAGEM DE TRANSPORTE. PALLET.

Não é possível a concessão de crédito não cumulativo de PIS/COFINS ao pallet e ao contêiner, salvo quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

SERVIÇOS ADUANEIROS. TRANSPORTE INTERNACIONAL.

Os serviços de despacho aduaneiro e os serviços logísticos interligados ao comércio exterior antecedem ou sucedem o processo produtivo e não são insumos.

OPERAÇÃO NO MERCADO INTERNO. CRITÉRIO DE RATEIO DE RECEITAS.

Para fins de rateio é vedada a inclusão como venda não-tributada a revenda de óleo diesel e gasolina, operação sujeita a incidência monofásica do tributo e que não dá direito a crédito para os revendedores

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

O conceito de insumo é jurídico, logo o enquadramento de determinada despesa como insumo é matéria de competência do interprete da norma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, para manter a glosa em relação a valores pagos a pessoa jurídica a título de arrendamento agrícola, na modalidade de participação, pelo valor mínimo a pagar, na inexistência de teto, e pelo valor do teto, caso fixado contratualmente, vencidos os Conselheiros Rodolfo Tsuboi, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; (b) por maioria de votos, para afastar as glosas em relação a serviços com terceirização de mão de obra relacionados com o preparo, plantio e colheita da lavoura, e com operação de máquinas destinadas aos serviços de aragem, plantio, colheita e fumigação, contratados de pessoa jurídica, vencido o Conselheiro Lazaro Antônio Souza Soares; e (c) por unanimidade de votos, para afastar as glosas referentes a: (i) transporte das seguintes matérias primas: mudas, cana de açúcar, soca, torta, bagaço, fertilizantes, calcário e herbicidas; (ii) serviços necessários à produção da cana: plantio, preparo do solo, colheita, vinhaça e plantio mecanizado; (iii) aluguel de máquinas destinadas aos serviços de aragem, plantio, colheita e fumigação; (iv) combustível e lubrificante para máquinas e veículos automotores necessários a plantio, cultivo e colheita da cana, exceto transporte de funcionários; (v) peças de manutenção das máquinas e veículos automotores necessários a plantio, cultivo e colheita da cana, exceto as ativadas; (vi) serviços aplicados diretamente na lavoura: corretivos de solo e pulverização da lavoura (herbicidas e maturadores); (vii) despesas com tratamento de água; (viii) aquisições de serviços e produtos de laboratório; (ix) dispêndios com balança de cana; (x) custos de armazenagem de insumos; (xi) material de limpeza de maquinário agrícola; (xii) depreciação para máquinas e equipamentos utilizados na etapa agrícola (colhedoras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados,

tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semi reboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, motoniveladoras, motores, pá carregadeiras, transceptores) e máquinas e equipamentos usados em laboratório, balança rodoviária, adequação de águas e lavagem de cana; e (xiii) valores efetivamente pagos a pessoa jurídica a título de arrendamento agrícola, exceto na modalidade de participação. Por unanimidade de votos, foram ainda mantidas as demais glosas.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de lançamento de ofício decorrente de glosa de crédito de PIS e COFINS não cumulativos, referentes ao ano de 2011, no valor total de R\$ 27.172.491,59.

1.2. Como fundamento da autuação, narra a fiscalização:

1.2.1. “Em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”;

1.2.2. “Consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e do álcool”;

1.2.3. “As despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos”;

1.2.4. “As aquisições da cana de açúcar não geram os créditos previstos nos incisos II dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03”;

1.2.5. “Gastos com frete para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, ou mesmo, durante o processo de produção, não geram créditos”;

1.2.6. “Os bens utilizados na área administrativa, por exemplo, não permitem a apuração de créditos. Sendo assim, os bens utilizados na área agrícola não têm

direito ao crédito sobre a depreciação, por não pertencerem ao processo produtivo do açúcar e álcool”;

1.2.7. “Verifica-se que todos os itens constantes na planilha “agrícola” são dispêndios ocorridos com a lavoura da cana de açúcar, não podendo ser considerados serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e do álcool”;

1.2.8. O arrendamento agrícola é despesa “com a cultura da cana de açúcar, não sendo permitido o crédito em razão de não se tratar de insumos de fabricação do produto”. Ademais, “não se tratam de contratos de arrendamento mercantil, pois a Cosan S/A Açúcar e Álcool não é uma instituição de operação de créditos”. Por fim, para efeitos do artigo 3º inciso IV da Lei 10.833/03 entende-se como prédio “uma edificação e não áreas de terras para cultivo agrícola”;

1.2.9. As aquisições de cana de entressafra “não constam em Livro Produção Diária, e nesse período a indústria não está em operação”;

1.2.10. “O óleo diesel é combustível consumido pelas máquinas agrícolas, na cultura da cana de açúcar, e pelos caminhões, no transporte desta até a usina, portanto não é combustível utilizado na produção do açúcar e do álcool”;

1.2.11. As glosas do centro de custo agrícola foram feitas “basicamente” em “aquisições de peças, equipamentos, acessórios utilizados em caminhões e máquinas agrícolas, e também, serviços aplicados na manutenção das máquinas e caminhões ou diretamente na lavoura”;

1.2.12. As glosas do centro de custo não ligados a produção são de “despesas vinculadas aos centros de custos administrativos e não ligados diretamente com a produção, composto por aquisições de peças de máquinas, materiais de laboratórios, serviços de análises, manutenção de máquinas e veículos, transportes, limpeza, etc”;

1.2.13. “Nos centros de custos ligados à produção (cc prod não insumo) foram glosadas aquisições de peças e componentes de máquinas agrícolas e serviços de limpeza”;

1.2.14. Nos itens descritos como agrícola sem cc foram glosados os gastos com “os materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização” em máquinas agrícolas e caminhões;

1.2.15. De rigor a glosa dos créditos decorrentes das despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes porquanto estes são utilizados em máquinas agrícolas e caminhões;

1.2.16. “Os big-bags constam no ativo imobilizado na conta “1.3.2.1.12 – container big-bag” e os paletes não podem ser considerados material de embalagem, são estrados destinados a suportar cargas, no caso o açúcar embalado, permitindo a movimentação mecânica através de máquinas empilhadeiras”;

1.2.17. “Também, foi considerado como não sendo insumo utilizado na produção do açúcar e álcool, as aquisições de produtos químicos para usos diversos, análises e tratamento de água”;

1.2.18. “Foram apresentados diversos itens utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial (...). Em consequência, foram tratados como itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes no seu parque agrícola e industrial”;

1.2.19. Análise de amostras, análises laboratoriais e testes são serviços não utilizados na produção;

1.2.20. “Serviços desp elev port me, serviços estufagem me, inspeção de carga me, serviços pegas container, serviços rolagem container me (...) não estão previstas no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03, que prevê apenas os fretes e a armazenagem na operação de venda, não incluindo despesas com movimentação, liberação, análise, inspeção, agenciamento das cargas”;

1.2.21. “Entende-se que a Cosan S/A Ind e Com é a produtora da bioeletricidade, e não adquirente, sendo que as despesas para a sua geração estão informadas em centros de custos próprios”;

1.2.22. “Após a análise da documentação apresentada, não foram aceitos os agenciamentos de publicidades, aluguel de palco, artefatos de tapeçaria, áudio e vídeo, bebidas, circo e marionetes, plantas de flores, condomínio, filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, funerária, gelo, hotel, por entender que estes pagamentos não estão ligados às atividades da empresa, ou em sua maioria nem se tratar de locação, mas sim aquisição de bens não relacionados com a produção”;

1.2.23. “Foram glosadas as depreciações de colhedoras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semi reboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, motoniveladoras, motores, pá carregadeiras, transceptores” eis que embora parte da atividade agrícola não fazem parte do processo produtivo da **Recorrente**;

1.2.24. “Glosados acelerômetro, Cetesb posto abastecimento, atualização sistema SAP, autocad, balança, bomba abastecimento combustível, calibradores, chassis, computadores, suprimentos informática, estufa, evaporadores, filtros, impressora, licença de software” por serem despesas administrativas.

1.3. Irresignada, a **Recorrente** apresentou Impugnação em que alega:

1.3.1. Nos termos da Jurisprudência deste Conselho insumos - para efeito de creditamento de PIS/COFINS não cumulativo – são os gastos gerais que a pessoa precisa incorrer na produção de bens e serviços por ela realizada;

1.3.2. “Todos os serviços ligados às etapas ao cultivo da cana-de-açúcar constituem um dispêndio fundamental, imprescindível ao processo de produção”;

1.3.3. O conceito de insumo para PIS/COFINS é equivalente ao conceito contábil de custo de produção, “*fatores que agregam valor ao produto a ser vendido*”;

1.3.4. O conceito de insumo é relacional, é o custo de produção aplicado ao processo de produção;

1.3.5. “Considerando que a cana-de-açúcar é o principal insumo para a fabricação do açúcar e do álcool, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para a preparação do solo, plantio da cana, corte, colheita e transporte da cana de açúcar demonstram sua caracterização como insumo no processo produtivo”;

1.3.6. “Ressaltam os especialistas da ESALQ em seu laudo técnico que a cadeia produtiva inicia-se muito antes do plantio, sendo necessária a prévia definição do local onde será implantada a unidade industrial da empresa para que a aquisição ou arrendamento das terras sejam realizados no entorno da unidade fabril” eis que a cana-de-açúcar se deteriora com facilidade;

1.3.7. Uma vez arrendada ou adquirida a terra é feita a aração profunda do solo com tratores para remoção de resíduos de culturas previamente existentes;

1.3.8. Após a aração é realizada a gradagem do solo, por meio de um trator que traciona uma grade com discos cortantes que destorram o solo eliminando as plantas existentes;

1.3.9. Dependendo da compactação do solo é necessário a subsolagem, “que importa na perfuração do solo com grandes hastes de aço que perfuram para permitir o desenvolvimento das raízes que serão cultivadas”;

1.3.10. “A preparação do solo inclui ainda a realização de curvas de nível que são essenciais para controlar a erosão do solo em épocas chuvosas” preservando nutrientes na área de cultivo e evitando que a matéria prima seja levada pelas chuvas;

1.3.11. Para que as máquinas possam chegar aos locais em que serão utilizadas é necessária a abertura de estradas;

1.3.12. “Tomados os cuidados iniciais resumidos acima, é retirada uma amostragem do solo que será enviada ao laboratório de análises, para que este determine o teor dos nutrientes do solo que levará a empresa a especificar a quantidade de corretivo e fertilizante que deverá ser utilizada no solo, efetuando um procedimento chamado, calagem”;

1.3.13. Antes do plantio as mudas são selecionadas e testadas geneticamente, em seguida levadas para a multiplicação, viveiro e depois de amadurecidas, levadas ao campo para plantio;

1.3.14. Após o plantio, são aplicados maturadores e herbicidas para controle de pragas, que exigem maquinário aéreo e terrestre;

1.3.15. “As operações preliminares que antecedem a entrada da matéria-prima na indústria, consistem na colheita da cana, carregamento, transporte, pesagem, avaliação da qualidade da cana, descarregamento, armazenamento e lavagem. Tais operações devem contar de um programa de abastecimento sincronizado com as operações industriais para que não ocorra sobre abastecimento”;

1.3.16. O CARF tem posicionamento assentado no sentido da impossibilidade de exclusão da etapa agrícola de processo produtivo agroindustrial;

1.3.17. “É importante ressaltar que, embora uma leitura apressada leve a autoridade administrativa a acreditar que o centro de custo mencionado alojamento agrícola não integre o processo produtivo, referido centro também se referem a contabilização de despesas de mão de obra e equipamentos agrícolas”;

1.3.18. “Os dispêndios realizados para o plantio e preparo do solo, trato da cana e da soca (cana de segundo corte), colheita e carregamento e abertura de estradas foram devidamente atestados como essenciais no item anterior”;

1.3.19. “Não há qualquer albergue técnico que permita afirmar que os bens e serviços utilizados para preparo do solo, trato da cana e da soca, plantio, corte e carregamento da cana não fazem parte do processo produtivo, devendo ser rechaçada toda a glosa perpetrada sobre os centros de custo que desconsideram estes itens, tais como: Carregamento/Reboque da Cana, Corte Mecanizado, Cana Administrada, Corte Mecanizado Fornecedores, Desenvolvimento Agrônomo, Plantio, Preparo do Solo, Trato Cana, Trato Planta, Trato Soca, vinhaça”;

1.3.20. O conceito de prédio descrito no artigo 3º inciso IV das Leis 10.833/03 e 10.637/02 abrange o solo para plantio da cana;

1.3.21. A natureza jurídica do pagamento em contraprestação ao arrendamento mercantil é de aluguel;

1.3.22. O arrendamento agrícola é despesas essencial para o processo produtivo da **Recorrente**;

1.3.23. A cana adquirida na entressafra é utilizada como muda para o tratamento e futuro plantio na lavoura;

1.3.24. A cana foi adquirida de empresas que possuem CNAE 01.13-00, referente ao cultivo da cana de açúcar;

1.3.25. O óleo diesel, gasolina, óleos e graxas adquiridos pela **Recorrente** são combustíveis e lubrificantes nas máquinas e caminhões utilizados no cultivo da cana;

1.3.26. “As peças de reposição e serviços utilizados nos equipamentos da lavoura possuem ligação intrínseca com a produção do açúcar e do álcool, devendo conferir direito ao crédito”;

1.3.27. “Saliente-se que aqui não está sendo rebatido apenas os serviços de transporte e suas peças, mas todos aqueles que são prestados na lavoura, tais como o serviço de corte mecanizado, serviço de mão de obra aplicada no transporte, plantio, adubação”;

1.3.28. “A captação e tratamento de água é essencial em sua utilização na lavoura, sendo imprescindível diversos dispêndios para o tratamento da água utilizada na lavagem da cana”;

1.3.29. O tratamento da água da lavagem das canas apresentam alto potencial poluidor “obrigando a unidade industrial a possuir sistemas de tratamento antes de descartá-las do processo”;

1.3.30. “A análise laboratorial é imprescindível para se averiguar qual a composição do solo e qual a proporção de nutrientes terá de ser aplicada para o cultivo da cana”;

1.3.31. “A balança da cana serve para pesar a cana carregada nos caminhões, evitando o transporte, evitando o transporte acima do permitido na legislação vigente”;

1.3.32. O inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03 permite o crédito da despesa de armazenagem para venda;

1.3.33. “O armazenamento é considerado insumo, e portanto deve conferir crédito com base no artigo 3º, inciso II, já que o inciso IX do mesmo artigo é uma norma meramente ampliativa, concedendo crédito para armazenagem ocorrida após a produção”;

1.3.34. “A Manifestante insurge-se contra todos os itens glosados sob a rubrica “cc não lig prod”, mencionando-os de forma exemplificativa devido a imensidão de itens glosados”;

1.3.35. “O serviço de coleta de lixo e resíduos (...) é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita”;

1.3.36. O transporte de fertilizante rico em matéria orgânica e nutrientes é essencial ao transporte produtivo;

1.3.37. O bagaço da cana é utilizado para produção de energia, logo seu transporte é essencial;

1.3.38. “As embalagens referidas pela fiscalização (contêiner, big bar, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fios de costura) integram o processo produtivo da Manifestante, fazendo-se uso das mesmas para efetivar o transporte e acondicionamento do açúcar produzido”;

1.3.39. Os insumos indiretos (pinos, ferramentas, arruelas, acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, etc.) “referem-se, em sua maioria, a partes e peças de reposição, cujo direito é reconhecido pela própria RFB na solução de divergência COSIT 16/2013”;

1.3.40. Os insumos utilizados pelo laboratório (materiais de laboratório, materiais ferroviários, produtos químicos diversos, produtos químicos para análise (reagente e corante), produtos químicos para tratamento de água, transformadores, vidraria de laboratório) são essenciais para a qualidade do processo produtivo da **Recorrente**;

1.3.41. “O maquinário agrícola e industrial é submetido a atividade altamente desgastante, e caso não seja devidamente lubrificado e limpo terá seu funcionamento severamente comprometido” logo a despesas com limpeza deve ser considerada insumo;

1.3.42. “O tratamento de efluentes é uma condição imposta pela legislação (Lei 6.938/81 e 12.305/10) para o exercício da própria atividade da empresa”;

1.3.43. O CARF reconhece a possibilidade de concessão de crédito decorrente de aquisição de transporte de insumos entre estabelecimentos e tal entendimento deve ser estendido ao transporte de produtos acabados;

1.3.44. As despesas portuárias (inspeção de carga me, serviço desp elev port me, serviço estufagem me, serviço horário extra estufagem me, serviço movimentação mercadoria me, serviço pegs container, serviço posicionamento me, serviço rolagem container me) fazem parte do processo de produção da empresa segundo a legislação comercial;

1.3.45. “As notas fiscais comprovam que as despesas de energia elétrica foram incorridas no mesmo período em que foram apropriados os créditos, apenas sendo emitidas as notas um ano depois devido a falha no cumprimento da obrigação acessória por parte da prestadora de energia”;

1.3.46. Os itens alugados utilizados na etapa agrícola do processo de produção da **Recorrente** são insumos;

1.3.47. “Não é preciso ser amplamente versado no processo de cultivo da cana-de-açúcar para obtenção de açúcar e álcool para perceber que os tratores, colhedeiças, caminhões e equipamentos usados neste maquinário são essenciais ao desempenho da atividade da Manifestante, e como estão devidamente incorporados no ativo imobilizado da empresa, devem conferir o direito ao crédito de PIS e COFINS com base no art. 3º, inciso VI, das leis 10.637/02 e 10.833/03”;

1.3.48. Parte das glosas do item depreciação de bens não ligados a produção, foram de máquinas destinadas à adequação do sistema de águas;

1.3.49. Deve ser realizada diligência apta a demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa.

1.3.50. “A lei não prevê a exclusão da receita decorrente da venda de bens como incidência monofásica”;

1.4. A DRJ em Fortaleza negou provimento à **Impugnação** porquanto:

1.4.1. “Os fatos a que se refere o presente procedimento fiscal e as discussões desenvolvidas no processo dependem tão-somente de verificação de documentos já contidos nos autos e de análises jurídicas correspondentes ao tipo de informação abrangida” logo desnecessária a diligência;

1.4.2. “A legislação infralegal adotou um conceito físico para o insumo corpóreo, qual a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados. Como o julgador deve se submeter à normatividade emanada da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é esse o conceito a ser seguido por ocasião do exame da possibilidade de creditamento”;

1.4.3. Sob a ótica dos serviços “considera-se insumo tudo aquilo que configura elemento necessário (existência do produto ou serviço) ou relevante (qualidade do produto ou serviço) da atividade da qual decorre a receita ou faturamento”;

1.4.4. “Eventuais custos e despesas com a cultura de cana-de-açúcar não se enquadram no conceito legal de insumo da fabricação do açúcar e do álcool”

1.4.5. “Não se pode entender que os créditos contemplem os “insumos dos insumos” ou mesmo que os créditos possam valer para os “insumos utilizados ao longo da cadeia de produção dos produtos destinados à venda”; tais conceitos extrapolam o que foi contemplado na legislação”;

1.4.6. “A síntese de todas as considerações sobre as relações entre o plantio de cana-de-açúcar e o processo produtivo do autuado leva-nos à conclusão de que as aquisições, despesas e gastos relativos à sua atividade agrícola não dão direito a crédito, pela simples razão de resultarem em um insumo seu, a cana de açúcar, e não no seu produto final, açúcar e álcool”;

1.4.7. “O direito à apuração de créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos só alcança as despesas de aluguéis de prédios (obviamente, utilizados nas atividades da empresa), no sentido estrito da palavra, que não abrange a propriedade rural”;

1.4.8. “Não existem garantias de que a cana comprada foi de fato utilizada no processo produtivo da empresa, seja do ponto de vista contábil-formal, já que não houve a escrituração cabível no Livro Produção Diária; seja pelo prisma fático, pois a indústria não estava operando à época da compra”;

1.4.9. “Não podem gerar crédito, pois, despesas indiretas e que representam custo geral da produção, motivo pelo qual bens empregados em atividades gerais da pessoa jurídica ou em sua fase pré ou pós-industrial (como a embalagem de transporte) não geram direito ao crédito em questão”;

1.4.10. “As normas que criam direitos em matéria tributária devem ser interpretadas de forma restritiva. Portanto, não é qualquer despesa com armazenagem que gera crédito da não-cumulatividade, pois a lei prevê somente a armazenagem na operação de venda”;

1.4.11. Não houve aquisição de energia elétrica, esta foi produzida e utilizada pela própria **Recorrente**;

1.4.12. “É cristalino que os valores glosados, identificados sob o título “não é locação”, referem-se a dispêndios que, à obviedade, não se vinculam à atividade fabril do sujeito passivo, não podendo ingressar na base de cálculo dos créditos em tela. Assim, corretas as glosas aplicadas pela fiscalização”;

1.4.13. “A revenda de óleo diesel e gasolina, produtos de incidência monofásica, não se constituem em receita para efeitos de incidência no citado regime, conforme o art. 1º, § 3º, das leis 10.637/02 e 10.833/03” logo, de rigor o rateio proporcional com o afastamento destas receitas da base de cálculo;

1.4.14. “A incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”;

1.4.15. “As instâncias julgadoras do processo administrativo fiscal não podem afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 26-A, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal”.

1.5. Intimada da decisão acima a **Recorrente** busca guarida neste Conselho reiterando as teses descritas em sede de Manifestação de Inconformidade.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Para justificar o creditamento a **Recorrente** equivale o **CONCEITO DE INSUMOS DAS CONTRIBUIÇÕES** em voga ao conceito contábil de custos de produção do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica; para a **Recorrente** “é fundamental observar que os termos ‘insumo’ e ‘custo’ possuem o mesmo significado”.

2.1.1. De outro lado, ao negar o direito ao crédito à **Recorrente**, a fiscalização aproxima o conceito de insumos aqui debatido do conceito de MP, PI e ME do Imposto sobre Produtos Industrializados, exigindo **contato direto** do insumo com o **produto acabado**.

2.1.2. Em verdade, a tese da **Recorrente** em muito se aproxima daquela inicialmente defendida pelo Ilustre Ministro Napoleão Nunes Maia ao julgar - no rito dos Repetitivos (Temas 779 e 780) - o REsp 1.221.170/PR:

“Todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários ao exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente, devem ser consideradas insumo, para o efeito de creditamento de PIS e COFINS, porquanto deve-se entender como abrangidas no conceito a totalidade das despesas com a aquisição dos diversos componentes do produto final, não sendo cabível distinguir, entre eles, hierarquia ou densidade de essencialidade”.

2.1.3. Já a tese esposada pela fiscalização encontra guarida no portentoso Voto de lavra do não menos Eminentíssimo Ministro Og Fernandes:

“O conceito de 'insumos' para fins de incidência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 compreende as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”

2.1.4. Todavia, como de conhecimento, ambas as teses acima foram expressamente afastadas pelo Tribunal da Cidadania. Em primeiro porque (citando voto do Ministro Campbell Marques), quando a Legislação quer equiparar conceitos de insumos de PIS/COFINS com o de custos e despesas do IRPJ ou com MP, PI e ME de IPI o faz expressamente.

2.1.4.1. Em segundo lugar, a desoneração no IRPJ é demasiado alargada, culminando por desonerar o produtor e não o processo produtivo; processo que se intenta desonerar. Ainda, ao excluir o custo de serviços e mercadorias e as despesas operacionais da base de cálculo das contribuições, esta base transforma-se em lucro operacional somado às Receitas não operacionais, desnaturando as contribuições.

2.1.4.2. Ademais, a materialidade do IPI é restrita apenas aos bens produzidos, o que não ocorre com a PIS e COFINS, cuja materialidade é a aferição de receitas. Por fim, a admissão de creditamento de serviços como insumos é *“prova cabal de que o conceito de ‘utilização como insumo’ não tem por critério referencial o objeto físico”* (GRECO).

2.1.5. Assim, após a adequação do voto do Ministro Campbell Marques e alteração do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia, restaram assentados pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça os critérios da **essencialidade** e **relevância** para definição do conceito de insumos passíveis de creditamento para efeito da incidência do PIS e da COFINS. Coube à Douta Ministra Regina Helena Costa (relatora do voto condutor) melhor desenhar os critérios de **essencialidade** e **relevância**:

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele

desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI)

2.1.6. Como se nota da descrição acima, não há um apego a conceitos econômicos ou contábeis na definição de insumos e, tampouco, vínculo direto com o produto final ou com o serviço prestado. Os critérios da relevância e da essencialidade estão umbilicalmente ligados por vínculo direta ou indiretamente de necessidade ou importância ao **processo produtivo** ou ao **serviço executado** pela empresa que pleiteia o crédito. Em assim sendo, impossível afirmar categoricamente se determinado custo ou despesa podem ou não ser caracterizados como insumos antes de analisar qual o processo produtivo da empresa ou o serviço **executado**.

2.1.7. O objeto social da ora **Recorrente** é:

"Artigo 3º - A Companhia 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 de 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; (xi) a participação no capital social de outras sociedades; e (xii) beneficiamento e comercialização de gases combustíveis."

2.1.8. Portanto, de saída, ao contrário do que alega a fiscalização, a exploração agrícola faz parte das atividades empresariais da **Recorrente** e também de seu processo produtivo. Por consequência, em abstrato, é possível a concessão de créditos de PIS/COFINS dos dispêndios na atividade industrial da **Recorrente**, desde que – a evidência – respeitadas as demais balizas legais.

2.1.8.1. Ademais, ainda que a atividade agrícola não fizesse parte do processo produtivo da **Recorrente**, o item 3 do Parecer Normativo COSIT 5/2018 (vinculante à DRJ) permite expressamente a concessão de créditos para aquisições relacionadas aos “insumos dos insumos” – afastando, por completo, a motivação de boa parte da glosa.

2.1.9. A primeira das glosas em questão referem-se às **DESPESAS AGRÍCOLAS** (Anexo II e Anexo V do TVF) da **Recorrente**, despesas que são glosadas pela fiscalização eis que segrega do processo de produção da **Recorrente** a etapa agrícola; argumento, que, como dito, aparentemente é descabido.

2.1.9.1. De outro lado, ao descer em minúcias dos itens glosados (criando subgrupos) a **Recorrente** assevera que o transporte das mudas ao campo e o posterior transporte da cana de açúcar para a indústria são essenciais a sua atividade, bem como todas as demais glosas de serviços de transporte descritos no Anexo II e Anexo V do TVF.

2.1.9.3. Nos termos de pormenorizado laudo coligido aos autos, a **Recorrente** tem o controle do processo produtivo desde a preparação do solo, passando pelo plantio e colheita da cana, até o processo industrial para a fabricação de açúcar ou do álcool. Em assim sendo, o transporte das matérias primas (mudas, cana de açúcar, soca, torta, bagaço, fertilizantes, calcário, herbicidas), e dos demais serviços necessários à produção da cana (plantio, preparo do solo, colheita, vinhaça, plantio mecanizado) são essenciais ao processo produtivo da **Recorrente**, e, consequentemente, os dispêndios com estes serviços dão direito ao crédito como já se pronunciou este Conselho:

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, consequentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos de passeio, motocicletas, e “kombis” que eventualmente transportam funcionários. (Acórdão: 3403-002.915)

2.1.9.4. No entanto, o transporte de cercas, embora possa servir a defesa da propriedade privada, não é essencial ao processo produtivo da **Recorrente** – com ou sem a cerca a cana é produzida da mesma maneira - devendo a glosa ser mantida. Da mesma forma, tem-se do arrazoadado da **Recorrente** que a construção de estradas e pontes antecede o preparo do solo, ou, em outras palavras, o próprio processo produtivo, sendo inviável o creditamento dos dispêndios com serviços de construção de estradas e pontes.

2.1.9.5. Ademais, sem embargo de encontrar-se na planilha destinada às despesas agrícolas, não restou claro do arrazoadado da **Recorrente** e das demais provas coligidas a este processo, ao que se referem o Transporte Adm Mecânico, o Transporte Adm Manual, o Serviço Fornecedores de Cana e, também deve ser afastado o direito ao crédito pleiteado.

2.1.10. Em sucinta explanação a **Recorrente** afirma que despesas com **ALOJAMENTO AGRÍCOLA** se referem a despesas de mão de obra e equipamentos agrícolas – glosados, vez que não compõe a etapa industrial do processo produtivo da **Recorrente**.

2.1.10.1. Inobstante a incorreção do motivo da glosa, é certo que o alojamento não é essencial e tampouco relevante (no sentido jurídico) à produção da **Recorrente**. Ninguém duvida ser importante que as máquinas e funcionários estejam aptos à colheita em horário e locais definidos. No entanto, o aumento do nível de eficiência da colheita, pela definição legal, é insuficiente para transformar determinado dispêndio em insumo. A definição legal que exige que o produto ou o serviço sejam essenciais ou relevantes ao processo produtivo.

2.1.10.2. É claro que, pelas peculiaridades do processo produtivo – a exemplo, distância do local de plantio/colheita – poder-se-ia vislumbrar o dispêndio como insumo dada a

sua relevância (na forma definida pelo STJ). No entanto, a prova no caso em análise caberia a **Recorrente** que deixou de fazê-la, sendo de rigor a manutenção da glosa.

2.1.11. Sobre as **DEMAIS GLOSAS DO ANEXO II e V DO TVF** a **Recorrente** tece argumentos algo genéricos (no que é seguida pela fiscalização, apenas com vetor invertido) no sentido de todos os dispêndios descritos em planilha serem essenciais ao processo produtivo da mesma.

2.1.11.1. Pois bem, os serviços com terceirização de mão de obra relacionados com o preparo, plantio e colheita da lavoura são essenciais ao processo produtivo da **Recorrente**, contratados de pessoa jurídica, sem esta, a não cana completaria seu ciclo de vida ainda que plantada. (Solução de Divergência COSIT 29-2017, 5-2018 – 3401.006.221)

2.1.11.2. No entanto, sem descrição clara do que consiste o “Serviço Equipamento Conf Contrato Terc” impossível tecer qualquer comentário sobre essencialidade deste gasto para o processo produtivo da **Recorrente** e de rigor a manutenção da glosa.

2.1.11.3. As despesas com aluguel de máquinas (roçadeira, reboque, máquinas de plantio, de trato da soca, trato da planta, preparo do solo, corte mecanizado, vinhaça, colheita da cana, replante de cana soca) e mão de obra para operá-las, contratada de pessoa jurídica, são essenciais ao processo produtivo da **Recorrente**.

2.1.11.4. Isto porque, como descrito em laudo pericial e não contestado pela fiscalização, o processo produtivo da **Recorrente** tem início com a escolha do terreno para o plantio. Uma vez arrendada ou adquirida a terra é feita a aração profunda do solo com tratores para remoção de resíduos de culturas previamente existentes. Após a aração é realizada a gradagem do solo, por meio de um trator que traciona uma grade com discos cortantes que destoram o solo eliminando as plantas existentes. Dependendo da compactação do solo é necessário a subsolagem, *“que importa na perfuração do solo com grandes hastes de aço que perfuram para permitir o desenvolvimento das raízes que serão cultivadas”*.

2.1.11.5. Em sequência é feito o plantio das mudas da cana de açúcar. Antes do período de maturação são aplicados herbicidas e fertilizantes na lavoura e, uma vez encerrado passo o antedito período, a cana é colhida.

2.1.11.6. Desta feita, todas as máquinas destinadas aos serviços acima descritos (aração, plantio, colheita, fumigação), e o pessoal destinado a operá-las, contratados de pessoa jurídica, são essenciais ao processo produtivo da **Recorrente**, o que leva necessariamente ao afastamento das glosas incidentes sobre tais despesas.

2.1.11.7. Todavia, como antedito, as despesas com instalações, estradas, pontes e cercas, ainda que possam ser relevantes (sentido jurídico), inexistem prova neste sentido e a glosa deve ser mantida.

2.1.12. **ARRENDAMENTO AGRÍCOLA** para a **Recorrente** é equivalente ao aluguel de prédio, e portanto, é possível o crédito desta despesa nos termos do artigo 3º inciso IV da Lei 10.833/03. Isto porque, prédio, segundo a legislação de regência, engloba o terreno sem construção. Ademais, aluguel é o valor pago como contraprestação ao arrendamento agrícola.

Ainda que assim não fosse, o arrendamento agrícola, a posse do solo para plantio, é essencial ao processo produtivo da **Recorrente**.

2.1.12.1. A DRJ aborda o tema arrendamento como uma linha no parágrafo destinado às despesas com aquisição de entressafra, e afasta o direito ao crédito porquanto defende que a etapa agrícola não faz parte do processo produtivo da **Recorrente**.

2.1.12.2. O conceito de prédio no direito civil é diferente do usual e engloba terreno, ainda que sem construção. No direito civil prédio significa imóvel, rural ou urbano, edificado ou não, assim como gleba de terra, moradia, casa ou edifício. É o que se depreende dos arts. 1251, 1252, do Código Civil Brasileiro e do Estatuto da Terra (art. 4º, inciso):

Código Civil

Art. 1.251. **Quando, por força natural violenta, uma porção de terra se destacar de um prédio e se juntar a outro**, o dono deste adquirirá a propriedade do acréscimo, se indenizar o dono do primeiro ou, sem indenização, se, em um ano, ninguém houver reclamado.

Art. 1.252. O álveo abandonado de corrente pertence aos proprietários ribeirinhos das duas margens, sem que tenham indenização os donos dos terrenos por onde as águas abrirem novo curso, **entendendo-se que os prédios marginais** se estendem até o meio do álveo.

Estatuto da Terra

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - "**Imóvel Rural**", o **prédio rústico**, de área contínua qualquer que seja a sua localização **que se destina à exploração extrativa agrícola**, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;

2.1.12.3. Ainda, o inciso IV do artigo 3º da Lei 10.833/03 aparenta utilizar a palavra aluguel não no sentido de tipo contratual, porém no sentido de contraprestação para a alguém. Tanto assim é que a norma fala de "*aluguéis de prédios pagos (...) a pessoa jurídica*". Na forma muito bem exposta pela **Recorrente**, o aluguel é uma das formas de contraprestação ao contrato de Arrendamento Rural, nos termos do artigo 3º § 2º do Decreto 59.566/66:

Art 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei. (...)

§ 2º Chama-se Arrendador o que cede o imóvel rural ou o aluga; e Arrendatário a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo seu chefe que o recebe **ou toma por aluguel**.

2.1.12.4. Por consequência, deve ser concedido o crédito decorrente das despesas com arrendamento rural nos termos do artigo 3º, inciso IV da Lei 10.833/03. Conosco precedentes deste Conselho:

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO. O arrendamento de imóvel rural, quando o arrendador é pessoa jurídica e sua utilização se dá na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. (Acórdão 3201-004.278)

2.1.12.5. Ao lado dos contratos de arrendamento em que a contraprestação é o aluguel, a fiscalização encontrou outros contratos de parceria em que o pagamento é feito por meio de uma participação do Arrendador no valor de venda da cana. Portanto, para estes contratos o raciocínio acima é inaplicável, até porque não se trata de despesa, e sim de lucro, receita de venda partilhada. Logo, deve ser mantida a glosa.

2.1.13. A **Recorrente** alega que o diesel, gasolina, óleos e graxas e as peças, equipamentos e acessórios de manutenção por si adquiridos são **COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS DE MANUTENÇÃO** das máquinas e veículos utilizados no processo de cultivo da cana.

2.1.13.1. A fiscalização referenda o uso dos combustíveis, lubrificantes e peças de manutenção nas máquinas e veículos para o cultivo da cana. Contudo, glosa os créditos decorrentes da aquisição dos combustíveis e lubrificantes eis que estes itens não entram em contato direto com a produção da cana de açúcar.

2.1.13.1. O raciocínio do item 2.1.11.3 é em larga escala extensível ao presente. As máquinas e veículos utilizados no processo de cultivo são imediatamente necessários ao processo produtivo da **Recorrente**. O combustível, o lubrificante e as peças de manutenção das máquinas e veículos automotores são essenciais ao funcionamento deste. Desta forma, suprimidos lubrificantes, combustíveis e peças de manutenção, os veículos e máquinas deixam de funcionar; deixando de funcionar, cessa a colheita da cana. Portanto, também deve ser afastada a glosa neste ponto, conforme já se pronunciou a jurisprudência deste Conselho:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são 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 empresarial, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da sociedade e as despesas com manutenção de veículos da frota própria, empregados no processo produtivo ensejam o creditamento da Contribuição Social não cumulativa. (Acórdão: 3803-02.893).

2.1.14. No Anexo V do TVF a fiscalização elenca **SERVIÇOS APLICADOS DIRETAMENTE NA LAVOURA**, em especial, os corretivos de solo e de pulverização da lavoura. Entretanto, por entender que o processo pré industrial não faz parte do processo produtivo da **Recorrente** glosa os créditos das aquisições dos anteditos serviços.

2.1.14.1. Acerca do tema em análise a **Recorrente** assevera que após o preparo do solo, “é retirada uma amostragem do solo que será enviada ao laboratório de análises, para que determine o teor de nutrientes do solo que levará a empresa a especificar a quantidade de corretivo e fertilizante que será utilizada no solo, efetuando um procedimento denominado calagem”. “Com a aplicação do corretivo, há elevação do PH do solo, além da adição de cálcio

e/ou magnésio, também **torna os nutrientes essenciais para a cultura da cana mais disponíveis e imobiliza elementos tóxicos ao vegetal**".

2.1.14.2. Em sequência, a **Recorrente** afirma que após adubado o solo e plantada a cana "são utilizados diversos componentes químicos para tornar a cana madura (maturação) bem como herbicidas para controle de pragas". Sobre os herbicidas, esclarece o laudo que acompanha a Manifestação de Inconformidade que "a cana-de-açúcar é uma cultura que não apresenta tolerância a matocompetição. **A presença elevada de plantas daninhas pode representar perda de 30 a 50% de produtividade**". Já acerca dos maturadores, esclarece o laudo que "são produtos químicos aplicados com a finalidade de paralisar o desenvolvimento da cana induzindo a translocação e o armazenamento de açúcares".

2.1.14.3. Da explicação apresentada pela **Recorrente** temos que, embora não sejam essenciais ao processo produtivo, o uso de corretivos de solo e de pulverização de herbicidas e maturadores culminam na melhoria da qualidade da cana de açúcar, quer por reduzir perdas, quer por aumentar o armazenamento de açúcares no colmo, e conseqüentemente, o volume do produto final extraído por gomo de cana.

2.1.14.4. Portanto, as despesas com herbicidas, maturadores e com os corretivos de solo são relevantes, pois a sua falta priva o processo produtivo e o produto final da **Recorrente** de qualidade, quantidade e/ou suficiência, logo, afasto a glosa neste ponto. Em idêntico sentido a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

INSUMOS. ÓLEOS E GRAXAS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. SERVIÇOS DA FASE AGRÍCOLA. AGROINDÚSTRIA. POSSIBILIDADE. Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o "Teste de Subtração", é de se reconhecer o crédito das contribuições sobre os bens - graxas e óleos e serviços agrícolas - gastos relacionados ao cultivo da cana-de-açúcar, quais sejam, **serviços de aplicação aérea de inseticida, aplicação aérea de maturador, aplicação de herbicida** tratorizado, desmanche/confecção de cerca/transporte de benfeitorias, dessecação tratorizada, mecânica agrícola diversa, transporte de cana-de-açúcar para moagem, transporte de cana para plantio e de análises, vez que, "subtraindo" tais itens, não seria possível o sujeito passivo produzir e vender o produto final. (Acórdão 9303-007.544)

2.1.15. A **Recorrente** alega que o "*tratamento de efluentes é uma condição imposta pela legislação (Lei 6.938/81 e 12.305/10) para o exercício da própria atividade da empresa*" em especial porque a água resultante da lavagem da Cana possui alto potencial poluidor "*obrigando a unidade industrial a possuir sistemas de tratamento antes de descartá-las do processo*". Igualmente, a **Recorrente** assevera a necessidade de tratamento e captação da água utilizada na lavoura, "*sendo imprescindível diversos dispêndios para o tratamento da água utilizada na lavagem da cana*".

2.1.15.1. A fiscalização narra que as despesas com **TRATAMENTO DA ÁGUA** são administrativas, indiretamente ligadas ao processo produtivo, portanto, não há direito ao crédito.

2.1.15.2. Na esteira do Voto Condutor do Paradigma de repetitivo acima descrito, são insumos não apenas as despesas essenciais, como as relevantes, isto é, aquele gasto que, "*embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal*".

2.1.15.3. Destarte, sendo o tratamento da água uma obrigação legal, a despesa com esta obrigação é relevante e, por via de consequência, insumo na forma do ordenamento jurídico. (citar a Lei específica)

2.1.15.4. A seu turno, a água para irrigação da lavoura é essencial ao processo produtivo da cana, logo, as despesas com captação de água são insumos, tornado possível o creditamento.

2.1.15.5. Portanto, de rigor o afastamento da glosa do item em referência como já se pronunciou este Conselho:

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO. Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: **águas residuais**, balança de cana, **captação de água**, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e **tratamento de água**, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante. (Acórdão 3402-003.817)

2.1.16. A **Recorrente** aventa ser essencial a despesa com serviços de laboratório pois “a análise laboratorial é imprescindível para se averiguar qual a composição do solo e qual a proporção de nutrientes que terá de ser aplicada para o cultivo da cana”. A DRJ justifica a glosa deste item por se tratar de despesa administrativa.

2.1.16.1. Como descrito no item 2.1.14. o uso de corretivos no solo e a pulverização de herbicidas e maturadores aumenta a qualidade do processo produtivo da cana e, por tal motivo, são essenciais. Tomado o antedito como premissa, é fato que o serviço que antecede o uso de corretivos e herbicidas, e mais, que guia as quantidades aplicadas, é essencial a qualidade do processo produtivo, bastando para demonstrar o alegado a advertência de Paracelso, “a diferença entre o remédio e o veneno é a dose”. De outro modo, a falta ou o excesso de corretivos, herbicidas e maturadores, redundam em perda da qualidade da cana, e o serviço que dosa a medida aplicada é o laboratorial.

2.1.16.2. Importante ressaltar que teríamos situação distinta caso estivéssemos face de laboratório de P&D. Isto porque, as análises de Pesquisa e Desenvolvimento são destinadas ao fabrico de produtos hipotéticos, inexistentes, sem um processo produtivo definido. Já a presente análise laboratorial compõe parte relevante de um processo produtivo já em andamento.

2.1.16.3. Por todo o exposto, de rigor a concessão de crédito para aquisições de serviços e produtos de laboratório.

2.1.17.1. A **Recorrente** defende o creditamento dos dispêndios com **BALANÇA DA CANA** posto que tal serviço destina-se à pesar a cana carregada nos caminhões, “*evitando o transporte acima do peso permitido na legislação vigente*”.

2.1.17.2. Se bem que a **Recorrente** não esclareça com exatidão qual *legislação vigente* está a se referir, é fato que o artigo 99 no Código de Trânsito Brasileiro proíbe o trânsito de veículos cujo “*cujo peso e dimensões atenderem aos limites estabelecidos pelo CONTRAN*” (norma regulamentada pelas Resoluções CONTRAN 12/98, 184/05 e 62/98).

2.1.17.3. Em assim sendo, tendo em vista que o conceito de insumo engloba as despesas determinadas por obrigação legal e que o transporte da cana é essencial ao processo produtivo da **Recorrente**, deve ser afastada a glosa.

2.1.18. Sobre **ARMAZÉNS**, a **Recorrente** afirma que estoca a cana para venda, bem como os insumos utilizados na lavoura e, portanto, faz jus ao crédito da despesa.

2.1.18.1. O artigo 3º inciso IX da Lei 10.833/03 permite o creditamento das despesas com armazenagem de mercadoria “nos casos dos incisos I e II”, ou seja, de insumos e de material para venda. Ficou dito acima, que os produtos utilizados na lavoura são insumos. Por consequência, é possível o crédito dos valores gastos com armazenagem destes produtos.

2.1.18.2. Todavia, por não se tratar de insumo a mesma sorte não segue o armazenamento da cana destinada à venda, devendo ser mantida a glosa.

2.1.19. A título de **EMBALAGEM DE TRANSPORTE** são glosados os itens aquisição de contêiner, big bag e porta pallets. Sobre o contêiner e o big bag, atesta a fiscalização que o item se encontra descrito no ativo imobilizado da **Recorrente**. Ademais, no entender da autoridade competente, não podem ser considerados material de embalagem, eis que destinados ao transporte de cargas.

2.1.19.1. Em resposta a **Recorrente** afirma que as embalagens integram o processo produtivo da Manifestante, fazendo-se uso das mesmas para efetivar o transporte e acondicionamento do açúcar produzido.

2.1.19.2. O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo, caso contrário, não. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo de COFINS ao pallet e ao contêiner, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

2.1.19.3. No caso em análise, é plausível que o transporte do álcool produzido pela **Recorrente** seja feito em contêineres. Todavia, ante a genericidade das alegações e do parco material probatório no item em questão, impossível qualquer tipo de afirmação categórica e de rigor a glosa.

2.1.19.4. Raciocínio semelhante pode ser adotado ao big bag e o pallet com um adendo: além de inexistir prova do uso efetivo, é menos crível imaginar o transporte do açúcar diretamente em big bag ou em pallet; quer parecer que se tratam de embalagem secundária, apenas de transporte. Destarte, a glosa também deve ser mantida.

2.1.20. A **Recorrente** trata como **INSUMOS INDIRETOS** pinos, ferramentas, arruelas, acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, filtros, terminais, barras de aço, vigas de aço, adesivos, grampos, borrachas, conexões, tubos, flanges, dentre outros pois “*referem-se, em sua maioria, a partes e peças de reposição*”.

2.1.20.1. Entretanto, como bem descrito pela própria **Recorrente**, o conceito de insumo é relacional, i.e., “*podem constituir um insumo, se e quando forem utilizados dentro do processo de produção*”. Em assim sendo, mais do que simplesmente indicar, caberia a **Recorrente** provar que tais dispêndios se relacionam com seu processo produtivo; o que não ocorreu, tornando impossível o direito ao crédito.

2.1.21. A **Recorrente** pleiteia créditos de **MATERIAL DE LIMPEZA DE MAQUINÁRIO** “isto porque, o maquinário agrícola é submetido a atividade altamente desgastante, e caso não seja devidamente lubrificado e limpo terá seu funcionamento severamente comprometido”.

2.1.21.1. Na forma descrita quase à exaustão no corpo deste voto, a essencialidade para efeitos de créditos de não cumulatividade da COFINS independe do contato direto com o processo produtivo; é essencial (para efeito deste item), e insumo, o dispêndio que altera a qualidade do processo produtivo.

2.1.21.2. Sendo assim, de rigor a concessão do crédito, nos termos de precedente (de maior amplitude, inclusive) desta Casa:

LIMPEZA DE ESTABELECIMENTO FABRIL QUE SE EQUIPARA A MANUTENÇÃO. A limpeza do estabelecimento que trabalha com pedras em pó, que se asperge no ambiente e se sedimenta sobre as máquinas, sendo a limpeza das mesmas necessária à manutenção da atividade fabril, esta limpeza se subsume aos conceitos de pertinência, relevância, essencialidade e imprescindibilidade em relação ao processo produtivo, bem como que sua hipotética subtração implicaria substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante. (Acórdão 3302-005.813)

2.1.22. A **Recorrente** considera as despesas com serviços portuários são insumos, vez que, “todas essas remessa fazem parte do processo de produção da empresa, segundo a legislação comercial”.

2.1.22.1. Os serviços de despacho aduaneiro de exportação e os serviços logísticos de exportação (serviços desp elev port me, serviços estufagem me, inspeção de carga me, serviços pegs container, serviços rolagem container me) **sucedem** o processo produtivo da **Recorrente**.

2.1.22.2. Na esteira do Repetitivo base para a presente decisão, para se caracterizar como insumo o custo deve ser essencial ou relevante ao **processo produtivo da empresa**. Desta feita, os dispêndios efetuados após o processo produtivo não são insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS não cumulativos. Em assim sendo, correta a glosa, como já se pronunciou este Conselho:

INSUMOS. FRETES. DESPESAS COM IMPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. No caso do frete com importação, não há pagamento das contribuições em apreço. No frete

internacional, há expressa previsão de isenção das contribuições. Por fim, no frete de amostras, que ocorre após o processo produtivo, não há previsão legal para tanto, há se fosse caso de venda, o que não é, e se o ônus fosse suportado pelo vendedor. **No que concerne aos serviços de embarque rodoviário e serviços de despacho aduaneiro, tais serviços se enquadram após o processo produtivo.** (Acórdão 3302-004.624)

2.1.23. A fiscalização glosa os créditos de **ENERGIA ELÉTRICA** pois a “Cosan S/A Ind e Com é a produtora da bioeletricidade, e não adquirente, sendo que as despesas para a sua geração estão informadas em centros de custos próprios”.

2.1.23.1. Para rebater o fundamento da fiscalização a **Recorrente** argumenta que “as notas fiscais comprovam que as despesas de energia elétrica foram incorridas no mesmo período em que foram apropriados os créditos, apenas sendo emitidas as notas um ano depois devido a falha no cumprimento da obrigação acessória por parte da prestadora de energia”.

2.1.23.2. Desta forma, a defesa da **Recorrente** dissocia-se do fundamento da glosa, tornando imperiosa sua manutenção.

2.1.24. Raciocínio equivalente ao anterior pode ser adotado para as despesas definidas como “**NÃO É ALUGUEL**” pela fiscalização, ou seja, os gastos com agenciamentos de publicidades, aluguel de palco, artefatos de tapeçaria, áudio e vídeo, bebidas, circo e marionetes, plantas de flores, condomínio, filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, funerária, gelo, hotel.

2.1.24.1. Neste ponto, a **Recorrente** apresenta defesa que se afasta do fundamento da glosa, no sentido de que tais gastos são aluguéis de máquinas e equipamentos que fazem parte da etapa agrícola de produção. Destarte, ausente impugnação específica, de rigor a manutenção da glosa.

2.1.25. A fiscalização glosa as **AQUISIÇÕES DE CANA DE ENTRESSAFRA** vez que “*não constam em Livro Produção Diária, e nesse período a indústria não está em operação*”. Em sua defesa a **Recorrente** apresenta tese no sentido de ser a cana adquirida na entressafra utilizada como muda para o tratamento e futuro plantio na lavoura.

2.1.25.1. Inobstante a possibilidade de concessão de crédito decorrente de aquisição de cana de entressafra de pessoa física nos limites estabelecidos no artigo 8º da Lei 10.925/04 (porque cana de entressafra é insumo), é certo que a **Recorrente** escudou-se apenas em parte dos fundamentos de glosa, deixando de tecer qualquer comentário acerca da não escrituração do dispêndio em Livro de Produção Diária. Assim, a glosa deve ser mantida.

2.1.26. O debate acerca das glosas de **DEPRECIAÇÃO AGRÍCOLA** é o mesmo que acompanha todo o voto. De um lado a fiscalização assevera que apenas os dispêndios com bens e serviços aplicados diretamente na atividade industrial são passíveis de creditamento de COFINS não cumulativo e de outro a **Recorrente** afirma que a atividade agrícola faz parte de seu processo produtivo.

2.1.26.1. Sobre o tema firmou-se posição no sentido o contrário ao defendido pela fiscalização, *i.e.*, a exploração agrícola faz parte das atividades empresariais da **Recorrente** e também de seu processo produtivo.

2.1.26.2. A consequência lógica indissociável ao raciocínio acima é permitir o creditamento dos bens sujeitos à depreciação agrícola (colhedoras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semi-reboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, motoniveladoras, motores, pá carregadeiras, transceptores), porquanto, tais “*máquinas, equipamentos incorporados ao ativo imobilizado*”, são utilizados “*na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*” (art. 3º, VI da Lei 10.833/03).

2.1.27. Ao final do item acerca de insumos, a fiscalização glosa os créditos de COFINS da **DEPRECIAÇÃO DE BENS NÃO AGRÍCOLAS**, nomeadamente, “*acelerômetro, Cetesb posto abastecimento, atualização sistema SAP, autocad, balança, bomba abastecimento combustível, calibradores, chassis, computadores, suprimentos informática, estufa, evaporadores, filtros, impressora, licença de software, etc. vinculados aos centros de custos: Aeronaves; Armazém de Açúcar Interno – COPI; Auditoria Interna – COSAN; Escritório Comercial - Cosan; Financeiro; Ger.Proj.Ind. – Pira; Gerência Adm. Comercial – COSAN; Governança Corporativa; Help-Desk; Higiene e Medicina do Trabalho; Inteligência Mercado/Projetos Especiais; Jurídico; Laboratório Meristema – IASF; Laboratório Meristema – RAF; Novos Projetos; Posto de Abastecimento – B.RET; Posto de Abastecimento – COPI; Posto de Abastecimento – DIAM; Posto de Abastecimento – IASF; Posto de Abastecimento – MUND; Posto de Abastecimento – RAF; Posto de Abastecimento – USH; Processos; Prog.Form.Profissão; Recursos Humanos; Redes; Saúde e Segurança Ocupacional -Unidade; Segurança Patrimonial; Segurança do Trabalho – JUNQ; Servidores; Serviços Médicos; Sistemas Corporativos; Suporte Vdas Varejo; T&D-Trein e Desenv; Tecnologia Corporativo; Tecnologia da Informação*”.

2.1.27.1. Em contraponto, a **Recorrente** afirma que parte das glosas ocorreram em máquinas destinadas para a adequação de águas industriais, materiais de laboratório de sacarose, tanques para lavagem da cana e balança rodoviária para medição da cana, silenciando quanto aos demais itens.

2.1.27.2. De saída, as glosas que não expressamente impugnadas pela **Recorrente** devem ser mantidas em sua integralidade, até mesmo porque, boa parte delas parecem indicar despesas administrativas como atualização de SAP, Auditoria Interna, Armazenagem, Segurança Patrimonial, Help Desk, Escritório Comercial, etc.

2.1.27.3. De outro lado, é fato que o inciso VI do artigo 3º da Lei 10.833/03 permite o crédito decorrente da depreciação de máquinas utilizados na produção dos bens destinados a venda, a indicar que apenas as máquinas aplicadas diretamente ao processo produtivo gerariam créditos. Entretanto, a expressão “utilizados na produção” repete-se no inciso II do artigo 3º da mesma matrícula. Assim, quer parecer que também para bens do ativo imobilizado o contato com o processo produtivo é despendendo, bastando a essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo.

2.1.27.4. Restou decidido no presente voto que os serviços relacionados ao laboratório, balança rodoviária, adequação de águas e lavagem de cana é essencial ao processo produtivo da **Recorrente**, logo, seria um contrassenso negar o crédito para as máquinas que fazem o serviço.

2.2. A fiscalização constata que a **Recorrente** incluiu no item revenda não tributada produtos de incidência monofásica (Óleo Diesel e Gasolina) que não geram créditos para o revendedor, *“por essa razão a receita com a venda de óleo diesel e gasolina foi excluída para fins de apuração do percentual para rateio entre créditos vinculadas às receitas tributadas no mercado interno e as não tributadas”*.

2.2.1. A **Recorrente** afirma que a norma de regência prevê o **RATEIO PROPORCIONAL** apenas entre as receitas que não se submetem ao regime não cumulativo, ou seja, aquelas descritas no artigo 10 da Lei 10.833/03 e, dentre elas, não se encontram as receitas de revenda de produtos com incidência monofásica.

2.2.2. A DRJ afasta a tese da **Recorrente** vez que *“para fins de apuração do rateio, há apenas que se considerar a segregação das receitas sujeitas à incidência não-cumulativa daquelas outras não sujeitas à tal incidência”* e a revenda de óleo diesel e gasolina estão sujeitos a incidência monofásica de tributação.

2.2.3. Com razão a DRJ, o § 7º do art. 3º da Lei 10.833/03 é expresso ao afirmar que, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa das contribuições, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado - em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

2.2.4. Ora, a revenda de óleo diesel e gasolina, produtos de incidência monofásica, não se constituem em receita para efeitos de incidência no citado regime, conforme o art. 1º, § 3º, das leis 10.637/02 e 10.833/03. Portanto, correto o procedimento adotado pela fiscalização, conforme precedente desta Casa:

OPERAÇÃO NO MERCADO INTERNO. CRITÉRIO DE RATEIO DE RECEITAS. Para fins de rateio é vedada a inclusão como venda não-tributada a revenda de óleo diesel e gasolina, operação sujeita a incidência monofásica do tributo e que não dá direito a crédito para os revendedores. (Acórdão 3402-003.817)

2.3. Por fim, o conceito de insumos não é contábil ou econômico, mas sim jurídico. Em assim sendo, desnecessária a **DILIGÊNCIA** para obtenção de prova que a rigor cabe aos interpretes da norma. A diligência seria necessária caso houvesse divergência acerca da interpretação dos fatos e tal divergência demandasse prova técnica.

2.3.1. Ademais, a **Recorrente** deixa absolutamente claro que pretende a diligência para *“demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa”*, temas que estão descritos à exaustão no Termo de Verificação Fiscal. Aliás, caso assim não fosse, o efeito não seria a baixa para a diligência e sim a nulidade da decisão de glosa. (documento assinado digitalmente)

3. Ante o exposto conheço do Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento para:

3.1. Para afastar as glosas em relação:

3.1.1. A serviços com terceirização de mão de obra relacionados com o preparo, plantio e colheita da lavoura, e com operação de máquinas destinadas aos serviços de aragem, plantio, colheita e fumigação, contratados de pessoa jurídica,

3.1.2. Transporte das seguintes matérias primas: mudas, cana de açúcar, soca, torta, bagaço, fertilizantes, calcário e herbicidas;

3.1.3. serviços necessários à produção da cana: plantio, preparo do solo, colheita, vinhaça e plantio mecanizado;

3.1.4. Aluguel de máquinas destinadas aos serviços de aragem, plantio, colheita e fumigação;

3.1.5. Combustível e lubrificante para máquinas e veículos automotores necessários a plantio, cultivo e colheita da cana, exceto transporte de funcionários;

3.1.6. Peças de manutenção das máquinas e veículos automotores necessários a plantio, cultivo e colheita da cana, exceto as ativadas;

3.1.7. Serviços aplicados diretamente na lavoura: corretivos de solo e pulverização da lavoura (herbicidas e maturadores);

3.1.8. Despesas com tratamento de água;

3.1.9. Aquisições de serviços e produtos de laboratório;

3.1.10. Dispêndios com balança de cana;

3.1.11. Custos de armazenagem de insumos;

3.1.12. Material de limpeza de maquinário agrícola;

3.1.13. Depreciação para máquinas e equipamentos utilizados na etapa agrícola (colhedeiros, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semi reboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, motoniveladoras, motores, pá carregadeiras, transceptores) e máquinas e equipamentos usados em laboratório, balança rodoviária, adequação de águas e lavagem de cana, e;

3.1.14. Valores efetivamente pagos a pessoa jurídica a título de arrendamento agrícola, exceto na modalidade de participação;

3.2. Manter a glosa em relação a valores pagos a pessoa jurídica a título de arrendamento agrícola, na modalidade de participação, pelo valor mínimo a pagar, na inexistência de teto, e pelo valor do teto, caso fixado contratualmente, bem como todas as demais glosas não citadas expressamente no item

(documento assinado digitalmente)

OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO

