



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.723246/2014-52
ACÓRDÃO	9303-016.312 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	10 DE DEZEMBRO DE 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL RAIZEN ENERGIA S.A.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

DESPESAS DA FASE AGRÍCOLA. INSUMO DO INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 189.

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de “insumos do insumo”, permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Cofins não cumulativos.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com materiais de embalagens para proteção e conservação da integridade de produtos durante o transporte enquadram-se no conceito de insumos fixado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas.

FRETES DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativos.

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

Despesas portuárias – entre as quais, capatazia, estiva, movimentação de cargas, etc. - não se subsomem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais, há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

ARRENDAMENTO AGRÍCOLA PAGO A PESSOA JURÍDICA. DIREITO AO CRÉDITO.

Aplica-se também ao arrendamento de imóvel rural, prédio rústico, o direito ao crédito sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, previsto no Inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

EMENTAS APLICADAS À COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIAS APRECIADAS.

Aplicam-se ao PIS/Pasep as mesmas ementas elaboradas para a Cofins, por se tratar de idêntica matéria apreciada.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

FAZENDA NACIONAL. RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA CONTRÁRIO A DECISÃO EM SEDE DE REPETITIVO. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, pois o único paradigma indicado contraria decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), exarada no REsp 1.221.170/PR, a qual determinou o conceito de insumos a ser observado no âmbito das contribuições sociais não cumulativas.

RECURSO ESPECIAL. PARADIGMA REFORMADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada divergência interpretativa: para a caracterização de controvérsia jurisprudencial, é necessário que haja similitude fático-normativa entre as situações analisadas pelos paradigmas e aresto recorrido.

RECURSO ESPECIAL. OPOSIÇÃO A SÚMULA. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso (RICARF, art. 118, § 3o, aprovado pela Portaria MF no 1.634/2023).

RECURSO ESPECIAL. DISSENSO JURISPRUDENCIAL. DEMONSTRAÇÃO. REQUISITO.

A demonstração do dissenso jurisprudencial é condição *sine qua non* para admissão do recurso especial. Não caracterizada a demonstração suficiente da divergência de interpretação, inadmissível o conhecimento do recurso especial. O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando não restar demonstrada, analítica e suficientemente, a divergência jurisprudencial suscitada, em especial, a similitude fático-normativa entre as decisões paradigmas e o aresto recorrido.

SUJEITO PASSIVO. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO INATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido quando restar fundamento autônomo da decisão recorrida não atacado no recurso ou nos paradigmas apresentados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a embalagens de transporte interno, para, no mérito, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte, apenas no que se refere a despesas com arrendamento agrícola, despesas com partes e peças de reposição (restritas a 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), e a despesas portuárias, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, por unanimidade de votos, no que se refere a despesas com arrendamento agrícola, e despesas com partes e peças de reposição, restritas a 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. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario votou por dar provimento parcial em maior extensão abrangendo despesas portuárias, na condição de despesas com armazenagem.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais de divergência, interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-004.758**, de 25/10/2017, integrado pelo Acórdão nº 3402-005.711, de 23/10/2018.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscitou divergência quanto às seguintes matérias:

- 1) conceito de insumos
- 2) conceito de insumos e sua relação com o processo produtivo
- 3) creditamento de gastos relativos ao plantio da cana-de-açúcar e manutenção da lavoura
- 4) creditamento de despesas com embalagem de transporte
- 5) creditamento de despesas com combustíveis

Nacional.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao recurso especial da Fazenda

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, sustentando:

I – em preliminar: (i) a inadmissibilidade do recurso no tocante ao conceito de insumos em face da reforma do Acórdão paradigma nº 3801-00.037 pelo Acórdão nº 9303-005.616; (ii) a inadmissibilidade do recurso no tocante ao conceito de insumos em face da ausência de similitude fática do acórdão paradigma nº 9303-002.659; (iii) a inadmissibilidade do recurso no tocante aos créditos sobre despesas no plantio da cana-de-açúcar e manutenção da lavoura em face da ausência de similitude fática dos acórdãos paradigmas; (iv) inadmissibilidade do recurso no tocante aos créditos sobre despesas com combustíveis em face da ausência de similitude fática dos acórdãos paradigmas nº 3801-00.470 e nº 3301-001.290, e da reforma do paradigma nº 3801-00.470;

II – no mérito: a manutenção do acórdão recorrido, uma vez que teria afastado, de forma correta, a aplicação do restritivo conceito de insumo defendido pela Fazenda Nacional.

O sujeito passivo apresentou, ainda, recurso especial, suscitando divergência com relação às seguintes matérias:

- 1 - conceito de insumos no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos; paradigmas nº 9303-007.782 e nº 9303-007.512;

- 2 - créditos de PIS/COFINS sobre despesas agrícolas; paradigmas nº 3401-003.062 e nº 3302-005.844;
- 3 - créditos de PIS/COFINS sobre despesas com arrendamento agrícola; paradigmas nº 9303-004.918 e nº 3302-005.844;
- 4 – créditos de PIS/COFINS sobre despesas atinentes a centro de custo não ligado à produção; paradigma nº 3401-003.062;
- 5 – créditos de PIS/COFINS sobre dispêndios com partes de máquinas e peças de reposição; paradigmas nº 3302-005.844 e nº 9303-004.918;
- 6 – créditos de PIS/COFINS sobre despesas com fretes de produtos acabados; paradigmas nº 3803-003.749 e nº 9303-004.673;
- 7 – créditos de PIS/COFINS sobre despesas portuárias, estadia e armazenagem; paradigma nº 3302-005.844;
- 8 – créditos de PIS/COFINS sobre glosas de depreciação; paradigma nº 3302-005.844.

Em exame de admissibilidade, foi dado seguimento parcial ao recurso, admitindo-se a rediscussão das seguintes matérias:

- 2 – despesas agrícolas (ITEM 7.1.1 do RV), apenas no tocante às glosas de despesas referentes à COLHEITA DE CANA e OFICINA. Somente o paradigma nº 3302-005.844 foi considerado apto;
- 3 – despesas com arrendamento agrícola (ITEM 2 do RV);
- 4 – despesas relativas ao centro de custo não ligado à produção (ITEM 7.1.2 DO RV), quais sejam, dispêndios relacionados às oficinas, armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno e transporte industrial.
- 5 – despesas com partes e peças de reposição - “insumos indiretos” - (ITEM 7.2.5 do RV), apenas com relação às seguintes glosas: 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. Apenas o paradigma nº 3302-005.844 foi considerado apto;
- 6 – despesas com fretes de produtos acabados (ITEM 7.2.7 do RV);
- 7 – despesas portuárias, estadia e armazenagem, inclusive transporte/movimentação (ITEM 7.2.8 do RV);

O sujeito passivo interpôs Agravo, o qual foi parcialmente acolhido relativamente às seguintes matérias:

“das despesas agrícolas não reconhecidas”, mas apenas quanto às despesas com “reflorestamento”, “topografia” e “tratos culturais”; “das peças de reposição”, exclusivamente em relação às peças de máquinas agrícolas e “das glosas de depreciação”, esta especificamente em relação aos itens expressamente mencionados no paradigma.

(...)quais sejam: “colhedeira de cana picada, implementos agrícolas, mecanização agrícola, mecanização máquinas leves, mecanização máquinas médias, mecanização máquinas pesadas, oficina manutenção colhedeiros, oficina mec./manut./automotiva, oficina mecânica trator, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colhe, trato soca, vinhaça”.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional aduz: (i) em preliminar, que o recurso não deve ser admitido no que toca as despesas de estadia e armazenagem, uma vez que o paradigma

indicado, Acórdão nº 3302-005.844, não confere creditamento às despesas com estadia e armazenagem, admitindo apenas direito quanto às despesas portuárias; (ii) no mérito, que seja negado provimento ao recurso especial.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

Recurso especial da Fazenda Nacional

Do conhecimento

Em seu recurso, a Fazenda Nacional suscita divergência com relação às seguintes matérias:

- 1) conceito de insumos
- 2) conceito de insumos e sua relação com o processo produtivo
- 3) creditamento de gastos relativos ao plantio da cana-de-açúcar e manutenção da lavoura
- 4) creditamento de despesas com embalagem de transporte interno
- 5) creditamento de despesas com combustíveis

Passo à análise do conhecimento de cada matéria.

1) conceito de insumos

No tocante à primeira matéria, o paradigma nº 203-12.448, julgado em 17/10/2007, contraria decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), exarada no REsp 1.221.170/PR, a qual determinou o conceito de insumos a ser observado no âmbito das contribuições sociais não cumulativas. Nessa linha, este Colegiado não conheceu do recurso fazendário, em 21/06/2023, por unanimidade de votos.

Saliente-se, ademais, que, do cotejo entre os acórdãos paradigma e recorrido, não há como se vislumbrar qualquer tensão interpretativa específica quanto aos gastos discutidos no caso concreto: como, por exemplo, o paradigma julgaria, à luz do conceito de insumos que adota, os gastos específicos tratados no acórdão recorrido? Não há como responder, pois o paradigma indicado é genérico, não entrando na especificidade que a matéria de insumos requer, sobretudo para a demonstração de controvérsia interpretativa.

Do confronto dos arestos, o que se pode afirmar é que se configura mera divergência genérica de teses: de um lado, uma tese anacrônica e expressamente contrária ao conceito de insumos consolidado no REsp 1.221.170/PR; de outro, uma tese aderente, ao menos *prima facie*, à decisão do STJ.

Já no que toca ao paradigma nº 3801-00.037, verifica-se que foi reformado, na matéria objeto do recurso, pelo Acórdão nº 9303-005.616, publicado em 07/12/2017, no sítio do CARF na internet, antes da propositura do recurso especial fazendário.

Diante do exposto, voto pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional no que concerne à presente matéria.

2) conceito de insumos e sua relação com o processo produtivo

A matéria suscitada pela Fazenda Nacional é genérica, como aquela trazida no item precedente: mais uma vez, do cotejo entre os acórdãos paradigmas e recorrido, não há como se vislumbrar qualquer tensão interpretativa específica quanto aos gastos discutidos no caso concreto.

Veja-se que, em seu recurso, a Fazenda Nacional não se ocupa em demonstrar, de forma analítica, a similitude fática entre os arestos contrastados e, ainda, como os paradigmas indicados julgariam, à luz do conceito de insumos que adotam, dispêndios específicos tratados no acórdão recorrido.

Com efeito, a argumentação sustentada no recurso especial e o teor dos paradigmas são genéricos, não entrando na especificidade que a matéria de insumos requer, sobretudo para a demonstração de controvérsia interpretativa.

Assim, no que tange à presente matéria, voto pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

3) creditamento de gastos relativos ao plantio da cana-de-açúcar e manutenção da lavoura

O recurso especial da Fazenda sustenta que os gastos relativos ao plantio da cana de açúcar e manutenção da lavoura não podem ser considerados como insumos no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos. Para tanto, apresenta paradigmas que procuram rechaçar a possibilidade de creditamento das despesas incorridas na fase agrícola de produção.

Tal entendimento de que os “insumos dos insumos” não podem gerar créditos de PIS/COFINS não cumulativos foi superado pela edição da Súmula CARF nº 189:

Súmula CARF nº 189

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

Considerando que a tese da recorrente busca afastar a possibilidade de creditamento das despesas da fase agrícola como insumos, apresentando, para tanto paradigma que reforça tal entendimento, penso que há, aqui, afronta ao teor da Súmula CARF acima reproduzida. Tal situação enseja o não conhecimento do recurso quanto à presente matéria, por força do art. 118, §3º do atual Regimento Interno do CARF (RICARF):

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (grifo nosso)

Desse modo, o recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido quanto à presente matéria.

4)creditamento de despesas com embalagem de transporte interno

Quanto à presente matéria, o recurso especial deve ser conhecido, conforme os fundamentos consignados no despacho de admissibilidade.

5)creditamento de despesas com combustíveis

Em contrarrazões, o sujeito passivo contestou a admissibilidade do recurso no tocante aos créditos sobre despesas com combustíveis em face da ausência de similitude fática dos acórdãos paradigmas nº 3801-00.470 e nº 3301-001.290, e, ainda, da reforma do paradigma nº 3801-00.470.

Com relação ao paradigma nº 3801-00.470, constata-se que referida decisão foi, de fato, reformada pelo Acórdão 9303-002.654, publicado em 20/03/2017, no sítio do CARF na internet, antes da propositura do recurso especial fazendário. Dessa maneira, tal acórdão não pode servir de paradigma.

Resta-nos analisar a aptidão do paradigma nº 3301-001.290.

No despacho de admissibilidade, foram trazidos os seguintes fundamentos para o conhecimento do recurso:

O acórdão recorrido decidiu que as despesas com diesel, lubrificantes e graxas utilizados em veículos e máquinas empregados na fase agrícola da produção do açúcar e do álcool dão direito ao crédito das contribuições para o PIS/COFINS.

O primeiro acórdão paradigma decidiu não caber a utilização das despesas de combustíveis (gasolina comum e óleo diesel utilizados no transporte de matéria-prima, produtos intermediários bem como produto final) como créditos no regime da não-cumulatividade de PIS/COFINS tendo em vista que o colegiado adotou entendimento de que, para ser considerado insumo, o mesmo deve integrar o produto final ou ser usado durante o processo de fabricação.

Estamos diante de apuração de créditos de PIS/COFINS relacionados a despesas de combustíveis no regime da não cumulatividade. Nos casos apresentados, observamos situações fáticas semelhantes quando analisados os acórdãos recorrido e paradigma, onde no recorrido o óleo combustível, os lubrificantes e as graxas são empregados em veículos e

máquinas na fase agrícola da produção de açúcar e álcool (transporte de matéria-prima, em

tese). O paradigma também trata da utilização do combustível no transporte de matéria-prima e produtos intermediários empregados no processo produtivo. Portanto, entendo ter havido divergência jurisprudencial na aplicação da legislação quando comparando os citados acórdãos.

O segundo acórdão paradigma decidiu por não aceitar a legitimidade dos créditos relacionados às despesas com combustíveis e lubrificantes tendo em vista que a autuada não logrou êxito em demonstrar detalhadamente o montante efetivamente utilizado no processo produtivo, bem como por ter afirmado que parte do todo foi empregado em compras diversas, transporte de funcionários e deslocamento de diretores.

Com isso constata-se que estamos diante de ausência de prova de seu emprego no processo produtivo, o que não conflita com o entendimento adotado pelo acórdão recorrido.

Portanto, não pode ser considerado como paradigma o segundo acórdão apresentado pela recorrente.

Com essas considerações, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada em relação à quinta matéria com a apresentação do primeiro acórdão paradigma.

Como se vê, já no despacho de admissibilidade, o primeiro paradigma foi descartado.

Assim, tendo em vista que o único paradigma admitido (Acórdão nº 3801-00.470) foi reformado, não há como se conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional quanto à presente matéria.

Do mérito

A matéria que remanesce para análise de mérito é a seguinte:

2)creditamento de despesas com embalagem de transporte interno

A Fazenda Nacional assinala que, ao contrário do posicionamento adotado pela decisão recorrida, as embalagens para transporte de mercadorias não dão direito a créditos de PIS/COFINS não cumulativos.

Compulsando o acórdão recorrido, depreende-se, na leitura de seu tópico 9.6, que foram revertidas as glosas de materiais de embalagem que não são ativáveis, mais precisamente os seguintes itens: “containeres big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres”.

Diversamente do que defende a Fazenda Nacional, a meu ver, os materiais de embalagens são essenciais e relevantes para o transporte e manutenção da integridade dos produtos transportados pelo sujeito passivo, sendo, portanto, passíveis de direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

Na linha de tal entendimento, veja-se, por exemplo, o **Acórdão nº 9303-014.002**, julgado em 13/04/2023, por unanimidade de votos, o qual reconheceu o direito ao crédito sobre os gastos com pallets fundamentais à preservação da integridade dos produtos transportados.

Cite-se, ademais, o Acórdão nº 9303-016.028, julgado em 08/10/2024, por unanimidade de votos, o qual reconheceu o direito ao crédito sobre embalagens de transporte, tendo em vista sua subsunção ao conceito de insumos na medida em que garantiria a integridade dos produtos transportados.

Assim, tendo em vista que as despesas ora analisadas são atinentes a materiais de embalagens utilizados no transporte do álcool e cana de açúcar da recorrente – não ativáveis, como reconheceu o acórdão recorrido -, entendo que elas se mostram essenciais e relevantes no contexto do processo produtivo da empresa – pois mantêm a integridade dos produtos -, ou seja, subsomem-se ao conceito de insumos no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos.

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

Recurso especial do sujeito passivo

Do conhecimento

O recurso especial do sujeito passivo é tempestivo, mas deve ser admitido parcialmente, apenas quanto às matérias a seguir enunciadas, tendo como fundamento as razões já consignadas no despacho de admissibilidade:

- 2 – despesas com arrendamento agrícola (ITEM 2 do RV);
- 4 – despesas com partes e peças de reposição (ITEM 7.2.5 do RV), apenas com relação às seguintes glosas: 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;
- 5 – despesas com fretes de produtos acabados (ITEM 7.2.7 do RV);
- 6 – despesas portuárias (dentro do ITEM 7.2.8 do RV).

Em despachos de admissibilidade e em agravo, as seguintes matérias haviam sido admitidas:

- 1 – despesas agrícolas (ITEM 7.1.1 do RV), apenas no tocante às glosas de despesas referentes à COLHEITA DE CANA e OFICINA. Somente o paradigma nº 3302-005.844 foi considerado apto; Despacho em agravo: despesas com “reflorestamento”, “topografia” e “tratamentos culturais”;
- 2 – despesas com arrendamento agrícola (ITEM 2 do RV);
- 3 – despesas relativas ao centro de custo não ligado à produção (ITEM 7.1.2 DO RV), quais sejam, dispêndios relacionados às oficinas, armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno e transporte industrial.
- 4 – despesas com partes e peças de reposição - “insumos indiretos” - (ITEM 7.2.5 do RV), apenas com relação às seguintes glosas: 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. Apenas o paradigma nº 3302-005.844 foi considerado apto; Despacho em agravo: “das peças de reposição”, exclusivamente em relação às peças de máquinas agrícolas;
- 5 – despesas com fretes de produtos acabados (ITEM 7.2.7 do RV);
- 6 – despesas portuárias (dentro do ITEM 7.2.8 do RV);

7 – (despacho em agravo) despesas de depreciação dos seguintes itens: “colhedeira de cana picada, implementos agrícolas, mecanização agrícola, mecanização máquinas leves, mecanização máquinas médias, mecanização máquinas pesadas, oficina manutenção colhedeiras, oficina mec./manut./automotiva, oficina mecânica trator, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colhe, trato soca, vinhaça”.

Passa-se à fundamentação do conhecimento de cada matéria.

Primeira matéria – despesas agrícolas

Foram admitidas, para rediscussão, as seguintes rubricas:

- (i) no despacho de admissibilidade: colheita de cana e oficina (considerando apenas o paradigma nº 3302-005.844);
- (ii) em despacho em agravo: despesas com “reflorestamento”, “topografia” e “tratamentos culturais” (considerando apenas o paradigma nº 3302-005.844);

Compulsando o acórdão recorrido, constata-se que a negativa para o creditamento das despesas consideradas no item 7.1.1 do recurso voluntário – entre elas, aquelas que foram admitidas nos despachos de admissibilidade e agravo - se deu em face **da falta de demonstração específica da natureza das glosas efetuadas pela fiscalização e, ainda, pela falta de provas de que as rubricas glosadas se tratavam, de fato, de insumos – ainda que ligados à fase agrícola da produção.**

Nessa linha, veja-se, a seguir, excertos do voto condutor do aresto recorrido que elucidam a razão da negativa de provimento ao recurso voluntário (destaquei algumas partes):

9.1 Centro de Custo Agrícola "CC AGRÍCOLA" (ITEM 7.1.1)

Alega a Recorrente que, "(...) Albergada na equivocada premissa de que a etapa agrícola não faz parte do processo produtivo da Recorrente, a autoridade fiscal realizou a glosa de todas as aquisições de peças de reposição utilizadas no caminhões e máquinas agrícolas, conforme afirma em seu TVF".

Vale frisar que, dentre outras atividades, a Recorrente produz e comercializa açúcar e álcool, o que demanda, para a sua produção, o emprego de inúmeros bens e serviços identificados em sua escrita fiscal para fins de creditamento e glosados pela fiscalização.

Dentre os bens e serviços glosados pela fiscalização destacam-se os seguintes (TVF, item 7.1.1 "cc agrícola", fls. 66/68):

(...)

A fiscalização informa que são basicamente despesas com aquisições de peças, equipamentos, acessórios utilizados em caminhões e máquinas agrícolas, e também, serviços aplicados na manutenção das máquinas e caminhões.

Pela descrição das rubricas acima detalhadas, se percebe que estamos diante de despesas com maquinários agrícolas, serviços de reparos dos maquinários agrícolas, transportes, pagamento de mão-de-obra e outros gastos que não condizem com a produção do álcool e do açúcar, mas ainda da fase agrícola em si considerada, que pertencem a atividade produtiva com um certo distanciamento.

No entanto, entendo que com a descrição dos bens creditados confrontados com o objeto social da empresa e o LAUDO TÉCNICO apresentado, como não garantir, por exemplo, que a "colheita da cana" e seu "plantio mecanizado" não fazem parte da etapa agrícola da produção da cana de açúcar que vai dar origem ao açúcar e álcool? Ademais, não se trata apenas de uma conclusão pelo simples confronto entre o objeto social da empresa e as descrições em seus registros contábeis, uma vez que todo o processo produtivo da Recorrente e, por conseguinte, cada uma dessas rubricas, foram exaustivamente tratadas e bem elucidadas (Cadeia Produtiva da Indústria Sucroenergética) pelo Laudo/Parecer Técnico elaborado pela ESALQ/USP (fls. 13.348 e

segts), instituição que é uma referência nacional e internacional no âmbito da engenharia agrônômica.

Sendo assim, neste tópico em particular, voto para dar PARCIAL provimento ao recurso interposto para REVERTER as glosas que recaíram sobre o centro de custo agrícola "cc agrícola", com exceção dos seguintes itens informados na relação acima, sobre as quais devem permanecer as glosas imputadas pelo Fisco (item 7.1.1 do TVF) e que foram negritados:

(...)

No meu sentir, essas despesas acima efetuadas, como bem apontado pelo Fisco, não tem uma relação direta com a atividade de produção do açúcar e do álcool produzido pela empresa (não condizem com a produção agrícola em si; há um certo distanciamento na fase agrícola). **Também, verifico nos autos, que a Recorrente não contesta especificamente cada uma dessas glosas, e também não apresenta elementos que possam invalidá-la, nem demonstra que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção, na fase agrícola da empresa.**

Assim, por falta de comprovação de se tratar de insumo e, portanto, desprovido de amparo legal, se depreende que as despesas acima relacionadas, não atendem ao critério para caracterização como insumos e devem ser mantido a glosa perpetrada pelo Fisco.

Dos excertos transcritos, depreende-se que a razão da manutenção da glosa, por parte do acórdão recorrido, se deu pela falta de contestação e demonstração probatória específica das rubricas postuladas – sublinhe-se que tal entendimento também é confirmado no voto condutor do Acórdão de Embargos nº 3402-005.711, o qual integrou a decisão recorrida.

Nesse ponto, é de se observar que o argumento de ausência de provas, sustentado pelo colegiado *a quo*, representa fundamento autônomo, não atacado com a apresentação de paradigma próprio, razão suficiente para o não conhecimento do recurso especial.

Ademais, o recurso especial deveria ter elucidado e demonstrado, de forma suficiente, que os arestos contrastados tratam de situações fáticas similares – sobretudo com relação à congruência dos meios de prova utilizados – e que a divergência aludida não representa mero contraste na valoração de provas.

Importa frisar que a controvérsia que compreende o campo de cognição do recurso especial diz respeito tão somente àquela relativa à interpretação da legislação tributária, distinta daquela que decorre da valoração de fatos e provas.

Saliente-se, por fim, que as despesas com a colheita de cana parecem ter sido admitidas pelo aresto recorrido, em especial na leitura do Acórdão de Embargos nº 3402-005.711, razão pela qual, no que tange a referidas despesas, faltaria interesse recursal.

Diante do exposto, o recurso especial do sujeito passivo não deve ser conhecido quanto à matéria ora analisada.

Terceira matéria – despesas relacionadas a oficinas, armazém de açúcar interno e externo, transporte industrial

A terceira matéria diz respeito às despesas relativas a centro de custo não ligado à produção, conforme descrito no despacho de admissibilidade. Essas despesas são aquelas trazidas

no item 7.1.2 do recurso voluntário (despesas relativas ao centro de custo não ligado à produção) e tratadas no item 9.2 do acórdão recorrido, o qual traz as seguintes considerações:

9.2 - Centro de Custo Não Ligado a Produção "CC NÃO LIG PROD" (Item 7.1.2)

Argumenta a Recorrente que analisando as aquisições de peças e materiais de laboratórios, os serviços de análises e manutenção de máquinas e veículos, a autoridade fiscal pugnou por glosas diversos bens e serviços que, ao seu sentir, não possuem ligação direta com o processo produtivo da empresa.

No entanto, o que pode ser verificado pelo TVF, é que foram glosadas pelo Fisco, 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, etc.

Veja-se os itens glosados relacionados no TVF à fl. 68 (cc não lig prod):

(...)

Aqui as glosas recaíram sobre créditos que, em razão do registro contábil que lhe fora atribuído pelo recorrente (Centro de Custos não ligados produção), não apresentariam vínculo com a produção, **seja na fase agrícola seja na fase industrial.**

Analisando o já mencionado Laudo Técnico emitido pela ESALQ, bem como as informações do processo produtivo informado pela Recorrente, entendo que essas atividades configuram atividades paralelas à produção de açúcar e álcool e, por conseguinte, não dão direito a crédito de PIS e COFINS por não configurarem insumos de produção na acepção do conceito de insumo aqui empregada.

No entanto, destaca-se neste tópico a glosa incidente sobre "balança de cana", que encontra-se assim descrita nos autos: Balança de cana – imobilizadas no centro de custo "balança de cana", utilizada na pesagem dos caminhões (transporte acima do peso permitido na legislação e também a mensuração do peso transportado) que chegam da lavoura nas usinas com as cargas de cana de açúcar para industrialização.

Como já exposto no presente voto, a fase agrícola compõe o processo produtivo do açúcar e do álcool para fins de creditamento de PIS e COFINS e, sendo tal bem (Balança de Cana) um ativo imobilizado da Recorrente, que apresentam uma sistemática própria para fins de creditamento de PIS e COFINS. Neste caso, por representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação, como definido pelo art. 346 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), passando a gerar os créditos com base na depreciação prevista no inciso III, do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004.

Em seu recurso, a Recorrente discorre especificamente também quanto ao armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno, alegando que conforme se analisa no Laudo Técnico, são necessários tanto para estocar os componentes químicos utilizados na lavoura quanto na estocagem do próprio açúcar produzido para que este seja destinado à venda, sendo que o seu creditamento encontra-se assegurado na norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (ampliativa no inciso II do mesmo artigo).

Analisando o já mencionado laudo técnico da ESALQ, restou a convicção de que esses bens não são insumos essenciais para o processo produtivo do açúcar e do álcool; exercem atividades paralelas à produção de açúcar e álcool e, por conseguinte, não dão direito a crédito de PIS e COFINS, por não configurarem insumos de produção na acepção aqui empregada.

Desta forma, neste tópico em particular, voto por NEGAR provimento ao recurso interposto, mantendo-se as glosas que recaíram sobre o Centro de Custo Não Ligado a Produção "CC NÃO LIG PROD" item 7.1.2 do TVF.

Da leitura dos excertos transcritos, depreende-se que o colegiado *a quo* analisou, de forma específica, os elementos dos autos, em especial o processo produtivo e o relatório técnico da recorrente, chegando à conclusão de que as despesas com armazém de açúcar interno, armazém de açúcar externo, industrial e oficinas, identificadas em centro de custo não ligado à produção, não poderiam ser subsumidas ao conceito de insumos:

Analisando o já mencionado laudo técnico da ESALQ, restou a convicção de que esses bens não são insumos essenciais para o processo produtivo do açúcar e do álcool; exercem atividades paralelas à produção de açúcar e álcool e, por conseguinte, não dão direito a crédito de PIS e COFINS, por não configurarem insumos de produção na acepção aqui empregada.

No acórdão paradigma, o colegiado aprecia caso de outra empresa (COSAN) e acaba por contemplar o creditamento do PIS/COFINS sobre as “despesas e custos relacionados com oficinas”, despesas com “transporte industrial”, assim como despesas relacionadas a estocagem. Eis os excertos do voto condutor da decisão paradigma:

Sobre as despesas e custos relacionados às oficinas - (a) Depreendo, portanto, que as despesas com combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, atendem ao critério para caracterização como insumos. (b) CONTUDO, as despesas relacionadas aos centros de custos: "Diretoria Industrial/Administração planejamento", "Manutenção Conservação Civil" e "brigada de incêndio", "Central de ar condicionado", "Serviços Auxiliares", Funcionários afastados industrial, incentivo vale transporte industrial, não têm demonstradas pela recorrente a sua característica de insumo e a sua vinculação com o processo de produção propriamente dito e com os produtos vendidos. Por falta de comprovação e previsão legal, entendo que as glosas devem ser mantidas. Proponho dar PARCIAL provimento ao recurso neste item.

Sobre as despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana de açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar. Com a mesma razão anteriormente exposta, entendo que atendem aos critério para caracterização como insumo as despesas e custos com combustíveis, consumo de água e materiais elétricos para emprego nas atividades:

balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. Proponho dar provimento ao recurso neste item.

Sobre as despesas relacionadas a armazenamento nas instalações da contribuinte - Parece-me que as despesas e custos glosadas neste processo não são de armazenagem, para os termos da previsão estabelecida pelo inciso IX do art. 3º da Lei n. 10.833/2003. As atividades que cuidam dos estoques dos insumos, dos bens em fase de processamento, dos semiacabados e dos acabados que ainda não estão prontos para comercialização podem ser, a meu ver, como necessárias ao próprio processo de produção.

Portanto, divirjo das decisões anteriores, pois entendo que as despesas **com materiais de manutenção, materiais de acondicionamento, materiais elétricos, lubrificantes e combustíveis empregados nas atividades de estocagem** são insumos no processo de produção da cana de açúcar e do açúcar e do álcool. Proponho dar provimento ao recurso neste item.

Das glosas dos serviços utilizados como insumos:

Glosa das despesas e custos com serviços de manutenção (i) das oficinas e (ii) dos armazéns pagos a pessoas jurídicas a autoridade fiscal afirma que esses tipos de despesas não correspondem ao conceito de insumo pois não estão diretamente relacionados ao processo da fabricação do açúcar e do álcool. Mas parece-me que razão assiste à recorrente.

Como já visto anteriormente, o conceito de insumo não pode ficar adstrito ao haurido a partir da legislação do IPI. Separo a apreciação dessas glosas em dois itens.

(a) As atividades das oficinas e de estocagem que atendem as outras atividades de preparo da cana de açúcar e de fabrico do açúcar e do álcool são parte do processo de produção. As despesas pagas a pessoas jurídicas para a manutenção dos equipamentos e instalações pertencentes às oficinas e depósitos dedicados ao processo de produção podem gerar creditamento.

(b) Contudo, a recorrente não demonstra se tratar de insumos ou como se integram com o processo de produção os serviços prestados por pessoa jurídica para os seguintes centros de custo: "MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL", ADMINISTRAÇÃO E PLANEJAMENTO INDUSTRIAL", DIRETORIA INDUSTRIAL, FUNCIONÁRIOS AFASTADOS INDÚSTRIA, INCENTIVO VALE TRANSPORTE INDUSTRIAL, BRIGADA DE INCÊNDIO, HONORÁRIOS PROF. PJ, donde concluo que, por falta de comprovação e falta de previsão legal, elas não podem gerar crédito pelos valores pagos. Essas glosas, a meu sentir, devem ser mantidas. Proponho dar parcial provimento ao recurso neste item.

Compulsando os excertos transcritos, observa-se que o paradigma se volta à análise de diversas rubricas relacionadas ao processo produtivo da empresa recorrente e conclui, com base nos elementos dos autos, pela possibilidade de creditamento de determinadas despesas, as quais estariam abrangidas pelo conceito de insumos: assim como na decisão recorrida, o paradigma aprecia a possibilidade de creditamento de despesas sob a ótica do processo produtivo específico do sujeito passivo e à luz das provas trazidas ao processo.

Pois bem. Ao analisar as decisões contrapostas, entendo que não há como se estabelecer uma base de comparação segura para fins de aferição de divergência interpretativa. O acórdão recorrido e o paradigma tratam de casos que apresentam elementos próprios, com empresas diversas, processos produtivos e elementos probatórios distintos.

Ademais, mesmo com relação às rubricas analisadas por cada acórdão, não há como se afirmar que se referem ao mesmo dispêndio:

- (i) as despesas de “armazenagem”, no paradigma, relacionam-se, por exemplo, a despesas com materiais de acondicionamento, de manutenção e elétricos, assim como combustíveis e lubrificantes, todos empregados na estocagem de produtos, enquanto, no recorrido, “armazém de açúcar externo” e “armazém de açúcar interno” seriam, à luz das explicações da recorrente, gastos com armazenagem de componentes químicos e, ainda, do próprio açúcar destinado à venda;
- (ii) as despesas com oficinas e transporte industrial são descritas no paradigma e no recorrido com bastante generalidade, não sendo possível identificar precisamente do que se tratam, se guardam correspondência quanto à sua inserção no processo produtivo. Veja-se, a propósito, que o próprio paradigma afasta algumas despesas com oficinas e transporte industrial (vale). Nesse ponto, dentro de uma mesma empresa, há, para uma rubrica com designação genérica, tal como “despesas com oficina” ou “transporte industrial”, contas que albergam gastos distintos, ligados a centros de custo não ligados à produção.

Caberia à recorrente demonstrar – e não apenas alegar - a similitude fática entre os arestos paragonados, sobretudo quanto à congruência dos processos produtivos, à identidade entre as rubricas analisadas e à semelhança do acervo probatório para a demonstração das despesas – nesse ponto, ainda que imaginássemos processos produtivos e rubricas idênticas, a

divergência nos resultados das decisões contrapostas poderia ter se dado em face da distinção dos elementos de prova de cada processo.

O recurso especial deveria ter elucidado e demonstrado, de forma suficiente e necessária, que os arestos contrastados tratam de situações fáticas similares – sobretudo com relação à congruência dos processos produtivos, das rubricas contrastadas e dos elementos de prova apreciados.

É de se lembrar que a controvérsia que compreende o campo de cognição do recurso especial diz respeito tão somente àquela relativa à interpretação da legislação tributária, distinta daquele dissenso que decorre da mera valoração de fatos e provas.

Diante da falta de demonstração da similitude entre os acórdãos confrontados, o recurso especial do sujeito passivo não deve ser conhecido quanto à matéria ora analisada.

Quarta matéria – despesas com partes e peças de reposição

Nesse tópico, foram admitidas as seguintes matérias:

4 – despesas com partes e peças de reposição - “insumos indiretos” - (ITEM 7.2.5 do RV), apenas com relação às seguintes glosas: 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. Apenas o paradigma nº 3302-005.844 foi considerado apto; Despacho em agravo: “das peças de reposição”, exclusivamente em relação às peças de máquinas agrícolas;

Apenas os itens admitidos no despacho de admissibilidade merecem ser apreciados por este colegiado – trata-se de rubricas específicas, bem delineadas nas decisões contrastadas, as quais se referem à mesma recorrente. Deve, contudo, ser obstada a rediscussão da rubrica genérica “peças de máquinas agrícolas”, admitida pelo despacho em agravo.

Isso se explica pelo fato de a negativa de creditamento dos gastos com partes e peças de máquinas agrícolas ter tido fundamento autônomo, qual seja, o fato de que representariam acréscimo de vida útil superior a um ano aos bens nos quais foram aplicadas, sendo, assim, passíveis de ativação. Eis o excerto do voto condutor do aresto recorrido que trata da questão:

(...)

Neste caso, os maquinários, equipamentos e suas partes e peças (de utilização na fase agrícola), entendo que devam integrar o ativo imobilizado da empresa, por representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação, como definido pelo art. 346 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), passando a gerar os créditos com base na depreciação prevista no inciso III, do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004.

(...)

Como se vê, na perspectiva do colegiado *a quo*, os gastos com partes e peças representariam acréscimo de vida útil superior a um ano nos equipamentos e máquinas a elas relacionadas. Tal argumento é suficiente para a manutenção da decisão recorrida.

Ademais, observe-se que, compulsando o recurso especial, não há demonstração suficiente e necessária da similitude dos gastos com as peças e partes de máquinas analisadas pelas decisões contrastadas, sobretudo para comprovar que, no paradigma, as partes e peças apreciadas são semelhantes e, ainda, passíveis (ou não) de ativação – o despacho em agravo acaba por admitir a discussão de uma categoria de despesas bastante genérica e ampla, para a qual não há como se afirmar a necessária congruência entre o paradigma e o recorrido.

Assim, o recurso especial deve ser conhecido apenas parcialmente quanto à matéria analisada, devendo ser reapreciadas as glosas atinentes aos seguintes itens:

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.

Quinta matéria – despesas com fretes de produtos acabados

A questão sobre os créditos das despesas com frete de produtos acabados está absolutamente resolvida na esfera administrativa, tendo a Súmula CARF nº 217 afastado a possibilidade de crédito sobre tais despesas:

Súmula CARF nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Veja-se que o pleito da recorrente, buscando o creditamento sobre as despesas com fretes de produtos acabados, representa afronta ao teor da Súmula CARF acima reproduzida. Tal situação enseja o não conhecimento do recurso quanto à presente matéria, por força do art. 118, §3º do atual Regimento Interno do CARF (RICARF):

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (grifo nosso)

Desse modo, o recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido quanto à presente matéria.

Sétima matéria – despesas de depreciação

O despacho de admissibilidade negou seguimento à presente matéria. No entanto, o despacho em agravo considerou que teria sido comprovada a controvérsia interpretativa quanto às seguintes despesas de depreciação:

“colhedeira de cana picada, implementos agrícolas, mecanização agrícola, mecanização máquinas leves, mecanização máquinas médias, mecanização máquinas pesadas, oficina

manutenção colhedoras, oficina mec./manut./automotiva, oficina mecânica trator, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colhe, trato soca, vinhaça”.

Os fundamentos aduzidos no despacho em agravo, para dar seguimento ao recurso especial, foram os seguintes:

Quanto ao último tópico analisado no despacho (“despesas de depreciação”), insta reconhecer, inicialmente, que não se procedeu com o mesmo esmero dos itens anteriores. Realmente, apenas se disse aí:

(...)

Em suma, pois, se negou seguimento integral (?) porque as listas dos paradigmas (reproduzidas no despacho) não corresponderiam àquela feita no recorrido (e não reproduzida).

Sobre o ponto, aduziu o agravante:

I.4. DAS GLOSAS DE DEPRECIAÇÃO

Conforme explicitado em sede de Recurso Especial, o acórdão recorrido manteve a glosa de depreciação precipuamente sobre bens relativos ao preparo do solo, plantio, colheita, terraplanagem, topografia, colheita, reboque, abertura de estradas, oficinas, manutenção conservação civil, entre outros. Vejamos alguns exemplos da lista exaustiva:

(...)

Veja que a maioria dos itens glosados se refere à dispêndios com manutenção agrícola, oficinas, colhedoras, mecanização, topografia, serviços auxiliares, armazéns e balanças de cana, cujo direito ao creditamento com base nos encargos de depreciação foi expressamente reconhecido pelo acórdão paradigma, em total dissidência com o despacho ora agravados. Vejamos:

Foram glosados os valores ligados aos centros de custo ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE, ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO, ALOJAMENTO AGRÍCOLA, BRIGADA DE COMBATE A INCÊNDIO, COLHEDEIRA DE CANA PICADA, DEPARTAMENTO FORNECEDOR D, DESENVOLVIMENTO AGRONOMIC, DIRETORIA AGRÍCOLA, ESTRADAS/CERCAS/PONTE, GERENCIA REGIONAIS IND., IMPLEMENTOS AGRÍCOLA, LAVADOR VEÍCULOS E BORRAC, MANUTENÇÃO DE CAMPO, MECANIZAÇÃO AGRÍCOLA, MECANIZAÇÃO MAQUINAS LEVES, MECANIZAÇÃO MAQUINAS MEDIAS, MECANIZAÇÃO MAQUINAS PESADAS, OFICINA MANUTENÇÃO COLHEDEIRAS, OFICINA MEC./MANUT./AUTOMOTIVA, OFICINA MECÂNICA TRATOR, OFICINA MECÂNICA VEÍCULOS, OFICINAS DE IMPLEMENTOS, POSTO DE ABASTECIMENTO, PROGRAMA ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR, SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, SUPERVISÃO E SERVIÇOS DE, SUPERVISÃO MANUTENÇÃO AGR, SUPERVISÃO SERVIÇOS AGRIC, TOPOGRAFIA, TRANSPORTE AGRÍCOLA, TRANSPORTE AGRÍCOLA COLHE, TRATO SOCA, VINHACA, exceto edificações.

Analisando-se o Laudo Técnico já citado, os itens em negrito, são essenciais ao desempenho da atividade agrícola da Recorrente, e como estão devidamente incorporados no ativo imobilizado da empresa, devem conferir o direito ao crédito de PIS e COFINS com base no art. 3º, inciso VI, das leis 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento das contribuições sobre: 5. Encargos de depreciação do ativo imobilizado incluídos nos centros de custos: colhedora de cana picada, implementos agrícola, mecanização agrícola, mecanização maquinas leves, mecanização maquinas medias, mecanização maquinas pesadas, oficina manutenção colhedoras, oficina mec./manut./automotiva, oficina mecânica trator, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colhe, trato soca, vinhaça”

Ou seja, D. Presidente, desacertado presente despacho, uma vez que o acórdão eleito como paradigma se manifestou expressamente quanto à reversão das glosas acima em favor da própria Agravante, razão pela qual restou cabalmente demonstrado o dissídio jurisprudencial ante a existência de similitude fática, de forma que deve ser dado seguimento ao Recurso Especial também neste tocante.

Como se vê, tem-se aqui um imbróglio ainda maior do que os das matérias anteriores, pois é certo que o segundo paradigma expressamente reverteu glosas sobre “despesas de depreciação de bens do ativo imobilizado” que a fiscalização havia entendido não serem aplicados na produção do açúcar e/ou do álcool seja porque empregadas ainda na fase pré-industrial, ou em atividades administrativas. Da lista constante da ementa daquele paradigma constam itens que, à primeira vista, não seriam depreciados, tais como “topografia”, “trato soca”, “vinhaça”. Deve-se entender tratar-se de bens do ativo imobilizado utilizados nessas atividades.

O despacho, por outro lado, mesmo reconhecendo tal lista, negou seguimento ao recurso, basicamente, por falta de similitude entre os itens, mas não especificou em que consistiria tal falta nem sequer listou os itens glosados pela fiscalização.

Diante do exposto, impõe-se o acolhimento integral do agravo neste ponto, admitindo-se a rediscussão sobre a possibilidade de creditamento das despesas de depreciação sobre os itens explícita e exaustivamente listados no paradigma, quais sejam: “colhedeira de cana picada, implementos agrícolas, mecanização agrícola, mecanização máquinas leves, mecanização máquinas médias, mecanização máquinas pesadas, oficina manutenção colhedeiros, oficina mec./manut./automotiva, oficina mecânica trator, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colhe, trato soca, vinhaça”

Como se vê, o despacho em agravo admite a rediscussão das glosas sobre despesas de depreciação do ativo imobilizado expressamente enunciadas no paradigma indicado pela recorrente.

Examinando a decisão recorrida, sobressaem os seguintes fundamentos para a negativa de creditamento sobre determinadas despesas com depreciação (destaquei partes):

No meu sentir, as despesas glosadas (que se encontra negritadas) apresentada pela fiscalização, como bem apontado pelo Fisco, não tem uma relação direta com a atividade de produção do açúcar e do álcool produzido pela empresa (não condizem com a produção agrícola em si; há um certo distanciamento). Também, verifico nos autos, que a Recorrente **não contesta especificamente cada uma dessas glosas, e também não apresenta elementos que possam invalidá-la, nem demonstra que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção da empresa.**

Tratam-se de despesas indiretas e que representam custo geral da produção da cana (fase agrícola), motivo pelo qual bens empregados em atividades gerais da pessoa jurídica ou em sua fase pré ou pós-industrial não geram direito ao crédito em questão, haja vista que não são aplicados ou consumidos diretamente e sim de forma indireta na produção da cana.

Assim, **por falta de comprovação** de se tratar de insumo e, portanto, desprovido de amparo legal, se depreende que as despesas acima relacionadas, não atendem ao critério para caracterização como insumos e devem ser mantido a glosa perpetrada pelo Fisco.

Da leitura dos excertos, constata-se que há fundamentos autônomos, não atacados pelo paradigma indicado pela recorrente: (i) não houve comprovação de que as despesas glosadas são efetivamente ligadas às atividades produtivas e que se afigurariam como insumos; (ii) ausência de contestação específica, no recurso voluntário, de cada glosa.

Tais fundamentos consignados na decisão recorrida representam fundamento autônomo, razão suficiente para o não conhecimento do recurso especial.

Assinale-se, ademais, que o recurso especial não se encarregou de demonstrar, de forma suficiente, em que rubricas específicas os arestos contrapostos teriam divergido – e aqui é de se lembrar que há, tanto no acórdão recorrido como no paradigma, diversas contas relacionadas a despesas de depreciação.

Entendo, pois, que caberia à recorrente comprovar – e não apenas alegar - a similitude entre as rubricas apreciadas por cada decisão, identificando, de forma específica, como o aresto recorrido e a decisão paradigma teriam divergido na interpretação da legislação tributária para cada rubrica supostamente relacionadas a despesas de depreciação: em suma, o recurso especial deixou de demonstrar, de forma suficiente e necessária, que os arestos contrastados tratam das mesmas rubricas e as interpretam de forma diversa quanto à possibilidade de creditamento no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos.

Diante da falta de demonstração da similitude entre os elementos que permeiam os arestos contratados e da presença de fundamentos autônomos no acórdão recorrido, o recurso especial do sujeito passivo não deve ser conhecido quanto à matéria ora analisada.

Recurso especial do sujeito passivo

Do mérito

No mérito, as matérias controversas são as seguintes:

2 – despesas com arrendamento agrícola (ITEM 2 do RV);

4 – despesas com partes e peças de reposição (ITEM 7.2.5 do RV), apenas com relação às seguintes glosas: 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;

6 – despesas portuárias (dentro do ITEM 7.2.8 do RV).

Passo à análise de cada matéria.

Despesas com arrendamento agrícola

Segundo a decisão vergastada, o direito ao creditamento sobre as despesas de aluguéis de prédios não abrangeria o arrendamento agrícola ou rural, pois tal instituto não estaria incluído no conceito de “aluguel de prédio”. Trata-se de uma negativa de provimento estritamente conceitual, baseada na interpretação restritiva do conceito de “aluguel de prédio” previsto no art. 3º, inc. IV das leis básicas do PIS/COFINS não cumulativos.

Há que se lembrar, antes de tudo, que as atividades desenvolvidas na fase agrícola, típicas do ramo empresarial da recorrente, compõem o processo produtivo: trata-se de questão pacificada no âmbito deste Conselho.

Nesse contexto, não se pode limitar o alcance do conceito de “aluguel de prédio”, excluindo de sua extensão o arrendamento de prédios rurais, isto é, aqueles imóveis que são utilizados pelo sujeito passivo em suas atividades agrícolas essenciais e relevantes para a consecução de sua atividade produtiva e de prestação de serviços.

A meu ver, as decisões administrativas acabaram por interpretar, de forma equivocada, o art. 3º, inc. IV da Lei nº 10.637/2002. Uma simples leitura do referido dispositivo releva que a norma ali inscrita não limita o conceito de prédios segundo sua localização, se urbana ou rural, ou à existência de construções, mas conforme sua utilização nas atividades da empresa: este é o prisma que deve ser adotado para sabermos se determinado gasto com imóvel alugado ou arrendado poderá gerar crédito de PIS/COFINS não cumulativos.

Assim, considerando que a atividade de produção da recorrente compreende também a etapa agrícola e lembrando que o imóvel rural arrendado é utilizado nos trabalhos da lavoura de cana de açúcar, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos com arrendamento rural ora em análise.

Na mesma linha desse entendimento, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9303-014.273, Rel. Cons. Liziane Angelotti Meira, julgado em 16/08/2023, por unanimidade de votos quanto à matéria, cujos fundamentos consignados no voto condutor, transcritos a seguir, adoto como razões suplementares de decidir:

(...)

O dispositivo legal aqui sob análise é o Inciso IV do art. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, estando em discussão se as despesas com arrendamento rural podem ser consideradas como aluguéis de prédios.

Esta Turma julgou, em 2021, diversos Recursos Especiais em Processos da COSAN, também produtora de açúcar e álcool, tendo decidido, por unanimidade, pelo direito ao crédito sobre estas despesas, quando pagas a pessoa jurídica, conforme Acórdão nº 9303-012.061, de 20/10/2021, de relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

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

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

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

Naquele Acórdão, é citada a Solução de Consulta Cosit nº 331, de 21/06/2017, de uma "produtora de cana-de-açúcar em áreas próprias e de terceiros", na qual a própria RFB reconhece o direito ao crédito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.

A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

A Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IV; Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei nº 8.629, de 1993; Decreto nº 59.566, de 1966, art. 3º; e Decreto nº 4.382, de 2002, art. 9º.

Importante ressaltar que o arrendamento deve ter sido pago a pessoa jurídica, conforme consignado ao final dos Fundamentos daquela Solução de Consulta:

22. Destarte, a pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins pode descontar créditos sobre aluguéis decorrentes de arrendamento agrícola pagos à pessoa jurídica e utilizado nas atividades da empresa, desde que obedecidas todas as condições e requisitos previstos na legislação que rege a matéria.

(...)

Diante do exposto, voto pelo provimento ao recurso especial do sujeito passivo, para que sejam revertidas as glosas de créditos atinentes a arrendamento agrícola de imóveis rurais utilizados nas atividades da empresa e pagos à pessoa jurídica.

Despesas com partes e peças de reposição

As partes e peças de reposição admitidas são as seguintes:

despesas com partes e peças de reposição (ITEM 7.2.5 do RV), apenas com relação às seguintes glosas: 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;

Diversamente do que entendeu o aresto recorrido, a meu ver, tais componentes de máquinas e equipamentos utilizados nas áreas agrícolas e industriais são essenciais e relevantes para o processo produtivo da recorrente, subsumindo-se ao conceito de insumos no âmbito do PIS/COFINS não cumulativos.

Na linha de tal entendimento, o **paradigma nº 3302-005.844**, julgado em 25/09/2018, da mesma recorrente, em cujo julgamento participei, reconheceu, corretamente, o creditamento das contribuições não cumulativas

“sobre bens e serviços utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, materiais empregados em solda (gás, eletrodo, agamax), acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, dentre outros, que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar, bens de manutenção relacionados à área agrícola”.

Naturalmente, na execução do presente acórdão, caberá à unidade de origem a verificação de demais requisitos legais para a satisfação do crédito ora analisado, mas, do ponto de vista da questão conceitual trazida à cognição deste Colegiado, há que se reconhecer que os itens aqui tratados se afiguram como dispêndios que se inserem no conceito de insumos.

Despesas portuárias

No acórdão recorrido, foram mantidas as glosas sobre créditos sobre despesas portuárias, conforme os fundamentos a seguir transcritos

A fiscalização e os julgadores a quo decidiram que as despesas glosadas não faziam jus ao creditamento por que (sic) lhes falta a previsão legal. Elas se referem a gastos com serviços relacionados ao porto, com destaque para as de movimentação e embarque e estadia.

A esse respeito a recorrente afirma, sem demonstrar, que elas estão ligadas diretamente ao processo de produção ou que elas deveriam ser consideradas como de frete ou armazenagem.

Ora, da leitura dos registros que instruem o processo das despesas aqui glosadas não designam o que a Recorrente pretende ali esteja escrito ou deva significar.

Concluo sublinhando que, a meu ver, as despesas glosadas não se confundem com o frete ou a armazenagem, nem podem ser consideradas insumos, como propõe a Recorrente, e que não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

Desta feita, proponho negar provimento ao recurso neste aspecto, mantendo-se a glosa.

Como se vê, o acórdão recorrido afasta os créditos sobre as despesas portuárias de movimentação, embarque e estadia, entre outras, com vistas ao armazenamento do açúcar e álcool produzido pela recorrente, sob o fundamento de que aqueles gastos não representariam gastos com armazenagem ou frete nas operações de venda, tampouco poderiam ser enquadrados como insumos, por falta de demonstração de sua inserção no processo produtivo.

As despesas portuárias, como é o caso dos serviços de capatazia, estiva, movimentação de cargas, embarque, entre outros, não podem ser consideradas insumos, uma vez que **constituem despesas incorridas após o processo produtivo**.

Referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do processo produtivo, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de tomada de créditos de PIS/COFINS não cumulativos.

Há que se ressaltar, por fim, que os citados gastos portuários não podem ser confundidos com os gastos com armazenagem ou transporte (frete), uma vez que correspondem, evidentemente, a categorias ontologicamente distintas, resultando daí tratamentos jurídicos distintos no que concerne à possibilidade de crédito de PIS/COFINS: enquanto despesas com armazenagem e frete podem, sob certas condições, gerar direito ao crédito de PIS/COFINS, por expressa previsão legal, os gastos com serviços portuários dos produtos acabados não dão direito a crédito, uma vez que 1) não representam insumos e 2) não há norma tributária prevendo seu creditamento.

Na linha de tal entendimento, veja-se o Acórdão nº. 9303-012.686, julgado em 08/12/2021, Relator Jorge Olmiro Lock Freire, e o Acórdão nº. 9303-009.655, julgado em 16/10/2019, Relator Rodrigo Pôssas.

Cite-se, ainda, o Acórdão nº 9303-015.444, de minha relatoria, julgado em 16/07/2024, por unanimidade de votos na matéria, cuja ementa segue transcrita:

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO. Despesas portuárias – tais como capatazia, estiva e movimentação de cargas - não se subsomem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com frete e armazenagem nas operações de comercialização - para os quais, há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

Diante do exposto, há de se negar provimento ao recurso especial quanto à matéria ora analisada.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto:

- (i) por conhecer em parte do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas quanto à matéria atinente às despesas com materiais de embalagem para transporte, negando-lhe provimento;
- (ii) por conhecer em parte do recurso especial do sujeito passivo, apenas quanto às seguintes matérias:
 - 1- despesas com arrendamento agrícola (ITEM 2 do RV);
 - 2- despesas com partes e peças de reposição (ITEM 7.2.5 do RV), somente com relação às seguintes glosas: 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;
 - 3- despesas portuárias (dentro do ITEM 7.2.8 do RV).
- (iii) por dar parcial provimento ao recurso especial do sujeito passivo no tocante às seguintes matérias:
 - 1- despesas com arrendamento agrícola;
 - 2- despesas com partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados na área agrícola e industrial da empresa a seguir enunciados: 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;

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães