



Processo nº	10880.722039/2015-61
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9303-011.464 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de	20 de maio de 2021
Recorrente	COSAN S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

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

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

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

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

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

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

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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

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

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

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE PELO PROCESSO 10880.722039/2015-61

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto ao arrendamento agrícola pago com produção, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento; (ii) quanto à armazenagem de cana destinada à venda, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costas Pôssas, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama; (iii) quanto às embalagens de transporte container big bag, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento; (iv) quanto às embalagens de transporte pallet, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento e (v) quanto às despesas portuárias relativas a pesagem, monitoramento, ovação ou desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e taxa de selagem de contêineres, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3401-006.851**, de 21/08/2019 (fls. 3.263/3.288), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Dos Autos de Infração

O processo trata de Autos de Infração (fls. 2/32), para exigência de PIS e da COFINS, acrescidos da multa de 75% e juros Selic. O lançamento decorreu de procedimento fiscal realizado para verificação de Compensações e pedido de Ressarcimentos dos créditos de PIS e COFINS, apurados no regime não-cumulativo, ano-calendário de 2011.

O procedimento de auditoria encontra-se detalhado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 34/63. Nele, informa que a Contribuinte é uma empresa que atua no ramo agrícola de **fabricação de açúcar e álcool** para uso carburante e álcool para demais usos.

Esclarece que no tocante aos critérios de rateio, a Fiscalização excluiu a receita com venda de óleo diesel e gasolina da apuração do percentual das receitas tributadas no mercado interno e das não tributadas, sujeitos à incidência monofásica, e que:

1. na fabricação do açúcar e do álcool, as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar: semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, **não atendem** ao critério para caracterização como insumos e as aquisições da cana de açúcar não geram os créditos previstos nas Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003;

2. os gastos com frete para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, ou mesmo, durante o processo de produção, não geram créditos;

3. os bens utilizados na área agrícola não têm direito ao crédito sobre a depreciação, por não pertencerem ao processo produtivo do açúcar e álcool;

4. 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”; “não se tratam de contratos de arrendamento mercantil, pois a COSAN não é uma instituição de operação de créditos”;

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

6. glosa do custo com óleo diesel é combustível consumido pelas máquinas agrícolas, na cultura da cana de açúcar, e pelos caminhões, no transporte desta até a usina;

7. as glosas do centro de custo agrícola, basicamente em “aquisições de peças, equipamentos, acessórios utilizados em caminhões e máquinas agrícolas; glosas de “despesas vinculadas aos centros de custos administrativos composto por aquisições de peças de máquinas, materiais de laboratórios, serviços de análises, manutenção de máquinas e veículos, transportes, limpeza, etc.; nos centros de custos ligados à produção (cc prod não insumo) foram glosadas aquisições de peças e componentes de máquinas agrícolas e serviços de limpezas”;

8. glosa dos créditos decorrentes das despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes por quanto estes são utilizados em máquinas agrícolas e caminhões;

9. material de embalagens: os “*big-bags*” constam no ativo imobilizado na conta “1.3.2.1.12 – container *big-bag*” e os *palletes* não podem ser considerados material de embalagem, são estrados destinados a suportar cargas, no caso o açúcar embalado;

10. não são considerados insumo utilizado na produção do açúcar e álcool, as aquisições de produtos químicos para usos diversos, análises e tratamento de água; análise de amostras, laboratoriais e testes são serviços não utilizados na produção;

11. serviços portuários, 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 das cargas;

12. entende-se que a COSAN é a produtora da bioeletricidade, e não adquirente, sendo que as despesas para a sua geração estão informadas em centros de custos próprios;

13. glosa dos 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 trata-se de aquisição de bens não relacionados com a produção;

14. glosa das depreciações de colhedeiras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, elevadores, plantadeiras, cultivadores, semi reboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, motoniveladoras, motores, pá carregadeiras, transceptores, não é do processo produtivo;

15. glosa de “acelerômetro, atualização sistema SAP, auto cad, balança, bomba abastecimento combustível, calibradores, chassis, computadores, estufa, evaporadores, filtros, impressora, licença de software” por serem despesas administrativas.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificado dos Autos de Infração, a Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 2.859/2.935, alegando, em resumo, que:

1. discorre sobre o conceito de insumos; que todos os serviços ligados às etapas ao cultivo da cana-de-açúcar constituem um dispêndio fundamental, imprescindível à produção;

2. apresenta laudo técnico da ESALQ, defende que a cadeia produtiva inicia-se muito antes do plantio, necessária a prévia definição do local implantação da unidade industrial para que a aquisição ou arrendamento das terras sejam realizados no entorno da unidade fabril;

3. após a aração é realizada a gradagem, subsolagem do solo, realização de curvas de nível que são essenciais para controlar a erosão do solo;

4. amostra do solo que será enviada ao laboratório de análises, para calagem, que determine o teor dos nutrientes do solo, especificará a quantidade de corretivo e fertilizantes;

5. antes do plantio as mudas são selecionadas e testadas geneticamente, após o plantio, são aplicados herbicidas, controle de pragas, que exigem maquinário aéreo e terrestre;

6. o centro de custo mencionado – “alojamento agrícola”, refere-se a contabilização de despesas de mão de obra e equipamentos agrícolas; deve ser rechaçada toda a glosa sobre os centros de custo, tais como: Carregamento/Reboque da Cana, Corte Mecanizado, Cana Administrada, Corte Mecanizado Fornecedores, Desenvolvimento Agronômico, Plantio, Preparo do Solo, Trato Cana, Trato Planta, Trato Soca, vinhaça;

7. 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; a natureza jurídica do pagamento em contraprestação ao arrendamento mercantil é de aluguel;

8. óleo diesel, gasolina, óleos e graxas adquiridos são combustíveis e lubrificantes nas máquinas e caminhões utilizados no cultivo da cana;

9. 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;

10. os serviços de transporte e suas peças, prestados na lavoura, tais como o serviço de corte mecanizado, serviço de mão de obra aplicada no transporte, plantio, adubação;

11. 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; 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”;

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

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

14. o transporte de fertilizante - matéria orgânica e nutrientes é essencial ao processo produtivo; o bagaço da cana é utilizado na produção de energia, transporte é essencial;

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

16. 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;

17. 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;

18. 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; o serviço de coleta de lixo e resíduos (...) é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita;

19. o CARF reconhece crédito decorrente de aquisição de transporte de insumos entre estabelecimentos e deve ser estendido ao transporte de produtos acabados;

20. 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 pegas container, serviço posicionamento me, serviço rolagem container me) fazem parte do processo de produção da empresa segundo a legislação comercial;

21. as notas fiscais comprovam que as despesas de energia elétrica foram incorridas no mesmo período em que foram apropriados os créditos;

22. tratores, colhedeiras, caminhões e equipamentos são essenciais ao desempenho da atividade, e como estão devidamente incorporados no ativo imobilizado da empresa, devem conferir o direito ao crédito de PIS e COFINS.

Por fim, requer a realização de diligência, que a lei não prevê a exclusão da receita de venda de bens como incidência monofásica e que não tem base legal a incidência de juros mora sobre a multa de ofício.

A **DRJ em Fortaleza** (CE), apreciou a Impugnação que, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **08-38.344**, de 29/03/2017 (fls. 3.132/3.169), considerou **improcedente** a Impugnação, para manter o crédito tributário lançado.

No Acórdão restou assentado que: **(i)** para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as PI e o ME utilizados na fabricação de bens destinados à venda, devem sofrer 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 e, não ser ativável. **(ii)** a despesa com o arrendamento de terras não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, para o qual é permitido o direito ao creditamento; **(iii)** bens e serviços empregados no cultivo de cana-de-açúcar não se classificam como insumos na fabricação de álcool ou de açúcar, por se tratarem de processos produtivos diversos. As despesas com itens da etapa agrícola não geram direito à apuração de créditos na determinação do PIS e da COFINS devidos sobre as receitas auferidas com vendas de açúcar e de álcool; **(iv)** o percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto na legislação deve ser aquele resultante do

somatório das receitas que, efetivamente, foram incluídas na base de cálculo de incidência; (v) indeferido, por prescindível, o pedido de diligência e, (vi) é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 3.134/3.257, onde reitera os argumentos aduzidos na Impugnação, insiste no pedido de realização de diligência, argumenta o direito e requer a reversão das glosas em relação a valores pagos a PJ a título de arrendamento agrícola (na modalidade de participação); do direito ao crédito dos insumos aplicados em toda a etapa agrícola, bem como nos serviços gastos com a terceirização de mão de obra relacionados com o preparo, plantio e colheita da lavoura de cana de açúcar, e com operação de máquinas destinadas aos serviços de aragem, plantio, colheita e fumigação, contratados de PJ, e demandados na lavoura de cana.

Decisão CARF

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 08-38.344**, de 21/08/2019 (fls. 3.263/3.288), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário. Nessa decisão, o Colegiado assentou que as despesas ligadas a atividade agrícola, parte do processo produtivo da contribuinte, podem ser consideradas insumos desde que respeitado o conceito jurisprudencial e que o item 3 do Parecer Normativo COSIT 5, de 2018, permite expressamente a concessão de créditos para aquisições relacionadas aos “insumos dos insumos”. Nesse contexto, decidiu:

(a) **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 PJ;

(b) afastar as glosas referentes a: (i) **transporte** de 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 (colhedeiras, 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.

(c) foram **mantidas as demais glosas**, dentre elas: **(i)** a glosa em relação a valores pagos a pessoa jurídica a título de arrendamento agrícola, na modalidade de participação; **(ii)** despesas com armazenagem de mercadoria destinado à venda; **(iii)** embalagem de transporte (PALLET e contêiner big bags); **(iv)** os serviços portuários e logísticos interligados ao comércio exterior (despesas portuárias) e insumos considerados indiretos.

(d) desnecessidade de diligência, pois o conceito de insumo encontra-se definido.

Recurso Especial do Contribuinte

Regularmente notificado do **Acórdão nº 3401-006.851**, de 21/08/2019, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 3.300/3.343), apontando divergência com relação às seguintes matérias: *Regime não-cumulativo de PIS/COFINS: 1- Insumos. Despesas agrícolas; 2- Arrendamento agrícola pago com produção; 3- Armazenagem de cana destinada a venda; 4- Crédito. Embalagens de transporte; 5- Crédito. Insumos indiretos; 6 - Despesas portuárias.*

Para comprovar a divergência, apresentou como paradigmas, os Acórdãos nºs 9303-007.535 (matéria 1), 3201-006.373 (2), 3402-002.396 (3), 9303-009.754 (4), 3402-007.057 (5) e 3402-002.361 (matéria 6).

Da Análise de Admissibilidade do Recurso Especial efetuada pelo Presidente da 4ª Câmara (recorrida), bem como da análise do recurso de **Agravio**, conforme Despacho em Agravo de 30/06/2020, exarado pela Presidente da CSRF (fls. 3.579/3.587), o recurso foi admitido **apenas parcialmente**, somente em relação às seguintes matérias: *2- Arrendamento agrícola pago com produção; 3- Armazenagem de cana destinada a venda; 4- Crédito. Embalagens de transporte; 6 - Crédito. Despesas portuárias relativas a pesagem, monitoramento, ovação ou desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e taxa de selagem de contêineres.*

No entanto, com relação à matéria **1- Insumos. Despesas agrícolas**, restou assentado que após analisado os arrestos, o que se extraiu dos paradigmas foi a convergência com o Acórdão recorrido, **e não a divergência**. Quanto a matéria **5- Crédito. Insumos indiretos**, dada a dessemelhança quanto ao fatos e provas apreciados pelas decisões comparadas, também não houve como se instaurar divergência jurisprudencial nesta matéria.

Prosseguindo na análise das divergências apontadas, com relação a matéria **2 - Arrendamento agrícola pago com produção**: no Acórdão **recorrido** assentou que os contratos de parceria, há casos em que o pagamento é feito por meio de uma participação do Arrendador no valor de venda da cana e, para estes contratos é inaplicável o crédito, até porque não se trata de despesa, e sim de lucro, receita de venda partilhada. Logo, deve ser mantida a glosa. No **paradigma**, em que pese a distinção feita entre arrendamentos pagos em moeda e arrendamentos pagos pelo produto, o fato é que se tratam, ambos os casos, de **arrendamento agrícola**, de modo que, deve se reconhecer crédito sobre dispêndios em arrendamentos agrícolas. Divergência restou caracterizada.

Quanto a matéria **3- Armazenagem de cana destinada a venda**: No **recorrido**, nega o direito de crédito calculado sobre os dispêndios de armazenagem de produtos que não sejam insumos. Já no **paradigma**, decidiu que as despesas com armazenagem também foi prevista no inciso II como insumo e IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, como integrante do créditos descontáveis da exação, afastando a glosa. Divergência, portanto, comprovada.

Quanto a matéria **4- Embalagens de transporte**: no Acórdão **recorrido** nega o direito de crédito quando se trate de embalagens de transporte, tanto para os contêineres como para os big bag ou em pallet. No paradigma, entendeu que os pallets e embalagens de papelão, são utilizados no processo de produção para deslocamentos de matérias-primas, visando às condições de higiene e também são utilizados como embalagens para transporte dos produtos processados/industrializados pelo contribuinte. Divergência comprovada.

Quanto a matéria **(6) Despesas portuárias**: No **Acórdão recorrido** considera-se que as despesas de logística na entrega não compõem o custo de produção e portanto não gera direito ao crédito. Já no **paradigma**, houve provimento **parcial** quanto a despesas portuárias - “Despesas portuárias de pesagem, monitoramento, ovação ou desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e taxa de selagem de contêineres”, de modo que a divergência se configurou parcialmente. Assim, restou renomeada a matéria admitida para refletir tais especificações do paradigma: Despesas com *pesagem, monitoramento, ovação ou desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e taxa de selagem de contêineres*.

Portanto, concluiu-se que para as matérias do itens ‘**2,3,4 e 6**’, cotejando os arestos confrontados (paradigmas e recorrido), assentou no Despacho que, efetivamente, todas elas haveria divergência de entendimento quanto à possibilidade de aproveitamento de créditos. Ressaltando que, quanto a matéria **(6) – Despesas portuárias**, a divergência restou configurada apenas parcialmente.

Desta forma, com fundamento no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, de 20/05/2020, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF às fls. 3.534/3.547, DEU SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas com relação às 4 (quatro) matérias sobre Créditos - não-cumulativo - PIS/COFINS: **(2) Arrendamento agrícola pago com produção; (3) Armazenagem de cana destinada a venda; (4) Embalagens de transporte e (6) Despesas portuárias relativas a pesagem, monitoramento, ovação ou desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e taxa de selagem de contêineres**.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do Acórdão nº 3401-006.851, de 21/08/2019, do Recurso Especial do Contribuinte que foi dado parcial seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 3.593/3.613, requerendo que seja negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, aduzindo que “*há um quadro normativo diverso. Isso porque, embora a legislação seja a mesma, os acórdãos paradigmáticos indicados pelo recorrente foram proferidos em contextos jurídicos diversos, pois não espelham o entendimento do STJ acerca desses dispositivos legais e que é de reprodução obrigatória pelo CARF*”. Alega ainda que, não foi demonstrada a divergência jurisprudencial em relação ao ponto: matéria de prova. Especificamente sobre “arrendamento agrícola”, ressalta que a Contribuinte se insurge apenas em relação ao arrendamento agrícola em que o pagamento consiste em uma participação do arrendador no valor de venda da cana. No recorrido faz distinção relevante entre arrendamentos pagos em moeda e arrendamentos pagos pelo produto. Sobre às “embalagens de transporte”, alega que manutenção da glosa foi motivada também por carência probatória. “*Resta patente, portanto, a diversidade dos quadros fáticos discutidos nas decisões cotejados, bem como a falha na demonstração de similitude fática por parte da recorrente*”.

Por fim, entende que, caso não seja este o entendimento, requer que no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se, no ponto em que questionado o Acórdão proferido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do RE - 4ª Câmara, de 20/05/2020 (fls. fls. 3.534/3.547), por mim exarado no exercício da Presidência da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF.

Contudo, em face dos argumentos apresentados em sede de contrarrazões pela Fazenda Nacional, entendo ser necessária uma nova análise dos demais requisitos de admissibilidade do recurso. Isto, porque a Fazenda Nacional pede, em suas contrarrazões, que o Recurso Especial não seja conhecido, por não comprovar as divergências apontadas no recurso (dessemelhanças fáticas). Passo, então, a analisar os questionamentos por ela apresentados.

I – Arrendamento agrícola pago com a produção

Sobre essa matéria, o Acórdão recorrido à fl. 3.279, afasta o crédito por entender (fundamento) que o pagamento é feito com lucro e não com despesa:

“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**”. (Grifei)

Para comprovar a divergência a Contribuinte apresenta o paradigma 3402-002.396, de 22/07/2014. Veja-se trecho do voto condutor:

“Já pontuei em momento passado neste voto que o art. 3º, IV das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, permite ao contribuinte descontar créditos referentes à alugueis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, desde que utilizados no processo produtivo da empresa. Por amor a coerência, **parto dessa premissa para aceitar que na atividade agropecuária o arrendamento das terras a serem cultivadas equipara-se ao aluguel de prédios para implantação do parque fabril, previsto na legislação**.

Ressalta-se que mesmo com a distinção feita no Acórdão recorrido entre arrendamentos pagos em moeda e arrendamentos pagos em produtos, o fato é que se tratam, ambos os casos, de arrendamento agrícola, de modo que, em vista da decisão do paradigma em reconhecer o crédito sobre dispêndios em arrendamentos agrícolas, a divergência resta bem caracterizada.

II - Crédito. Armazenagem de cana destinada a venda

Sobre essa matéria, o Acórdão recorrido assentou à fl. 3.282, que:

“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.

Para comprovar a divergência, apresentou o paradigma nº 3402-002.396, de 22/07/2014 (da própria empresa COSAN), na seguinte transcrição:

ARMAZENAGEM - As despesas com armazenagem também foi prevista no inciso II como insumo e IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como integrante do créditos descontáveis da exação. **De sorte que afasto a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pela instância a quo.** (Grifei)

Como se vê, cotejando os arestos e interpretando o artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, o Acórdão recorrido diverge do paradigma quando nega o direito de crédito calculado sobre os dispêndios de armazenagem de produtos que não sejam insumos.

III - Crédito. Embalagens de transporte

No Acórdão recorrido a Turma negou o direito de crédito quando se trate de embalagens de transporte. Confira-se trecho do voto (fl. 3.282):

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.

Já nos paradigmas nº 9303-009.754, de 11/11/2019 e 3402-007.057, de 23/10/2019. claramente, decide em sentido contrário, sobre itens semelhantes –pallets(embalagens) – conforme se transcreve, das respectivas ementas:

“Os custos/despensas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadraram-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; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despensas”.

“Os pallets e embalagens de papelão são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos”.

Portanto, resta facilmente demonstrada a divergência em relação ao tratamento dado às embalagens de transporte.

IV - Crédito. Despesas portuárias relativas a pesagem, monitoramento, ovação ou desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e taxa de selagem de contêineres.

O Acórdão recorrido considera que as despesas de logística na entrega da mercadoria no porto não compõem o custo de produção (processo produtivo encerrado). Confira-se (fl. 3.326):

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 pegas 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:

Para comprovar a divergência, apresentou o paradigma nº 3402-002.361, de 25/03/2014, na seguinte transcrição da ementa:

Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, **sendo a esta inerentes os serviços portuários** que compreendem a pesagem, o monitoramento, a ovação ou a desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e a taxa de selagem de contêineres. Por outro lado não estão abrangidos no conceito de armazenagem e nem de frente das operações de venda, os serviços de capatazia, taxa de liberação de BL, despachantes aduaneiros nas exportações, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas ou de vendas. (Grifei)

Verifica-se que os resultados dos julgamentos foram diferentes para as mesmas despesas (diversos serviços portuários). Portanto, divergência comprovada.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia, exclusivamente em relação às seguintes matérias: Créditos - Regime não-cumulativo de PIS/COFINS: (i) **Arrendamento agrícola** pago com produção; (ii) **Armazenagem de cana** destinada a venda; (iii) **Embalagens** de transporte e (iv) **Despesas portuárias** relativas a pesagem, monitoramento, ovação ou desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e taxa de selagem de contêineres.

Introdução: Conceito de Insumo

Preliminarmente, ressalto que para a análise do **conceito de insumo** nestes autos - créditos para o PIS e COFINS não cumulativos, não se alcança todos os gastos necessários para a produção dos bens como entende a Contribuinte. Contudo, há que se aferir a **essencialidade e a relevância** de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela empresa visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Para tanto, me ampalo no que foi balizado pelo Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial nº 1.221.170/PR, do STJ**, consoante procedimento para recursos repetitivos.

Do voto da *Ministra Ministra Regina Helena Costa* para aquele Acórdão (REsp, do STJ), foram extraídos os conceitos:

(...) tem-se que 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), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls. 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

Ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer Cosit nº 05/2018 (da RFB), entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva, apresento minhas considerações sobre os insumos questionados no Recurso Especial da Contribuinte.

Antes, cabe esclarecer que o Contribuinte tem como objetivo econômico e social, dentre outros, a produção e comercialização, inclusive exportação, de açúcar de cana-de-açúcar, de álcool carburante e demais derivados da produção agrícola, bem como a produção de parte da própria matéria-prima, ou seja, da cana-de-açúcar.

(i) Créditos sobre Arrendamento agrícola pago com produção

O Acórdão recorrido afasta o crédito sobre Arrendamento agrícola pago com produção, sob o fundamento que o pagamento é feito com lucro e não como despesa, ou seja, o pagamento é feito por meio de uma participação do Arrendador no valor de venda da cana. Portanto, não se trata de despesa, e sim de “lucro”, receita de venda partilhada.

No entanto, em recente julgamento desta mesma empresa (COSAN), prolatado no **Acórdão nº 9303-011.239, de 10/02/2021**, esta 3ª Turma da CSRF decidiu por afastar a glosa relativa ao arrendamento rural (de terras agrícolas) pago a pessoa jurídica (PJ). No voto condutor desse julgado, a relatora remeteu ao decidido no Acórdão nº 9303-007.535, de 17/10/2018, também de relatoria da *Conselheira Tatiana Midori Migiyama*. Veja-se a ementa:

PIS/PASEP. DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS. PRÉDIO RÚSTICO. POSSIBILIDADE.

Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre o arrendamento de imóveis rurais/prédios rústicos utilizados nas atividades da empresa, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03.

Para tanto, é de se considerar que o termo **prédio de que trata tal dispositivo abrange tanto o prédio urbano como o prédio rústico não edificado**, vez que a Lei 4.504/64 Estatuto da Terra e a Lei 8.629/93, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, **que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extractiva vegetal, florestal ou agroindustrial**, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada. (Grifei)

Frise-se que tal entendimento encontra respaldo na Solução de Consulta Cosit nº 331, de 2017, que os custos/despesas incorridos com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram direito a créditos passíveis de desconto do valor da contribuição.

(ii) Armazenagem de cana destinada a venda

A Contribuinte afirma que “estoca a cana para posterior venda” e, portanto, faz jus ao crédito dessa despesa. No entanto, esse gasto, no meu entender, não se trata de insumo, porque o produto já está acabado e, também não se trata de armazenamento e frete na venda, porque pelo que consta dos autos, ainda não está pronto para ser comercializado.

Sobre o tema, o Parecer Normativo RFB/COSIT nº 5/2018, se manifestou no sentido de que eles NÃO se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento, nos seguintes termos:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

(...) 59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço (...).** (Grifei)

Como se vê, efetivamente essas despesas não se compreendem no conceito de insumos, pois efetivadas após o encerramento do processo de produção. Não há qualquer elemento que demonstre que essas despesas decorrem de armazenamento na operação de venda. Portanto não há previsão legal que ampare esse aproveitamento de crédito: nem são insumos e nem são armazenamento na operação de venda, uma vez que ainda não estão aptos para sua comercialização.

Portanto, nega-se provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, especificamente para esse item.

(iii) Embalagens de transporte de produtos acabados

O Acórdão recorrido, negou os créditos de PIS e COFINS, quanto às embalagens de transporte de produtos acabados, consistentes em “porta pallets e container big-bag”.

Segundo a Fiscalização, trata-se de despesas vinculadas ao grupo de mercadorias: “Acondicionamento e Embalagem Diversos” e “Sacos p/ embalagem de açúcar”.

No caso, há que ser ressaltado que, conforme informado pela Fiscalização, que estamos a tratar de, a) “embalagens retornáveis utilizadas apenas para o transporte do açúcar” e b) aquisições de outros produtos de embalagens – “porta pallets”. Então, passo a examiná-los:

(a) Sobre o “container big-bag”, atesta a Fiscalização que tais bens encontram-se descrito no Ativo imobilizado, especificado na conta 1.3.2.1.12 da contabilidade da empresa (fl. 55) e, no seu entender não podem ser considerados material de embalagem.

Como é cediço, não se enquadram como insumos os bens, cuja natureza encontra-se destinados ao Ativo Imobilizado, posto que os créditos referentes a estes bens estão incluídos em hipóteses distintas de creditamento, e devem ser apropriados por meio de cálculo de depreciação, sendo que a metodologia de cálculo é diferenciada para seu aproveitamento.

O cálculo dos créditos relativos aos bens do ativo imobilizado, também o dispositivo legal é outro, sendo o direito creditório apurado não sobre o valor das aquisições, mas sim sobre os encargos de depreciação:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, apanhados ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos **encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

Portanto, somente caberia o direito ao creditamento sobre encargos de depreciação, que não estão em discussão no presente processo. Portanto, encontra-se correta a glosa perpetrada pelo Fisco.

(b) Com relação aos “porta pallets”, entendeu-se que não podem ser considerados material de embalagem por se tratarem de “estrados destinados a suportar cargas,

no caso o açúcar embalado, permitindo a movimentação mecânica através de máquinas empilhadeiras”.

De outro lado, a empresa afirma que essas “embalagens – porta paletes” integram o processo produtivo, fazendo-se uso das mesmas para efetivar o transporte, acondicionamento e movimentação do açúcar embalado, permitindo a movimentação através de empilhadeiras.

Com relação aos “**porta pallets**”, com a devida vênia ao entendimento trazido pelo recorrido, o que baliza os limites interpretativos do conceito de insumo, além do previsto na Lei nº 10.637, de 2002 e na Lei nº 10.833, de 2003, é a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferida do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR e também do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 (de caráter interpretativo).

Já no que tange aos gastos com esses materiais de embalagem (não ativáveis) para movimentação, acondicionamento e transporte do açúcar produzido, assinala-se que está correta o direito ao crédito, sob o prisma do exposto acima acerca do conceito de insumo, pois esses produtos se verificam essenciais e relevantes na produção, uma vez que possuem a finalidade de manter as características do produto em condições adequadas para ser estocado e transportado.

Portanto, no regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os “porta pallets” (materiais de embalagens) utilizados na movimentação dos produtos, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

E é nesse mesmo sentido que esta 3ª Turma vem decidindo, como nos Acórdãos nºs 9303-010.246, de 11/03/2020; 9303-010.011, 9303-010.012, 9303-010.021, de 22/01/2020 e 9303-010.448, de 17/06/2020.

Assim, neste item, deve ser dado provimento parcial ao Recurso Especial, com direito ao crédito somente quanto aos “porta pallets”, uma vez que são necessários para manutenção das características dos produtos (açúcar e álcool), portanto dão direito a crédito.

(iv) Despesas portuárias relativas a pesagem, monitoramento, ovação ou desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e taxa de selagem de conteineres.

A Contribuinte alega que 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 pegas container, serviço posicionamento me, serviço rolagem container me), são insumos, uma vez que “todas essas remessa fazem parte do processo de produção, segundo a legislação comercial.

As despesas portuárias e de estadia nas operações de exportação foram glosadas pela Fiscalização. A decisão *a quo* decidiu que essas despesas não faziam jus ao creditamento por que lhes falta a previsão legal. Elas se referem a gastos com serviços relacionados ao porto, com destaque para as de movimentação, embarque e estadia. Confira-se (fl. 3.283):

“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 pegas container, serviços rolagem container me) **sucedem** o processo produtivo da **Recorrente**”.

A Contribuinte insiste no Recurso Especial que “torna-se patente a imprescindibilidade de despesas portuárias elevadas com movimentação e acondicionamento para armazenagem do açúcar e álcool, dispêndio imprescindível ao processo produtivo”.

Como informado alhures, a contribuinte é uma empresa agroindustrial que tem por objeto social a produção e comercialização de açúcar, de álcool, de cana-de-açúcar e demais derivados, entre outras atividades.

Analisando a peculiaridade desses serviços demandados no porto, entendo que não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Explico.

Primeiro porque são serviços pagos e prestados/realizados após o encerramento do processo produtivo. Segundo, por não se encaixarem no conceito já anteriormente demonstrado quanto aos fatores essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou do serviço) e relevância (integre ou faz parte do processo de produção), na linha em que decidiu no **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**, do STJ.

Saliente-se ainda que tais serviços (despesas) não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

Por fim, concluo destacando que, as despesas glosadas não se confundem com despesas que podem ser caracterizada como fretes ou a armazenagens na operação de venda, de que trata o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e que, portanto, não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

À vista do exposto, é de se negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte nesta matéria.

Conclusão

Posto isto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, para no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter a glosa dos créditos sobre gastos com: **(a)** Arrendamento agrícola, pago com produção e, **(b)** despesas com aquisições de “porta pallets”, utilizados como embalagem de transporte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Redatora designada.

Primeiramente, peço vénia ao nobre conselheiro relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que sempre nos prestigia com seus argumentos e sua didática singular, para expor o entendimento que prevaleceu no julgamento do recurso interposto pelo sujeito passivo, especificamente à discussão acerca da constituição de crédito das contribuições sobre o custo de armazenagem da cana para posterior venda.

Quanto às despesas de armazenagem de cana, entendemos ser essencial à atividade do sujeito passivo, ainda mais considerando sua atividade, sendo possível de reconhecimento de créditos das contribuições. Ademais, aplicando-se o teste de subtração tratado na Nota SEI PGFN 63/18, que tratou da decisão dada pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo, é de se reconhecer que subtraindo tal item, inegável que traria prejuízo a atividade do sujeito passivo.

A Contribuinte “estoca a cana para posterior venda”, bem como outros produtos utilizados na lavoura e, portanto, faz jus ao crédito dessa despesa, eis ser essencial a armazenagem para a finalização da sua atividade.

Em vista de todo o exposto, votamos por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nessa parte.

(Documento Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama