



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.723245/2014-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-006.736 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria COFINS e PIS
Recorrente COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2010

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana de açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

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.

AQUISIÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR POR EMPRESA VENDEDORA CUJO CNAE NÃO CONSTA ATIVIDADE AGROPECUÁRIA.

O fato da empresa vendedora não possuir CNAE relativo a atividade agropecuária não impede que pelos compradores sejam aproveitados créditos sobre eventuais produtos agropecuários por ela vendidos.

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados diretamente no processo industrial, como aqueles que

alimentam as máquinas agrícolas e que transportam os insumos, peças de manutenção e as próprias máquinas, desde que essenciais à atividade.

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados.

CRÉDITO SOBRE DESPESAS DE CAPTAÇÃO E TRATAMENTO DE ÁGUA PARA UTILIZAÇÃO NA LAVOURA.

A captação e tratamento da água para utilização da lavoura é essencial para a fase agrícola da atividade industrial da Recorrente, razão pela qual deve ser concedido o crédito a elas referentes.

CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM TRATAMENTO DAS ÁGUAS RESIDUAIS UTILIZADAS NA LAVAGEM DA CANA.

Os Serviços de laboratório agrônômico por meio do qual se aferem aspectos do solo e da cana, para que se possa por sua vez conhecer detalhes das características da matéria prima a ser utilizada no processo industrial revela-se essencial à fase agrícola do processo industrial, razão pela qual deve ser revertida a glosa para que seja concedido o crédito a elas referentes.

SERVIÇO DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS. PRODUÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL.

O tratamento de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita e da etapa industrial de produção de cana-de-açúcar e álcool.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL E LIMPEZA OPERATIVA.

Os serviços de manutenção agrícola e industrial, bem como aquilo que é denominado por "limpeza operativa" inclusive e especialmente realizados nas balanças de cana revelam-se essenciais à fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam mantidos os créditos.

CUSTOS DE ARMAZENAGEM DE PRODUTOS ACABADOS APÓS A PRODUÇÃO. OPERAÇÃO DE VENDA.

Os custos de armazenagem do açúcar e do álcool, após a sua produção, subsumem-se ao conceito de operação de venda, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam concedidos os créditos.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

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 e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CAPATAZIA. Os serviços de capatazia e estivas geram créditos de Cofins, no regime não-cumulativo, como serviços de logística, respeitados os demais requisitos da Lei.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre Carregamento/Reboque de Cana, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Picada, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Corte Mecanizado Cana Administrada, Corte Mecanizado Cana Fornecedores, Desenvolvimento Agrônomo, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina de Implementos, Outras Culturas Agrícola, Projeto Sorgo, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Mecanizado, Reboque de Cana, replanta Cana Soca, Serviços de Fornecedores de Cana, Transporte Cana, Trato Cana, Trato Planta, Trato da Soca e Vinhaça, despesas com arrendamento agrícola, despesas com aquisições de cana, despesas de óleo diesel utilizado na fase agrícola, bens e serviços inseridos no centro de custo agrícola, captação e tratamento da água para utilização da lavoura, serviços de laboratório agrônomo por meio do qual se aferem aspectos do solo e da cana, serviços de manutenção agrícola e industrial, limpeza operativa das máquinas, inclusive manutenção das balanças de cana, custos de armazenagem do açúcar e do álcool, peças e componentes de máquinas agrícolas e caminhões, óleo diesel, lubrificantes e graxas na fase agrícola, embalagens de transporte, insumos indiretos (como 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 e vigas de aço, adesivos, grampos, borrachas, tubos, conexões e flanges, dentre outros), materiais de laboratório; produtos químicos p/ análise (reagentes e corantes); produtos químicos p/tratamento de água, transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, despesas de energia, depreciações dos centros de custos agrícolas, depreciações de centro de custos agrícolas, depreciações dos centros de custos Águas Residuais; Águas Residuais - B.RET; Águas Residuais - COPI; Águas Residuais - DIAM; Águas Residuais - IASF; Águas Residuais - JUNQ; Águas Residuais - MUND; Águas Residuais - SERRA; Águas Residuais - USH; Balança de Cana; Higiene e Medicina do Trabalho; Labor.Industrial/Microbiológico - B.RET; Labor.Industrial/Microbiológico - COPI; Labor.Industrial/Microbiológico - DIAM; Labor.Industrial/Microbiológico - IASF; Labor.Industrial/Microbiológico - JUNQ; Labor.Industrial/Microbiológico - MUND; Labor.Industrial/Microbiológico - RAF; Labor.Industrial/Microbiológico - SERRA; Labor.Industrial/Microbiológico- USH; Laboratório Industrial e Microbiológico; Laboratório Meristema; Laboratório Meristema - IASF; Laboratório Meristema - RAF; Laboratório Teor Sacarose; Laboratório Teor Sacarose - B.RET; Laboratório Teor Sacarose - COPI; Laboratório Teor Sacarose - DIAM; Laboratório Teor Sacarose - IASF; Laboratório Teor Sacarose - JUNQ; Laboratório Teor Sacarose - MUND; Laboratório Teor Sacarose - RAF; Laboratório Teor Sacarose - SERRA; Laboratório Teor Sacarose - USH; Limpeza Operativa - COPI; Limpeza Operativa - DIAM; Limpeza Operativa - MUND, vencidos o Conselheiro Corinto Oliveira Machado em relação à aquisição de cana, os Conselheiros Walker Araújo, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e o Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé em relação ao creditamento de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos e os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Jorge Lima Abud e Paulo Guilherme Derouledé quanto às despesas portuárias. Os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Paulo Guilherme Derouledé votaram pelas conclusões quanto ao crédito sobre despesas de armazenagem, por entenderem ser desnecessária a vinculação a operações de venda.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Gilson Rosemburg Filho, Walker Araujo, Corinto Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado).

Relatório

Por retratar com precisão os fatos ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da análise do caso, também adotado e transcrito pela Ilma. Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza.

"Trata-se de recursos de ofício e voluntário, advindo de auto de infração que originou lançamento de contribuição ao PIS e à COFINS no ano de 2010. A presente fiscalização originou-se da emissão do MPF Diligência 08103002013003694, em 16/05/2013, para verificação de compensações e ressarcimentos dos créditos de PIS e Cofins apurados no regime não cumulativo no ano calendário 2010 A Recorrente atua, preponderantemente, no ramo de fabricação de açúcar e álcool para uso carburante.

Do Termo de Verificação Fiscal, fls. 62/77, extraem-se alguns trechos, em especial aqueles que se referem às glosas, que foram realizadas pela fiscalização:

1. Agricultura

Contem despesas de notas fiscais de prestação de serviços pagas a fornecedores pessoas jurídicas, com atividades de transporte, fornecimento de mão de obra, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar e serviços gerais na lavoura. Não foram aceitas como base de créditos por estarem todas vinculadas aos centros de custos agrícolas identificados como: Administração, Alojamento Agrícola, Carregamento/Reboque de Cana, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Picada, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Corte Mecanizado Cana Administrada, Corte Mecanizado Cana Fornecedores, Desenvolvimento Agrônomo, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina de Implementos, Outras Culturas Agrícola, Projeto Sorgo, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Mecanizado,

Reboque de Cana, Replanta Cana Soca, Serviços Auxiliares, Serviços de Fornecedores de Cana, Serviços Habitação, Transporte Cana, Trato Cana, Trato Planta, Trato da Soca e Vinhaça.

(...)

2. Arrendamento Agrícola

Constam, nessa planilha, despesas contidas em documentos contábeis com serviço de arrendamento agrícola vinculados ao centro de custo cana de açúcar produção própria, entrada de notas fiscais de prestação de serviços, portanto, despesas com a cultura da cana de açúcar, não sendo permitido o crédito em razão de não se tratar de insumos de fabricação do produto.

Os documentos contábeis estão lançados na conta “Despesas Operacionais – Aluguéis e Arrendamento – Arrendamento Agrícola”.

Tratam-se de pagamentos baseados em contrato intitulados “Instrumento Particular de Contrato de Parceria Agrícola”, “Instrumento Particular de Contrato de Arrendamento” ou “Instrumento Particular de Contrato de Venda e Compra de Cana de Açúcar”. Os contratos de parceria agrícola prevêem a partilha de frutos, geralmente, na proporção de 10% para a parceira proprietária e 90% para a parceira agricultora (Cosan) garantindo uma quantidade mínima de toneladas de cana por alqueire/safra para o proprietário.

Nos contratos de arrendamento o arrendante recebe um valor fixo de toneladas de cana de açúcar, sendo o preço da tonelada de cana calculada nos termos do regulamento do Conselho dos Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo – Consecana.

Não se tratam de contratos de arrendamento mercantil, pois a Cosan S/A Açúcar e Álcool não é uma instituição de operação de créditos (regulada pelo Banco Central).

O arrendamento de terras não pode ser enquadrado como aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, previsto nos incisos IV dos artigos 3º das Leis 10637/02 e 10833/03, entendendo-se prédio como uma edificação e não áreas de terras para cultivo agrícola, ou seja, não se pode ampliar os direitos aos créditos através de uma interpretação ampla de uma palavra contida na lei.

Dessa forma entendeu-se que essas despesas não se enquadram em nenhum fundamento legal para apuração de créditos. A seguir os totais mensais apresentados e glosados:

(...)

3. Cana

Notas fiscais de entrada de cana de açúcar adquirida de pessoas físicas e pessoas jurídicas. É permitido a dedução de crédito presumido da contribuição devida de PIS e Cofins sobre as aquisições de cana de açúcar utilizada na produção do açúcar (produtos destinados à alimentação humana), calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperados pessoas físicas, além daqueles adquiridos com suspensão de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária. Foram encontradas aquisições de cana de açúcar de empresas com atividade de transporte rodoviário de cargas, de incorporação imobiliária e de fabricação de álcool, que não foram aceitas como base de cálculo do crédito presumido por não se tratar de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária. Também consta aquisição de cana de açúcar em 29 de janeiro 2010, período em que não há produção nas usinas (entressafra).

4. Revenda Óleo Diesel

Composta por notas fiscais de venda de óleo diesel, que são descontadas dos créditos nas aquisições de óleo diesel, devido à impossibilidade da identificação no momento da aquisição do óleo. A empresa adquire óleo diesel de acordo com as notas fiscais de entrada constantes na planilha “Notas Fiscais” e, revende parte desse combustível, emitindo notas fiscais de saída com CFOP 5656 ou 6656 (venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados ao consumidor ou usuário final).

O óleo diesel é combustível consumido pelas máquinas agrícolas, na cultura da cana de açúcar, e pelos caminhões, no transporte desta até na usina, portanto não é combustível utilizado na produção do açúcar e do álcool. A indústria utiliza-se do vapor d'água, gerado com a queima do bagaço da cana para mover picadores, desfibradores, moendas, destilarias, etc, bem como de energia elétrica necessária em vários setores da indústria.

Dessa forma as aquisições de óleo diesel foram glosadas na planilha “Nota Fiscal” e como consequência não foram consideradas as deduções na base de créditos dos totais da planilha “óleo diesel”.

(...)

7.1 Centros de Custos Identificados

Foram selecionados os itens vinculados a centros de custos que não estão ligados diretamente com a produção, não podendo ser considerados bens e serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e álcool. São aquisições utilizadas na área agrícola, setores administrativos da empresa ou de apoio, não ligados diretamente com a fabricação dos produtos destinados à venda 7.1.1 cc agrícola Glosadas as despesas vinculadas aos seguintes centros de custos da área agrícola: Abertura de Eito, Balsa COPI, Balsa DIAM, Cana Açúcar Prod. Terceirizada B.

RET, Carreg/ Reboque Cana Inteira Admi RAF, Carreg/ Reboque Cana Inteira Admi DIAM, Carreg/ Reboque Terc Cana Inteira DIAM, Carreg/ Reboque Terc. Cana Inte SERRA, Carregamento Próprio RAF, Carregamento PróprioMUND, Carrg/ Reboque Fornec Cana Int DIAM, Colhedeira de Cana Picada B. RE, Colhedeira de Cana Picada COPI, Colhedeira de Cana Picada DIAM, Colhedeira de Cana Picada IASF, Colhedeira de Cana Picada JUNQ, Colhedeira de Cana Picada MUND, Colhedeira de Cana Picada RAF, Colhedeira de Cana Picada SERRA, Colhedeira de Cana Picada USH, Colheita de Cana B. RET, Colheita de Cana COPI, Colheita de Cana DIAM, Colheita de Cana – JUNQ, Colheita de Cana MUND, Colheita de Cana RAF, Colheita de Cana SERRA, Colheita de Cana Fornecedores DIAM, Colheita de Cana Fornecedores MUND, Colheita de Cana Terceirizada COPI, Colheita de Cana Terceirizada DIAM, Colheita de Cana Terceirizada SERRA, Comboio de Abastecimento B. RET, Comboio de Abastecimento COPI, Comboio de Abastecimento DIAM, Comboio de Abastecimento IASF, Comboio de Abastecimento JUNQ, Comboio de Abastecimento MUND, Comboio de Abastecimento RAF, Comboio de Abastecimento SERRA, Comboio de Abastecimento USH, Correaga / Reboque Cana Adm Inte SERRA, Corte Mecanizado Administrado SERRA, Corte Mecanizado Cana Administrada DIAM, Corte Mecanizado Cana Fornecedor DIAM, Corte Mecanizado Cana Fornecedor SERRA, Corte Mecanizado Cana Orgânica JUNQ, Estaleiro DIAM, Implementos Agrícolas B. RET, Implementos Agrícolas COPI, Implementos Agrícolas DIAM, Implementos Agrícolas IASF, Implementos Agrícolas JUNQ, Implementos Agrícolas MUND, Implementos Agrícolas RAF, Implementos Agrícolas SERRA, Implementos Agrícolas USH, Irrigação, Laboratório Meristema IASF, Laboratório Meristema RAF, M.Obra Agrícola Colheita Migrantes, Manutenção Mecânica B.RET, Manutenção de Campo COPI, Manutenção de Campo DIAM, Manutenção de Campo IASF, Manutenção de Campo JUNQ, Manutenção de Campo MUND, Manutenção de Campo RAF, Manutenção de Campo SERRA, MdO Agrícola ColheitaRegionaisDIAM, MdO Agrícola ColheitaRegionaisJUNQ, MdO Agrícola ColheitaRegionaisMUND, MdO Agrícola ColheitaRegionaisSERRA, Mecanização Agrícola Colheita COPI, Mecanização Agrícola Colheita SERRA, Mecanização Agrícola Colheita USH, Mecanização Agrícola B. RET, Mecanização Agrícola COPI, Mecanização Agrícola DIAM, Mecanização Agrícola IASF, Mecanização Agrícola JUNQ, Mecanização Agrícola MUND, Mecanização Agrícola RAF, Mecanização Agrícola SERRA, Mecanização Agrícola USH, Mecanização Maquinas Extra PesadasB. Ret, Mecanização Maquinas Extra PesadasCopi, MecanizaçãoMaquinas Extra PesadasIASF, Mecanização Maquinas ExtraPesadasJunqu, Mecanização Maquinas Extra PesadasMundi, Mecanização Maquinas Extra PesadasRafar, Mecanização MaquinasExtra PesadasSerra, Mecanização Maquinas Extra PesadasUSH, Mecanização Máquinas Amarelas B.Retiro, Mecanização Máquinas Amarelas Copi, Mecanização Máquinas

Amarelas Diamante, Mecanização Máquinas Amarelas IASF, Mecanização Máquinas Amarelas Junqueir, Mecanização Máquinas Amarelas Rafard, Mecanização Máquinas Amarelas Serra, Mecanização Máquinas Amarelas USH, Mecanização Máquinas Leves B.RET , Mecanização Máquinas Leves COPI, Mecanização Máquinas Leves DIAM , Mecanização Máquinas Leves IASF, Mecanização Máquinas Leves JUNQ , Mecanização Máquinas Leves MUND, Mecanização Máquinas Leves RAF, Mecanização Máquinas Leves SERRA , Mecanização Máquinas Leves USH, Mecanização Máquinas Médias B. RET , Mecanização Máquinas Médias COPI, Mecanização Máquinas Médias DIAM, Mecanização Máquinas Médias IASF , Mecanização Máquinas Médias JUNQ, Mecanização Máquinas Médias MUND, Mecanização Máquinas Médias RAF, Mecanização Máquinas Médias SERRA, Mecanização Máquinas Médias USH, Mecanização Máquinas Pesadas B. RET , Mecanização Máquinas Pesadas COPI , Mecanização Máquinas Pesadas DIAM , Mecanização Máquinas Pesadas IASF, Mecanização Máquinas Pesadas JUNQ , Mecanização Máquinas Pesadas MUND, Mecanização Máquinas Pesadas RAF, Mecanização Máquinas Pesadas SERRA , Mecanização Máquinas Pesadas USH, Mecanização Plantio Mecanizado COPI , Mecanização Plantio Mecanizado DIAM , Mecanização Plantio Mecanizado JUNQ, Mecanização Plantio Mecanizado MUND (...)

São basicamente 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.

7.1.2 cc não lig prod

Glosadas as 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. Administrativos: almoxarifado, eventos, P&D, vice presidência operações.

Centros de custos não ligados diretamente com a produção: águas residuais, armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno, balança de cana, captação de água, central de ar comprimido, manutenção de balanças, mecanização industrial, serviços de apoio armazéns e tratamento de água.

7.1.3 ccp mat n prod

Nos centros de custos ligados à produção foram glosadas aquisições de peças e componentes de máquinas agrícolas e serviços de limpezas, identificados na coluna descrição grupo de mercadorias como:

CARREGADEIRA DE CANA MOTOCANA, CAT TRANSM. FORCA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO DIRECAO, CATEEPILLAR EMBREAGEM PRINCIPAL E TRANSMISSAO,

CATERPILLAR COMANDO FINAL SISTEMA DIFERENCIAL, SISTEMA FREIO, CATERPILLAR COMPONENTES E ACESSORIOS MOTOR EXPLOSAO, CATERPILLAR CONTROLE ACESS OPERACAO C/ LAMINA ESCARIFICADOR, CATERPILLAR MAT. RODANTE, CHAS ARM. SUSP/DIANT CAB BAR TRACAO, CATERPILLAR PAINEL INSTRUMENTOS, EQUIP. INSTALACAO ELETRICA, COLHEITADEIRA DE CANA PICADA CASE, COLHEITADEIRA DE CANA PICADA CLAAS, COLHEITADEIRA DE CANA PICADA JOHN DEERE, EQUIPAMENTOS COMPONENTES ACESS COMBATE DE PRAGAS (PULVERIZ.), EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSORIOS DE IRRIGACAO, EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSORIOS DISTR. BENZ TRANSMISSAO DE FORCA E EIXO TRASEIRO, MFCHASSIS, ARMACAO, CARROCERIA, CABINA E BARRAS TRACAO, MFCOMPONENTES E ACESSORIOS MOTOR DE EXPLOSAO, MFRODAS DIANTEIRAS TRASEIRAS E PESOS, MFSISTEMA HIDRAULICO PRINCIPAL, LEVANTE E CONTROLE REMOTO, MFTRANSM. FORCA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO E DIRECAO, SCANIA CHASSIS, CABINAS, CARROCERIAS, SUSP, DIANT TRASEIRA, SCANIA COMPONENTES E ACESSORIOS MOTOR DE EXPLOSAO, SCANIA PAINEL, INSTR, EQUIP. INSTALACAO ELETRICA ACESSORIOS, SCANIA SISTEMAS DE FREIO E DIRECAO, EIXO DIANTEIRO E RODAS, SCANIA TRANSMISSAO DE FORCA E EIXO TRASEIRO, SERVICOS COLETA E TRANSP. SUBPRODUTOS (TORTA/BAGACO), SERVICOS COLETA E TRANSPORTES LIXOS E RESIDUOS, SERVICOS PROFISSIONAIS, VALTRA CHASSIS, ARMACAO, CARROCERIA, CABINA, BARRAS TRACAO, VALTRA RODAS DIANTEIRAS TRASEIRAS E PESOS, VALTRA SISTEMA HIDR. PRINCIPAL, LEVANTE CONTROLE REMOTO, VALTRA TRANSM. FORCA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO DIRECAO, VOLVO CHASSIS, CABINAS, CARROCEIRAS, SUSP. DIANT E TRASEIRA, VOLVO CHASSIS/ARM. CARROCERIA, CABINA E BARRAS TRACAO, VOLVO COMPONENTES ACESSORIOS MOTOR DE EXPLOSAO, VOLVO COMPONENTES E ACESSORIOS MOTOR DE EXPLOSAO, VOLVO SISTEMA HIDR PRINCIPAL LEVANTE CONTROLE REMOTO, VOLVO SISTEMAS DE FREIO E DIRECAO, EIXO DIANTEIRO E RODAS, VOLVO TRANSM FORCA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO E DIRECAO.

7.2 Centros de Custos não identificados

Nos itens sem vínculos com centros de custos a análise passou a ser feita através da identificação “descrição grupo mercadoria” e “descrição do material”.

7.2.1 agrícola scc

(...)

7.2.2 combustivel n prod

(...)

7.2.3 lubr/graxas n prod

(...)

7.2.4 embalagens

(...)

7.2.5 insumos indiretos

(...)

7.2.6 não insumo prod

(...)

7.2.7 transporte interno

(...)

7.2.8 portuárias – NOTAS FISCAIS ME

(...)

7.3 – energia 2011 (Cosan S/A Bioenergia)

(...)

Segundo o inciso II do § 1º do artigo 3º da Lei 10.833/03, o crédito será apurado sobre as despesas de energia elétrica incorrida no mês.

Dessa forma, essas aquisições de energia, não podem ser utilizadas para fins de créditos em razão de não estarem apropriadas na contabilidade da Cosan, nos respectivos meses, além da forma que as notas fiscais foram emitidas, todas no mesmo dia, referindo-se às vendas feitas há mais de dois anos, e ainda apropriou-se de despesas com geração de energia, considerando as unidades geradoras como um centro de custo das usinas.

7.4 não é locação

Todos os pagamentos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa foram aceitos. Selecionou-se na planilha todas as locações, não sendo aceitas os agenciamentos de publicidades, aluguel de palco, artefatos de tapeçaria, áudio e vídeo, bebidas, circo e marionetes, plantas de flores, condomínio, corretagem de aluguel de imóveis, eventos como filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, funerária, gelo, hotel e incorporação imobiliária, por entender que estes pagamentos não estão ligados às atividades da empresa.

8. Depreciação

Como a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e sendo a atividade da empresa fabricação de açúcar e álcool, os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial serão glosados. É permitida a apuração de créditos sobre benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa, dessa forma foram mantidas todas as obras informadas.

A contribuinte foi cientificada do despacho decisório, sendo que apresentou manifestação de inconformidade, fls. 10285/10358, onde arguiu em síntese:

a) Que os créditos desconsiderados pela fiscalização são utilizados no seu processo produtivo, portanto, configuram-se como insumos. Ademais, na medida em que se referem a bens e serviços utilizados como insumos de sua produção de açúcar e álcool, estando em consonância com o disposto nas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03. Transcreveu jurisprudência do CARF, que corroboraria seu entendimento, no sentido de que os créditos apurados pela Recorrente estão todos vinculados à sua atividade produtiva. Explica que o termo insumo e custo são sinônimos;

b) Ela descreve as várias etapas do seu processo produtivo, tentando demonstrar que os créditos glosados são insumos e anexa um laudo técnico, onde detalha as etapas do processo produtivo;

c) No tocante aos “créditos de arrendamento agrícola”, alegou que o conceito de aluguel de prédio engloba também o arrendamento de propriedades rurais;

d) Em relação às glosas com aquisição de cana-de-açúcar, ela questiona a glosa do mês de agosto de 2010, demonstrando que há um erro material. Ademais, a contribuinte colaciona de forma exemplificativa diversos contratos, atestando que a cana foi efetivamente adquirida das empresas mencionadas, comprovando ainda que a cana adquirida foi produzida mediante contratos de parceria agrícola, o que evidencia que as referidas empresas encontravam-se exercendo legítima atividade agropecuária na ocasião em apreço, não podendo haver qualquer penalização decorrente de possíveis falhas de cadastramento das empresas fornecedoras da cana;

e) Sobre o óleo diesel, argumentou que sua utilização em maquinário agrícola, que participa do processo produtivo agroindustrial como já explicado, justifica a apropriação de créditos, e aplica o mesmo raciocínio à graxa;

f) Em relação ao tópico “Créditos de Notas Fiscais e Notas Fiscais ME” (item 6 do Termo de Verificação Fiscal), reiterou sua argumentação no sentido de incluir os valores do “centro de custo agrícola”;

g) *As despesas relacionadas às atividades incorridas em laboratório, para desenvolvimento eficaz do plantio e colheita da cana, assim como todos os custos incorridos com manutenção do maquinário utilizado para o seu processamento e transporte, afiguram-se nitidamente essenciais e indispensáveis ao desempenho das suas atividades, razão pela qual lhe assiste direito ao crédito de PIS e COFINS decorrentes de tais despesas;*

h) *Em relação ao tópico “Créditos de Notas Fiscais e Notas Fiscais ME” (item 7 do Termo de Verificação Fiscal), reiterou sua argumentação no sentido de incluir os valores do “centro de custo agrícola”. Também por estarem relacionadas à produção de açúcar e álcool, as despesas relacionadas pela fiscalização como “7.1.2 cc não lig prod” (limpeza operativa, administração de pessoas, águas residuais, almoxarifado, armazéns, laboratórios etc) ensejariam o aproveitamento de créditos;*

i) *Reiterou a argumentação relativo à essencialidade dos insumos, mesmo que ligados à atividade agrícola, em relação aos itens “7.1.3 – ccp mat n prod”, “7.2.1 agrícola”,*

“7.2.2 combustível não prod” e “7.2.3 graxas e lubr não útil. prod”;

j) *No tocante ao item “7.2.4 embalagens”, alegou que, mesmo não integrando o produto final, as embalagens configuram custos imprescindíveis à individualização e transporte do produto em processamento, razão pela qual se enquadram ao conceito de insumo firmado pelo CARF.*

l) *As glosas sob rubrica “7.2.5 insumos indiretos” seriam igualmente improcedentes, pois a fiscalização glosou itens que reconheceu serem utilizados no processo produtivo, mas que alega não possuírem utilização direta no produto, valendo-se de conceito aplicável somente ao IPI;*

m) *Quanto ao item “7.2.6 não insumo prod”, informa tratar-se de produtos químicos utilizados nos laboratórios, limpeza do maquinário e no tratamento de efluente, atividades essenciais ao desenvolvimento das atividades da empresa;*

n) *Refutou as glosas de créditos sobre as despesas dos itens “7.2.7 – transporte interno” e “7.2.8 – portuárias – Notas Fiscais ME”, pois não se pode restringir o direito de crédito relativo às despesas com frete nas operações de venda, sob pena de ignorar a relação direta que esse tipo de despesa tem com o processo produtivo da Peticionária;*

o) *Quanto às despesas de energia elétrica (7.3 – energia 2011 (Cosan Bioenergia S/A)), percebe-se que a glosa decorreu de equívoco da fiscalização quanto aos fatos ocorridos.*

Isto porque 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;

p) Também seria improcedente a glosa sobre aluguel e condomínio de espaço (7.4 – não é locação), pois são todos eles utilizados nas atividades da empresa, não fazendo o inciso IV, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 qualquer distinção sobre que tipo de atividade (industrial, comercial, ou administrativa) deve ser exercida no local. Novamente menciona acórdão do CARF;

q) Sobre os créditos relativos à depreciação, reiterou que a atividade agrícola é parte integrante de seu processo produtivo, e a depreciação das máquinas nela empregadas dão, conseqüentemente, direito a crédito.

r) Solicitou a realização de perícia.

Da manifestação de inconformidade, sobreveio o acórdão, fls. 10804/10836, DRJ/Rio de Janeiro, cuja ementa é colacionada abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário:

2010 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos 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 incluídos no ativo imobilizado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano calendário:

2010 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos 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 incluídos no ativo imobilizado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano calendário:

2010 JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Cientificada da decisão do acórdão da impugnação, a contribuinte ingressou com recurso voluntário, no qual repisou os argumentos já explicitados anteriormente."

O presente processo foi pautado no CARF no dia 19 de julho de 2016, quando o Colegiado o converteu em diligência para

"1- 1. identificar a natureza (descrição do serviço ou bem adquirido, sua finalidade, local de aplicação) dos itens glosados, especificando a conta contábil a que se refere.

No caso dos centros de custos agrícolas foi determinado que fossem segregados os custos dos bens e dos serviços aplicados diretamente na produção agrícola.

Informar se os custos indiretos de produção agrícola e industrial integram os custos dos insumos de produção.

Segregar os serviços de transportes de insumos de produção dos demais serviços de transportes, como de máquinas, equipamentos, trabalhadores etc.

*Informar se nos encargos de depreciação os bens foram **registrados no ativo imobilizado** ou não, assim como se são bens de produção ou utilizados nas demais atividades da empresa."*

Foi elaborado RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA (e-fls. 11.022 e seguintes) NO QUAL a fiscalização constatou:

"No Termo de Verificação Fiscal os itens glosados estão discriminados em planilhas identificadas como anexos. Esses anexos foram elaborados com base nas planilhas apresentadas pela Cosan, em seus arquivos contendo as memórias de cálculo mensais, durante a ação fiscal. No item IV – Glosas do TVF, estão descritos os motivos das glosas feitas, considerando-se o centro de custo na qual a aquisição está vinculada, e quando não vinculada, através do grupo de mercadoria e material descrito no item, e ao final listadas nos Anexos II a VIII.

3. "1)1.Agrícola": - No anexo do TVF "II – Agrícola" estão os pagamentos de serviços feitos na área rural, à prestadores pessoas jurídicas. Este anexo está sendo complementado com os lançamentos contábeis do serviço executado pelos prestadores resultando na planilha "AGRICOLA CARF". Esta planilha contém o número do lançamento contábil, a data do lançamento, os dados dos fornecedores, a descrição dos serviços prestados, o local da aplicação, a base de cálculo e as contas contábeis com os respectivos valores contabilizados. As contas com lançamentos do "Anexo II – Agrícola" são:

4. Os serviços, lançados na conta 2010301017 – Transitória Prestador Genérica, foram utilizados na lavoura de fornecedores de cana de açúcar. Por se tratar de uma conta transitória, os

lançamentos são feitos a debito e credito nos mesmos valores. Assim não são considerados custos ou despesas, apenas transitam pelo passivo, em razão de haver uma troca de serviços com cana de açúcar, servem apenas para registros dos valores.

Da mesma forma, as contas 2010401119 – ISSQN – TRANSITORIA e 2010401118 – INSS – TRANSITORIA, que são transferidos para 2010401019 – ISSQN A DÉBITO e 2010401037 – INSS – RETENÇÃO SERVIÇOS PRESTADOS PJ A DÉBITO, descontados dos pagamentos feitos aos prestadores de serviços, transferidos para os fornecedores, e recolhidos pela Cosan.

5. “1) 7.1.1 cc agrícola, 7.1.2 cc não lig prod, 7.1.3 não é ins prod ccc, 7.2.5 insumos indiretos,

7.2.6 não ins prod e 7.2.7 transporte interno” fazem parte do Anexo VI – NOTAS FISCAIS do Termo de Verificação Fiscal. Selecionados estes itens no Anexo VI, e elaborada planilha com acréscimo das contas contábeis em que foram feitos os lançamentos nos respectivos itens, visando atender o solicitado no item “1” da diligência, denominado “NOTAS FISCAIS CCCARF CONTAB”. As glosas de “7.2.8 portuárias” estão no anexo “NOTAS FISCAIS ME CONT CARF”.

6. Em “2” é solicitada a separação entre os custos dos bens e dos serviços aplicados diretamente na produção agrícola (“7.1.1 - cc agrícola”). As aplicações das aquisições feitas pela empresa foram determinadas pelos centros de custos a que foram vinculadas.

A planilha “NOTAS FISCAIS CCARF CONTAB” contém a coluna “B/S”, identificando “B” como bens e “S” serviços, na produção agrícola, e outra coluna “Descrição” resumindo a aquisição e a aplicação.

7. Em “3” pede-se informar se “7.1.2 cc não lig prod, 7.1.3 não é ins prod ccc, 7.2.5 insumos indiretos e 7.2.6 não insumo prod” integram os custos dos insumos de produção. No Termo de Verificação Fiscal estão as razões das glosas efetuadas, com fundamento na legislação em vigor, principalmente em função da definição do termo insumo. O primeiro critério para as glosas foi a vinculação feita pela empresa ao centro de custo da aquisição do bem ou serviço. No caso de “7.1.2 cc não lig prod” as glosas estão vinculadas a custos administrativos e aos que não fazem parte do processo de fabricação (armazéns, tratamento de água residuais e balanças). As glosas apresentadas no “7.1.3 ccp mant n prod” referem-se às aquisições que apesar de estarem vinculadas à centros de custos de produção não podem ser ter sido utilizados na fabricação do álcool e açúcar, pois são peças de máquinas agrícolas ou serviços de coleta e transporte de resíduos e lixos. O segundo critério para se efetuar as glosas, em razão da não vinculação dos bens e serviços a centro de custos foi utilizar a informação das planilhas apresentadas pela empresa a qual grupo de mercadoria a aquisição esta vinculada. Assim em “7.2.5

insumos indiretos” estão as aquisições que são aplicadas em na manutenção das instalações das edificações da indústria (barras, chapas, tubos metálicos; perfis estruturais metálicos) ou de pequenos componentes de veículos, máquinas como rolamentos, plásticos, pregos, rebites, grampos, que não são insumos de produção. Nas glosas identificadas em “7.2.6 não insumo prod” as aquisições estão em grupos de mercadorias que não fazem parte da fabricação pela sua própria origem, materiais de laboratório, produtos químicos para análises ou tratamento de água e transformadores. Concluindo nenhuma glosa constantes desses itens integram os custos de insumos de produção.

8. As glosas “7.2.7 transporte interno” (“4”) trata-se de empresas prestadoras dos serviços de transporte do açúcar para exportação ou para o mercado interno. A razão da glosa é a identificação feita pela Cosan de pagamentos de diárias de caminhões, diferentemente das despesas do transporte do açúcar na operação de venda identificadas como “serviço frete rodoviário me pj” ou “serviço frete rodoviário mi pj”, estas não glosadas. Essas diárias de caminhões na usina são pagas para transporte do açúcar dentro das diversas instalações da usina, como por exemplo para armazenagem. Portanto se trata de serviços de transportes do produto acabado, geralmente para o seu armazenamento e posterior embarque para envio aos destinatários das vendas.

9. Em “5” pede-se informar se os bens glosados com o motivo “8.2 não utiliz prod” foram registrados no ativo imobilizado ou não e se são bens de produção ou utilizados nas demais atividades da empresa. Não são bens de produção. Com base na vinculação do centro de custo feito pela empresa e da natureza do bem, tratam-se instrumentos, aparelhos, peças ou partes de equipamentos utilizados em laboratórios, tratamento de águas, operações de limpeza, na área da saúde e segurança do trabalho para atendimento de funcionários e na área administrativa, equipamentos de informática, portanto utilizados em atividades diversas das ligadas à produção. No “Anexo VIII Depreciação” do Termo de Verificação Fiscal os bens estão identificados com o respectivo número do registro no imobilizado da empresa”

A Recorrente manifestou-se acerca do referido laudo às e-fls. 11.041 e seguintes, discorrendo sobre cada glosa, no que assim pode ser sintetizado:

Em relação ao conceito de insumos, a Recorrente sustenta que rege-se pela essencialidade e relevância, razão pela qual todos os bens apresentados gerariam créditos.

Quanto à diligência, afirma que as planilhas que acompanharam o Termo de Verificação Fiscal não colaboram para a solução do problema, havendo muitas despesas dentro de um mesmo centro de custos.

No que diz respeito às despesas alocadas em "Agrícolas", a Recorrente sustenta que os valores que supostamente apenas transitaram pelo passivo efetivamente devem ser computadas como custo.

Insurge-se contra o fato da fiscalização haver partido da premissa de que o processo produtivo apenas tem início com a transformação da cana de açúcar no engenho, excluindo toda a área agrícola do processo produtivo, sustentando que todos os bens e serviços das etapas produtivas devem ser consideradas no processo produtivo, inclusive os centros de custo mencionados como administração e alojamento agrícola

Alega que os centros de custo “7.1.1. c c agrícola, 7.1.2 cc não lig prod, 7.1.3 não é ins prod ccc”, 7.2 Centros de Custos não identificados, 7.2.5 insumos indiretos, 7.2.6 não insumo prod, 7.2.7 transporte interno e 7.2.8 portuarias – NOTAS FISCAIS ME, 8.2. Depreciação- não utiliz prod” integram o processo produtivo da Recorrente.

Defende que o centro de custo "7.1.1. c c agrícola", em relação ao qual a Diligência determinou a separação entre os custos dos bens e dos serviços aplicados diretamente na produção agrícola, são aplicados diretamente na produção agrícola, eis que são peças ou serviços utilizados na produção agrícola.

Entende que os itens constante do centro de custo "7.1.1 cc não lig prod" são relativos armazens, tratamento de águas residuais, serviços com laboratórios de análises de solo, material de manutenção de máquinas, e balanças, que segundo a Recorrente integram o processo produtivo.

Defende que o centro de custo "7.1.3 não e ins prod ccc", tratado pela própria fiscalização como peças de máquinas agrícolas ou serviços de coleta e transporte de resíduos e lixos gera crédito por integrar o processo produtivo.

Sustenta que o centro de custo "7.2.5 insumos indiretos" geram créditos eis que referem-se a produtos utilizados nas edificações da indústria (barras, chapas, tubos metálicos, perfis estruturais metálicos) ou de pequenos componentes de veículos como rolamentos rebites e grampos.

Argumenta que o centro de custo “7.2.6 não insumo prod” geram créditos eis que são materiais de laboratório ou produtos químicos para análise ou tratamento de água e transformadores, e para limpeza de equipamentos industriais

Aduz que o centro de custo “7.2.7 transporte interno”, que a diligência determinou que fossem separados os transportes de insumos dos demais transportes, a Recorrente entende que tratam-se de despesas com o transporte do açúcar dentro das diversas instalações da usina.

Afirma que o centro de custo “8.2 não utiliz prod” refere-se a máquinas como esmerilhas, talhas, agitadores, amostradores, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, carretas, centrifugadores, densímetros, desfibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, lavadores, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tornos, transceptores, veículos, etc. (...)" (fl. 29 do TVF)

Em relação a estes itens, a REsolução que determinou a diligência determinou a apuração se foram registrados no ativo imobilizado ou não, assim como se são bens de produção ou utilizados nas demais atividades da empresa. ESTA INFORMAÇÃO NAO EXISTE.

A Recorrente reitera os argumentos acerca de bens e serviços que não foram objeto da diligência.

- I. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA - ITEM 2.
- II. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE CANA - ITEM 3
- III. ÓLEO DIESEL UTILIZADO NAS MÁQUINAS AGRÍCOLAS E CAMINHÕES
- IV. CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - AGRÍCOLA
- V. CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - COMBUSTÍVEL DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS - COMB N PROD.
- VI. CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - LUBRIFICANTES E GRAXAS.
- VII. CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - EMBALAGEM DE TRANSPORTE.
- VIII. CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - DESPESAS PORTUÁRIAS para armazenamento de açúcar e álcool produzido.
- IX. ENERGIA consumidas em 2010 mas cujas notas foram emitidas em 2011.
- X. ALUGUEL DE BENS utilizados na fase agrícola.
- XI. GLOSAS DE DEPRECIAÇÃO de bens utilizados na área agrícola.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad. Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso é tempestivo, a matéria é de competência do presente colegiado razão pela qual dele conheço.

2. Preliminares

A Recorrente suscita preliminar de nulidade "... em face da utilização incorreta e restritiva do conceito de insumo, que culminou na insuficiência da motivação da glosa dos créditos pretendidos pela Recorrente." (e-fls. 10.923).

Contudo, tal argumento confunde-se com o mérito razão pela qual deve ser afastada para que a discussão deste argumento seja realizada na fase apropriada.

3. Mérito

Sinteticamente, trata-se de Recurso Voluntário no bojo do qual analisa-se o direito à glosa de créditos de PIS e de COFINS não cumulativos, na produção de álcool e açúcar.

3.1. Conceito de CUSTO e DESPESA e o creditamento de PIS e COFINS.

Acerca do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o recente voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

"Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de

Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à

obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto

compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

*"Demarcadas tais premissas, 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 aceção 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.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

*Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*

*Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto

compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta 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.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não

estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja,

reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas,

testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao 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;

*2. 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.*

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

A partir das considerações acima, afasto a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos das contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº

10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."

Estabelecidas estas premissas, é de se iniciar a análise dos pontos controvertidos.

3.2. Despesas agrícolas (item III.4.1 do RV, item 1 do TVF)

As referidas "despesas agrícolas", conforme o TVF (e-fls. 62) são gastos incorridos nas atividades agrícolas da empresa, *verbis*:

"Contem despesas de notas fiscais de prestação de serviços pagas a fornecedores pessoas jurídicas, com atividades de transporte, fornecimento de mão de obra, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar e serviços gerais na lavoura. Não foram aceitas como base de créditos por estarem todas vinculadas aos centros de custos agrícolas identificados como: Administração, Alojamento Agrícola, Carregamento/Reboque de Cana, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Picada, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Corte Mecanizado Cana Administrada, Corte Mecanizado Cana Fornecedores, Desenvolvimento Agrônômico, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina de Implementos, Outras Culturas Agrícola, Projeto Sorgo, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Mecanizado, Reboque de Cana, replanta Cana Soca, Serviços Auxiliares, Serviços de Fornecedores de Cana, Serviços, Habitação, Transporte Cana, Trato Cana, Trato Planta, Trato da Soca e Vinhaça." (destaques nossos)

O próprio TVF afirma que a motivação da realização das glosas é o fato delas serem referentes à lavoura de cana de açúcar, *verbis*:

"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. Foram apresentados e glosados os seguintes totais mensais." (e-fls 63. Grifos não constantes do original)

Tratando-se de uma empresa que se dedica ao cultivo da cana de açúcar para a fabricação do açúcar e do álcool, portanto agroindustrial, aliás, em conformidade com o seu contrato social e com o laudo técnico trazido aos autos, os bens e serviços da fase agropecuária devem ser admitidos como custos da atividade produtiva.

Análise análoga foi realizada por este colegiado no dia 25.09.2018 quando do julgamento do já referido processo 10880.733462/2011-63, ocasião na qual foi reconhecido o direito a crédito relativo a fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool.

Mantendo o entendimento já esposado no supra referido julgamento, admite-se que a glosa imposta pela fiscalização deve ser revertida em relação aos bens e serviços

mencionados, eis que tratam-se de custos essenciais à fase agrícola da atividade industrial, exceto os bens ligados à "administração".

"Contem despesas de notas fiscais de prestação de serviços pagas a fornecedores pessoas jurídicas, com atividades de transporte, fornecimento de mão de obra, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar e serviços gerais na lavoura. Não foram aceitas como base de créditos por estarem todas vinculadas aos centros de custos agrícolas identificados como: Administração, Alojamento Agrícola, Carregamento/Reboque de Cana, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Picada, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Corte Mecanizado Cana Administrada, Corte Mecanizado Cana Fornecedores, Desenvolvimento Agrônomo, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina de Implementos, Outras Culturas Agrícola, Projeto Sorgo, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Mecanizado, Reboque de Cana, replanta Cana Soca, Serviços Auxiliares, Serviços de Fornecedores de Cana, Serviços, Habitação, Transporte Cana, Trato Cana, Trato Planta, Trato da Soca e Vinhaça."

Conclusivamente, a fase agrícola do processo produtivo de cana de açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

3.3. Despesas com Arrendamento Agrícola (item III.4.2 do RV, item 2 do TVF)

Em relação às despesas com arrendamento agrícola realizadas por empresas dedicadas à agroindústria, entendo que tratam-se de insumos, merecendo destaque o Acórdão n. 3403-002.318, proferido em 25.06.2013, de relatoria do I. Conselheiro Ivan Alegretti; e que perdura atual, conforme ilustra o já mencionado acórdão 3302.005.844 proferido no processo 10880.733462/2011-63, bem como o Acórdão 3201-004.164 proferido em processo análogo, onde restou entendido que 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, limitado ao direito que a Recorrente tem direito na parceria.

Importante salientar que a Lei n. 10.865/2004 veda o arrendamento mercantil de bens que já integraram o patrimônio da pessoa jurídica, o que deve ser observado.

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de

2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Por estes motivos, entendo que o arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas e de coligadas se caracterizam como custos do processo produtivo, devendo ser reformada a decisão sob exame para que seja revertida a glosa, observando-se as limitações legalmente impostas ao exercício deste direito.

3.4. Despesas com aquisição de cana (item III.4.3 do RV, item 3 do TVF)

A fiscalização, conforme o TVF, glosou todas as despesas com aquisição de cana realizadas de (i) empresas que não exercem atividades agropecuárias e (ii) realizadas na entresafra.

A DRJ reformou em parte tal decisão, entendendo que apesar de não serem denominadas agroindustriais, possuem como CNAE secundária atividade relativa a cana de açúcar, mas mantendo a glosa daquelas que não possuem no CNAE atividade agropecuária, verbis:

"Quanto às aquisições de cana de açúcar de empresas que não exercem a atividade agropecuária entendo que a glosa deve, em parte, ser revista. É que em pesquisa ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (vide folhas 10798 a 10803) constatei que a quase totalidade das empresas relacionadas na planilha de folhas 82 e 83 possui como CNAE secundária a atividade "plantio de cana de açúcar" o que as qualifica como geradoras do crédito presumido glosado.

Excetuam-se as empresas DESTILARIA AUTONOMA SANTA HELENA DE IBATE LTDA – ME (CNPJ 49.041.080/0001-12) e JPC ADM. EMPREEND. E PARTIC.S/C LTDA (CNPJ 47.745.211/0001-17) que por não exercerem atividade agropecuária, ensejam a manutenção das glosas."

A Recorrente insurge-se contra três aspectos da decisão, que passarão a ser analisados a partir de agora.

O primeiro deles é uma questão matemática. A DRJ manteve a glosa da aquisição realizada de duas empresas, sejam elas a "Destilaria Autônoma Santa Helena de Ibaté Ltda - ME." e "JPC Adm. Empreend. e Partic. LTDA.", contudo o valor atribuído a tais glosas teria sido superior ao valor real (e-fls. 10.879) no que a Recorrente está certa, devendo ser reformada a decisão no que diz respeito ao aspecto matemático.

O Segundo deles trata-se de uma questão meritória e consiste no fato da DRJ haver mantido a glosa sobre as despesas de aquisição de cana das empresas "Destilaria Autônoma Santa Helena de Ibaté Ltda - ME." e "JPC Adm. Empreend. e Partic. LTDA." sob o argumento de que as empresas não possuem a atividade agrícola no seu CNAE.

Este direito encontra-se previsto na Lei n. 10.925/2004, especificamente no seu artigo 8º, cujos principais trechos são abaixo transcritos.

"Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, (...) destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens (...) adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003."

Efetivamente a norma é omissa no que diz respeito à necessidade da empresa vendedora possuir em seu CNAE a atividade agropecuária, limitando-se a afirmar que ela deverá "exercer atividade agropecuária."

A tese defendida pela Recorrente não encontra eco em algumas Turmas deste colegiado, merecendo destaque o Acórdão 3201-004.164 proferido nos autos do processo 10880.953117/2013-14 no dia 28 de agosto de 2018, que NEGA o referido crédito.

Contudo, admite-se que esta não é a melhor interpretação do referido dispositivo legal, que não exige que a empresa vendedora seja uma empresa agropecuária (uma questão formal, de direito), mas sim que exerça a atividade agropecuária (uma questão material, fática). Se a empresa vendedora cultiva e vende cana de açúcar é possível afirmar que ela é uma empresa agropecuária, embora isto possa não constar do seu CNAE. Não se entende que isto seja um desapego ao rigor técnico que norteia o direito tributário, que até por força do adágio "pecunia non olet" se preocupa mais com os fatos ocorridos do que com a roupagem a eles atribuídos pelos contribuintes.

No caso concreto, em que pese o fato das empresas não possuírem atividade agropecuária no CNAE, não há controvérsia nos autos de que elas efetivamente venderam os produtos agrícolas para a Recorrente, sendo a inexistência da referência no CNAE uma

formalidade que pode ser ultrapassada pela aferição fática da atividade agropecuária das referidas empresas, que jamais foi contestada.

Assim, por esta razão, não havendo discussão acerca da realidade fática da venda, é de se dar provimento a este ponto do Recurso Voluntário a fim de reverter a glosa dos créditos relativos aos produtos agropecuários adquiridos pelas referidas empresas.

O Terceiro ponto refere-se à cana adquirida na entressafra, cujos créditos da aquisição foram glosados pela DRF, mantidos pela DRJ, sobre os quais a Recorrente alega que a cana adquirida na entressafra era "... utilizada como muda o tratamento e futuro plantio na lavoura, sendo plausível e constituindo legítimo insumo utilizado no processo produtivo da Recorrente." Efetivamente, o motivo para a glosa da cana utilizada como muda é a desconconsideração da fase agrícola como parte do processo produtivo e, superado este paradigma, é de se, neste ponto, reformar a decisão atacada.

Conclusivamente, o fato da empresa vendedora não possuir CNAE relativo a atividade agropecuária não impede que pelos compradores sejam aproveitados créditos sobre eventuais produtos agropecuários por ela vendidos e, levando-se em consideração a premissa de que a fase rural integra o processo produtivo, o fato de existir uma entressafra é irrelevante para a apropriação dos créditos.

3.5. Despesas com Óleo diesel (item III.4.4 do RV, item 4 do TVF)

O TVF glosou os créditos referentes ao óleo diesel empregado pelas máquinas e veículos na fase agrícola, o que fez a partir da premissa de que a fase agrícola não comporia o processo produtivo, e que a industrialização dos produtos finais utilizaria apenas o vapor obtido da queima do bagaço da cana e de eletricidade, *verbis*:

"Composta por notas fiscais de venda de óleo diesel, que são descontadas dos créditos nas aquisições de óleo diesel, devido à impossibilidade da identificação no momento da aquisição do óleo. A empresa adquire óleo diesel de acordo com as notas fiscais de entrada constantes na planilha "Notas Fiscais" e, revende parte desse combustível, emitindo notas fiscais de saída com CFOP 5656 ou 6656 (venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados ao consumidor ou usuário final).

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. A indústria utiliza-se do vapor d'água, gerado com a queima do bagaço da cana para mover picadores, desfibradores, moendas, destilarias, etc, bem como de energia elétrica necessária em vários setores da indústria.

Dessa forma as aquisições de óleo diesel foram glosadas na planilha "Nota Fiscal" e como consequência não foram consideradas as deduções na base de créditos dos totais da planilha "óleo diesel".

Com fundamento no Laudo Técnico a Recorrente alega a essencialidade do óleo diesel na fase agrícola do processo produtivo, eis que ele é o combustível que movimenta as máquinas agrícolas em geral e os caminhões necessários ao cultivo e colheita da cana, o que somente pode ser desconsiderado na hipótese de se desconsiderar a fase agrícola como fase do processo produtivo.

Efetivamente, geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados diretamente no processo industrial, como aqueles que alimentam as máquinas agrícolas e que transportam os insumos, peças de manutenção e as próprias máquinas, desde que essenciais à atividade, razão pela qual é de se dar provimento ao Recurso Voluntário, no que diz respeito a este ponto.

3.6. Glosas realizadas por Centros de Custo.

Quando da fiscalização foram glosados créditos com base em centros de custos, *verbis*:

"Foram selecionados os itens vinculados a centros de custos que não estão ligados diretamente com a produção, não podendo ser considerados bens e serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e álcool. São aquisições utilizadas na área agrícola, setores administrativos da empresa ou de apoio, não ligados diretamente com a fabricação dos produtos destinados à venda."

Estes centros de custos serão analisados individualmente a partir deste momento.

3.6.1. Centro de Custo Agrícola (CC Agrícola - Item III.4.5.1 do RV e 7.1.1 do TVF)

Neste centro de custo foram glosadas despesas vinculadas a diversos centros de custos referentes à fase agrícola, resumidamente 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, que a fiscalização e a DRJ entenderam não compor o processo produtivo.

Partindo-se da premissa de que tratam-se de bens e serviços ligados à fase agrícola, em conjunto com a premissa de que a fase agrícola compõe o processo produtivo da Recorrente, o que se faz com fulcro no Laudo Técnico, razão pela qual não há como negar o direito de utilização do crédito a eles referentes, para dar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito a este argumento.

3.6.2. Centro de Custo não ligado à produção (CC não lig prod. item III.4.5.2 do RV e item 7.1.2 do TVF)

A fiscalização glosou os créditos referentes aos centros de custos não ligados diretamente à produção, *verbis*:

"Centros de custos não ligados diretamente com a produção: águas residuais, armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno, balança de cana, captação de água, central de

ar comprimido, manutenção de balanças, mecanização industrial, serviços de apoio armazéns e tratamento de água.

A DRJ manteve a referida decisão, da qual a Recorrente insurgiu-se sob o argumento de que os referidos itens são imprescindíveis ao processo produtivo.

Em relação aos referidos centros de custo, merecem destaque os seguintes:

3.6.2.1. Captação e tratamento da água para utilização na lavoura e na lavagem da cana.

Segundo o Laudo Técnico a captação e tratamento da água para utilização da lavoura é essencial para a fase agrícola da atividade industrial da Recorrente, razão pela qual deve ser revertida a glosa para que seja concedido o crédito a elas referentes.

3.6.2.2. Tratamento das águas residuais utilizadas na lavagem da cana.

O tratamento das águas residuais utilizadas na lavoura de cana é essencial à fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool que, inclusive, decorre de imposição legal, razão suficiente para que seja revertida a glosa e concedido o crédito a elas referentes.

3.6.2.3. Serviços de laboratório agrônômico que afere aspectos do solo e da cana, para que se possa conhecer detalhes das características da matéria prima.

Os Serviços de laboratório agrônômico por meio do qual se aferem aspectos do solo e da cana, para que se possa por sua vez conhecer detalhes das características da matéria prima a ser utilizada no processo industrial revela-se essencial à fase agrícola do processo industrial, razão pela qual deve ser revertida a glosa para que seja concedido o crédito a elas referentes.

3.6.2.4. Serviços de manutenção agrícola e industrial e limpeza operativa das máquinas, inclusive manutenção das balanças de cana.

Os serviços de manutenção agrícola e industrial, bem como aquilo que é denominado por "limpeza operativa" inclusive e especialmente realizados nas balanças de cana revelam-se essenciais à fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam mantidos os créditos.

3.6.2.5. Custos de armazenagem de produtos acabados, após a produção, na operação de venda.

Os custos de armazenagem do açúcar e do álcool, após a sua produção, subsumem-se ao conceito de operação de venda, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam concedidos os créditos.

3.6.3. Centro de Custo de produto e material não ligados à produção "CCP MAT N PROD" (item III.4.5.3 do RV e item 7.1.3. do TVF)

Sob a rubrica de "produto e material não ligados à produção" encontram-se peças das máquinas agrícolas, pulverizadores e serviços de limpeza, cujos créditos foram glosados, e a glosa confirmada pela DRJ por referirem-se à fase agrícola da produção.

No que diz respeito aos créditos glosados em razão de referirem-se à fase agrícola, deve ser reformada a R. decisão proferida pela DRJ em razão da adoção do *concessa venia* equivocado conceito de industrialização.

Ainda estão albergadas neste centro de custo despesas referentes a despesas com remoção de resíduos, bem como da torta, que é incorporada ao solo como fertilizante e de bagaço, utilizado para queima e produção de energia.

Também neste ponto deve ser dado provimento ao presente Recurso Voluntário.

3.6.4. Centros de custos não identificados (item 7.2 do TVF)

Foram analisados itens sem centros de custos, mas que pela identificação "**descrição grupo mercadoria**" e "**descrição material**" foi possível identificar a que se referem. No entanto, todos foram glosados pelo TVF, glosas mantidas pela DRJ, que foram objeto de Recurso Voluntário, e que passarão a ser analisados pormenorizadamente.

3.6.4.1. - Centro de custo não identificado "Agrícola" (item III.4.5.4 do RV e item 7.2.1 do TVF)

O Centros de Custo Agrícola refere-se, segundo o próprio TVF, a materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões.

O motivo da glosa é o fato de que as referidas máquinas são empregadas de forma essencial na fase agrícola da produção, fase esta que a fiscalização e a DRJ defendem não integrar a industrialização.

Acerca deste ponto a Recorrente afirma tratarem-se de itens já mencionados e utilizados no maquinário agrícola, maquinário este que o Laudo Técnico aponta como imprescindíveis à etapa agrícola do processo produtivo.

Efetivamente, demonstrado que o referido maquinário é imprescindível à fase agrícola que, por sua vez é imprescindível à industrialização, é de se dar provimento ao Recurso para reformar a decisão proferida pela DRJ para se reverter as glosas.

3.6.4.2. Centro de custo não identificado - combustíveis de máquinas agrícolas "comb n prod" (item III.4.5.5 do RV e item 7.2.2 do RV)

Esta glosa também atinge o óleo diesel utilizado na fase agrícola.

Mais uma vez, partindo-se da premissa de que a fase agrícola integra a industrialização e de que o óleo diesel é essencial para a fase agrícola, pois movimenta máquinas utilizadas na lavoura e caminhões essenciais ao cultivo da cana, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário, a fim de que sejam revertidas as glosas.

3.6.4.3. Centro de custo não identificado - Lubrificantes e Graxas "Lubr/graxas n prod" (item III.4.5.6 do RV e item 7.2.3 do TVF)

A autoridade fiscal glosou todos os créditos com graxas e óleos lubrificantes. Segundo o TVF (e-fls. 71) as graxas não dariam direito a crédito por ausência de previsão

legal, enquanto os óleos lubrificantes não dariam direito a crédito por terem sido utilizados na fase agrícola, que a fiscalização admite não integrar a industrialização.

Em relação à essencialidade das graxas e lubrificantes ao processo produtivo da cana, diante do Laudo Técnico e do senso comum não há dúvidas que a lubrificação é essencial às máquinas agrícolas.

Neste processo já foi firmado o entendimento de que a fase agrícola integra o processo de industrialização do açúcar e do álcool, razão pela qual, estabelecidas estas premissas, é de se admitir que os óleos e lubrificantes utilizados na cultura da cana são essenciais e relevantes para o ciclo produtivo, razão suficiente a que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário no que diz respeito a este ponto.

3.6.4.4. Centro de custo não identificado - Embalagem de transporte "Embalagem prod" (item III.4 .5.7 do RV e item 7.2.4 do TVF)

A autoridade fiscal glosou os créditos referentes a embalagens de container big bag, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres, entendendo que tratam-se de embalagens de transporte que não se adequam às hipóteses legais.

A Recorrente argumenta que as embalagens são custos indispensáveis à produção da Recorrente, enquadrando-se no conceito de insumos de que tratam as leis 10.637/02 e 10.833/03.

Efetivamente, este Colegiado possui entendimento de que "... no âmbito do regime não cumulativo, independente de serem de apresentação ou transporte, os materiais de embalagem 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." merecendo transcrição fragmento do lapidar voto proferido nos autos do processo 13804.002611/2005-00 no qual foi proferido o Acórdão 3302-005.548. Rel. Cons. Paulo Guilherme Déroulède, Sessão de 19 de junho de 2018.

"Por sua vez, a recorrente aduz que tanto as embalagens de transporte quanto de apresentação e que a distinção não se presta para aferição da possibilidade de creditamento.

Venho fazendo distinção entre embalagens destinadas meramente ao transporte daquelas destinadas não só ao transporte, mas também à manutenção da qualidade do produto a ser vendido. Porém, curvo-me ao entendimento deste colegiado, que, reiteradamente, vem adotando a posição majoritária de conceder créditos sobre materiais de embalagem destinados também a transporte, bem como outras turmas julgadoras deste conselho e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Neste sentido, citam-se os acórdãos abaixo:

Acórdão nº 3302004.890:

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

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 e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

Acórdão 3201003.454:

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

Acórdão nº 3402004.880:

CRÉDITO. PALLETS DE MADEIRA PARA TRANSPORTE. AQUISIÇÃO E REPAROS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda, de modo que é indispensável e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está relacionado à atividade da Recorrente, dando direito ao crédito como insumo do processo produtivo.

Acórdão nº 9303006.068:

COOPERATIVA PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "PALLETS" DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO "STRETCH". PROCESSO DE "PALLETIZAÇÃO". DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado.

Assim, os "pallets" utilizados para armazenagem e movimentação das matérias primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, devem ser considerados como insumos. Da mesma forma, os materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo "stretch" são insumos pois indispensáveis ao adequado armazenamento e transporte das mercadorias produzidas pela Contribuinte, face ao tamanho reduzido das embalagens.

De fato, a distinção entre embalagens de apresentação e embalagens de transporte é própria do IPI e importa na

caracterização da ocorrência ou não da operação de industrialização e definição da incidência do IPI quando condicionada à forma de embalagem (artigo 3º da Lei nº 4.502/1964), ou seja, situações que em nada se assemelham à tratada nas legislações do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos. Salienta-se que a legislação do PIS/Pasep e Cofins quando quis utilizar definições do IPI o fez expressamente, como no §3º do artigo 10 da Lei nº 11.051/2004:

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas: (Vigência)

[...]

§ 3º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se os conceitos de industrialização por encomenda do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Por outro lado, as INs SRF nº 247/2002, artigo 66, e nº 404/2004, artigo 8º, ao disporem sobre o conceito de insumo, não distinguiram embalagem para apresentação de material para transporte.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter a glosa sobre gás nitrogênio, tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretas plásticas, bombonas plásticas, fio de nylon, estrados de madeira (pallets) e caixas de papelão, mencionados no Quadro VII Insumos Glosados da efl. 474."

Assim, conclusivamente, é de se dar provimento ao presente Recurso Voluntário para que sejam revertidas as glosas sobre materiais de embalagem constantes no Centro de Custos "Embalagem de Transporte".

3.6.4.5. Centro de custo não identificado - "Insumos indiretos" (item III.4.5.8 do RV e item 7.2.5 do TVF)

A Fiscalização glosou o crédito referente a itens utilizados em máquinas agrícolas e parque industrial como 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 e vigas de aço, adesivos, grampos, borrachas, tubos, conexões e flanges, dentre outros.

A Recorrente sustenta que tais bens são peças de reposição de máquinas e que seus créditos somente não foram aceitos em relação do fato de não entrarem em contato direto com o produto final.

Contudo, os bens de que tratam este centro de custo são tipicamente integrantes do ativo imobilizado, sendo que era ônus processual da Recorrente demonstrar que não se encontram imobilizados, ônus do qual ela não se desincumbiu.

Alias, este foi o mesmo entendimento adotado no já mencionado Acórdão 3201-004.164, proferido nos autos do processo 108880.953117/2013-14, análogo a este:

" I - Por unanimidade de votos manter as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos variados tios de partes e peças que foram creditados, não como bens do ativo imobilizado, mas como insumos, identificados no Centro de Custo Não identificado "insumos indiretos" (...) Não obstante a glosa como insumo, deve ser concedido ao Recorrente o direito ao crédito correspondente à depreciação dos bens que deveriam ser ativados."

Por este motivo, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito a este tópico.

3.6.5. Centro de Custo não identificado - Produtos Químicos não utilizados na produção "PQUÍMICO N PROD" (item 7.2.6)

PRODUTOS QUÍMICOS PARA ANÁLISE LABORATORIAL. A Recorrente (e-fls. 10.906) insurge-se contra a glosa dos produtos químicos utilizados nas análises laboratoriais e para a limpeza do maquinário industrial, como materiais de laboratório, produtos químicos, reagentes e corantes e tratamento de água.

Partindo-se da premissa de que a fase agrícola integra o processo produtivo, bem como a de que os produtos químicos são essenciais à fase agrícola, entendo que deve ser revertida a glosa sobre tais produtos.

PRODUTOS QUÍMICOS PARA A LIMPEZA DAS MÁQUINAS. Em relação aos produtos químicos utilizados para a limpeza das máquinas, entendo os referidos produtos são indispensáveis à manutenção do maquinário, manutenção esta por sua vez é essencial ao processo produtivo, razão pela qual é de se dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas.

Quanto aos produtos químicos utilizados para o tratamento de água afluyente (ou efluente) do processo produtivo, também deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa imposta pela fiscalização, até porque o referido tratamento de efluentes é um dever jurídico da Recorrente.

3.6.6. Centro de custo não identificado - Transporte Interno "transp interno"

O TVF tratou o centro de custo "transp interno" como aquele referente aos custos de diárias para o transporte de mercadorias entre estabelecimentos ou produtos acabados dentro da indústria.

"Notas fiscais identificadas em "descrição grupo mercadoria" serviços transporte de carga pessoa jurídica e constando como materiais diárias de caminhões usina me. As despesas são pagamentos de diárias de caminhões, sem previsão legal para apropriação de créditos. Existe direito ao crédito quando se tratar de fretes ligado necessariamente a uma operação de

venda, que não é o caso. Dessa forma, a movimentação de mercadorias entre os estabelecimentos, ou de produtos acabados dentro da indústria, não geram créditos."

O entendimento foi mantido pela DRJ, no sentido de que apenas o frete na operação de venda geraria direito a crédito.

A Recorrente insurgiu-se sob o argumento de que as despesas relativas à movimentação dos insumos entre os estabelecimentos do contribuinte também gerariam créditos.

Efetivamente, o entendimento deste Colegiado é no sentido de que os fretes de produtos em elaboração entre estabelecimentos da própria Recorrente fazem jus ao crédito, eis que integra o processo produtivo, como se extrai do já mencionado Acórdão 3302.005.844 de relatoria do I. Conselheiro Walker Araújo.

"Segundo a Recorrente, trata-se de frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração. Levando em consideração o que foi explicitado no tópico 3.6, entendo que o creditamento deve ser deferido, posto que esta dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica."

Por estes motivos, tratando-se de despesas inerentes ao processo produtivo, é de se dar provimento ao presente Recurso Voluntário para que sejam revertidas as glosas dos créditos relativos às despesas com movimentação de insumos dentro da unidade da Recorrente.

3.6.7. Centro de custo não identificado -Despesas Portuárias "PORTUARIAS-NOTAS FISCAIS ME" (Item III.4.5.11 do RV e item 7.2.8 do TVF)

Foram glosadas despesas portuárias da Recorrente como serviços de estufagem, inspeção de carga, pegas de container, pré-stacking (pré empilhamento dos containers na zona portuária) etc.

A motivação da glosa, segundo o TVF foi o fato de que o inciso IX do artigo 3 da Lei 10833/03 prevê apenas os fretes e a armazenagem, não incluindo despesas com movimentação, liberação, análise, inspeção e agenciamento de cargas.

A Recorrente sustenta, todavia, que a norma constante no inciso IX do art. 3 das leis 10.637/02 e 10.833/03 ampliou a hipótese de creditamento às operações de armazenagem para venda, no sentido de que todos os custos relativos à armazenagem já estariam abrangidos pelo conceito de "operação de venda", e que o fato de haver encerrado o processo de fabricação não implica a conclusão do processo de produção.

Esta questão é controvertida no âmbito do CARF, havendo decisões contrárias à concessão do crédito, exemplificativamente o Acórdão 9303-004.383 de 08.11.2016. No entanto, admito o entendimento segundo o qual os gastos com logística na venda das mercadorias encontram-se abrangidas pela expressão "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda" conforme o inciso IX do artigo 3 das leis 10.833/03 e Lei 10.637/2002, posição já adotada quando do julgamento do Processo 10.880.653302/2016-46 em 25 de setembro de 2018, quando foi proferido o Acórdão 3201-004.221.

3.6.8. Energia - "Energia 2011 - Cosan S/A bioenergia" (item III.4.5.12 do Recurso Voluntário, item 7.3 do TVF)

Foram glosados créditos de energia pelo argumento de que o inciso III do parágrafo primeiro do artigo 3 da Lei 10.833/03 admite o crédito das despesas de energia incorridas no mês, o que não corresponde ao caso concreto, eis que notas de diversos anos foram emitidas no mesmo dia, e ainda foram apropriadas despesas com geração de energia, considerando as unidades geradoras como um centro de custo das usinas.

A Recorrente sustenta que apesar das notas fiscais haverem sido emitidas posteriormente, os créditos foram apropriados no mesmo período em que foram realizadas as despesas, e que o equívoco não passou do descumprimento de uma obrigação acessória, que não tem como condão impedir o aproveitamento do crédito.

Efetivamente entendo que assiste razão à Recorrente eis que tendo sido os créditos apropriados de forma correta, a data da emissão da nota fiscal é irrelevante.

3.6.9. Aluguel de bens - "não é locação" (item III.4.5.13 do Recurso Voluntário - Item 7.4 do TVF)

A fiscalização glosou os créditos referentes a despesas como "agenciamento de publicidade, aluguel de palco, tapeçaria, audio e vídeo, bebidas, circo, marionetes, plantas, flores, condomínio, corretagem de aluguel de imóveis, filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, funerária, gelo, hotel e incorporação imobiliária, entendendo que tais pagamentos não estão ligados às atividades da empresa.

Em relação a este ponto a Recorrente não teceu qualquer esclarecimento acerca do emprego de tais bens e serviços no processo produtivo, muito menos na sua essencialidade ou indispensabilidade, razão pela qual entendo por manter a glosa.

3.7. Glosas de depreciação. (item III.4.6 do RV e item 8 do TVF)

A fiscalização glosou todos "... os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial...", estabelecendo alguns centros de custos de depreciações "não industriais", que serão analisadas individualmente.

3.7.1. Depreciação de bens utilizados na área agrícola "Agrícola"

A fiscalização glosou depreciação de colheitadeiras, 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, etc, todos vinculados a centros de custos agrícolas. (e-fls. 75)

Em relação a tais bens, a glosa ocorreu a partir da premissa de que a fase agrícola não integra a industrialização, premissa esta que não encontra eco neste Colegiado, razão pela qual devem ser revertidas as glosas sobre a depreciação dos bens que integram a fase agrícola.

3.7.2. Depreciação de bens não ligados à produção "nao lig prod" (item III.4.6.2 do Recurso Voluntário e item 8.2 do TVF)

A fiscalização glosou também créditos ligados a máquinas ligadas a diversos centros de custos que, pela análise do Laudo Técnico e pelo senso comum que deve nortear a atividade exegetica, relacionam-se com o processo produtivo do açúcar e do álcool, seja na fase agrícola ou na fase industrial, sejam eles

A Recorrente insurge-se contra tal glosa afirmando que os praticamente oito mil itens referem-se ao processo produtivo, seja na fase agrícola ou industrial propriamente dita.

Partindo-se do já mencionado paradigma de que a fase agrícola integra a industrialização, bem como o de que estes bens podem subsumir-se ao conceito de essencialidade em relação ao produto final, é de se dar provimento ao Recurso Voluntário a fim de que sejam revertidas tais glosas.

4. Dispositivo.

Conclusivamente, é de se afastar a preliminar de nulidade suscitada para que, no mérito, seja dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o creditamento sobre Carregamento/Reboque de Cana, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Picada, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Corte Mecanizado Cana Administrada, Corte Mecanizado Cana Fornecedores, Desenvolvimento Agrônomo, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina de Implementos, Outras Culturas Agrícola, Projeto Sorgo, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Mecanizado, Reboque de Cana, replanta Cana Soca, Serviços de Fornecedores de Cana, Transporte Cana, Trato Cana, Trato Planta, Trato da Soca e Vinhaça, despesas com arrendamento agrícola, despesas com aquisições de cana, despesas de óleo diesel utilizado na fase agrícola, bens e serviços inseridos no centro de custo agrícola, captação e tratamento da água para utilização da lavoura, serviços de laboratório agrônomo por meio do qual se aferem aspectos do solo e da cana, serviços de manutenção agrícola e industrial, limpeza operativa das máquinas, inclusive manutenção das balanças de cana, custos de armazenagem do açúcar e do álcool, peças e componentes de máquinas agrícolas e caminhões, óleo diesel, lubrificantes e graxas na fase agrícola, embalagens de transporte, insumos indiretos (como 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 e vigas de aço, adesivos, grampos, borrachas, tubos, conexões e flanges, dentre outros), materiais de laboratório; produtos químicos p/ análise (reagentes e corantes); produtos químicos p/tratamento de água, transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, despesas de energia, depreciações dos centros de custos agrícolas, depreciações de centro de custos agrícolas, depreciações dos centros de custos Águas Residuais; Águas Residuais - B.RET; Águas Residuais - COPI; Águas Residuais - DIAM; Águas Residuais - IASF; Águas Residuais - JUNQ; Águas Residuais - MUND; Águas Residuais - SERRA; Águas Residuais - USH; Balança de Cana; Higiene e Medicina do Trabalho; Labor.Industrial/Microbiológico - B.RET; Labor.Industrial/Microbiológico - COPI; Labor.Industrial/Microbiológico - DIAM; Labor.Industrial/Microbiológico - IASF; Labor.Industrial/Microbiológico - JUNQ; Labor.Industrial/Microbiológico - MUND; Labor.Industrial/Microbiológico - RAF; Labor.Industrial/Microbiológico - SERRA; Labor.Industrial/Microbiológico- USH; Laboratório Industrial e Microbiológico; Laboratório Meristema; Laboratório Meristema - IASF; Laboratório Meristema - RAF; Laboratório Teor Sacarose; Laboratório Teor Sacarose - B.RET; Laboratório Teor Sacarose - COPI; Laboratório

Processo nº 10880.723245/2014-16
Acórdão n.º **3302-006.736**

S3-C3T2
Fl. 47

Teor Sacarose - DIAM; Laboratório Teor Sacarose - IASF; Laboratório Teor Sacarose - JUNQ; Laboratório Teor Sacarose - MUND; Laboratório Teor Sacarose - RAF; Laboratório Teor Sacarose - SERRA; Laboratório Teor Sacarose - USH; Limpeza Operativa - COPI; Limpeza Operativa - DIAM; Limpeza Operativa - MUND.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

Processo nº 10880.723245/2014-16
Acórdão n.º **3302-006.736**

S3-C3T2
Fl. 48
