



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



**Processo nº** 10880.723546/2015-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.205 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de dezembro de 2019  
**Recorrente** RAIZEN ENERGIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO.**

Constatada omissão e contradição no acórdão original, cabível o acolhimento dos embargos para sanar os vícios processuais.

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

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

**SERVIÇOS AGRÍCOLAS. INSUMOS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. ESSENCIAL. RELEVANTE.**

Cabível os descontos de créditos não cumulativos da Cofins das despesas de serviços vinculados à atividade agrícola da agroindústria, quando verificada essencialidade ou relevância ao processo produtivo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

**SERVIÇOS AGRÍCOLAS. INSUMOS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. ESSENCIAL. RELEVANTE.**

Cabível os descontos de créditos não cumulativos da Cofins das despesas de serviços vinculados à atividade agrícola da agroindústria, quando verificada essencialidade ou relevância ao processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração interpostos pelo sujeito passivo para sanar os vícios apontados da seguintes forma: (i) sanar as omissões do acórdão embargado, com efeitos modificativos, para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário revertendo as glosas referentes aos serviços vinculados à fase agrícola da empresa nos Centros de Custo Diversos (Águas residuais, Captação de Água e Tratamento Caldo), Centros de Custos vinculados à Colheita (Carregamento/Reboque, Colheita de Cana - Colh. Cana Terc., Cana Forn. Colheita de Cana, etc. -, Corte Mecanizado), Centros de Custo vinculados ao Plantio (Plantio, Preparo do Solo, Replanta de Cana Soca, Reflorestamento, Topografia, Tratos cana/planta/soca, Vinhaça), Centros de Curso vinculados a Transportes (Estradas, Cercas e Pontes, Serviços Fornecedores de Cana, Transporte Administrada Mecânico, Transporte Fornecedor Cana, Transporte Fornecedor

Cana Inteira, etc - exceção aos Transportes Manuais), nos termos do voto do relator. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais De Laurentiis Galkowicz que também reconheciam a validade do crédito sobre transporte de pessoal para realização da colheita manual ("Transporte Manual Cana"); (ii) sanar a contradição suscitada, modificando o resultado do julgamento para: "por maioria de votos, em dar PROVIMENTO PARCIAL ao recurso quanto: aos produtos e materiais não ligados à produção (item 11.3. do voto do relator)".

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcio Robson Costa (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

## Relatório

Cuida-se de Embargos de Declaração apresentados pelo sujeito passivo, ao amparo do art. 65 no Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 3402-004.759, proferido em sessão de 25/10/2017, com relatório abaixo parcialmente transcrito:

“Por bem narrar os fatos e com a devida clareza, valho-me dos principais trechos reproduzidos do relatório da decisão recorrida, nos seguintes termos (fls. 20.942/21.017):

*"(...) No TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 47/83 o Auditor-Fiscal apresenta os fundamentos dos lançamentos. Inicia com um breve relato da ação fiscal, no qual:*

*a) relaciona os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais -DACON que se encontravam ativos por ocasião da ação fiscal;*

*b) informa que a contribuinte transmitia pedidos de ressarcimento e declarações de compensação com base em créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep relativos ao 2º, ao 3º e ao 4º trimestres de 2011, e os relaciona;*

*c) informa sobre a evolução societária da pessoa jurídica fiscalizada, no tocante a incorporações e alterações de razão social, e apresenta uma relação de seus estabelecimentos;*

*d) informa sobre as intimações à fiscalizada, bem como sobre as respostas desta às intimações;*

*e) informa que os registros contábeis e as notas fiscais emitidas pela fiscalizada encontram-se no Sistema Público de Escrituração Digital -SPED e relaciona os arquivos Sped utilizados na fiscalização;*

*f) relaciona os arquivos magnéticos entregues pela empresa contendo as memórias de cálculo mensais e explicita os conteúdos das planilhas que compõem tais arquivos.*

*A seguir, descreve as formas adotadas pela contribuinte para apurar os valores das contribuições devidas de PIS/Pasep e Cofins, relativamente a cada um dos itens que*

*compõem sua receita, e esclarece que os valores assim apurados encontram-se informados em DACON. Ao final deste tópico, declara que na ação fiscal foram considerados como valores das contribuições devidas de PIS e Cofins os valores apurados pela contribuinte e informados nos DACON:*

*Assim, após feitas as verificações, foram consideradas como contribuições devidas de PIS e Cofins as apuradas pela empresa e informadas nos DACON mensais.*

*Passa então a analisar os créditos apurados pela contribuinte.*

*A este respeito, observa inicialmente, em tópico intitulado "Rateio dos Créditos", que a contribuinte informou nas fichas I dos Dacon que o método de determinação dos créditos vinculados à receita auferida no mercado interno e à exportação é feita com base na proporção da receita bruta auferida nestes mercados, e registra que a fiscalização adotou os mesmos percentuais utilizados pela empresa. Conclui, sintetizando:*

*O método de rateio proporcional foi adotado para definir os créditos vinculados às receitas no mercado externo, passíveis de ressarcimento ou compensação com tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e os créditos vinculados às receitas no mercado interno, permitidos apenas para dedução do PIS e da Cofins a recolher no próprio mês. Os percentuais de rateio entre mercado interno e externo utilizado pela fiscalização foram os mesmos apurados pela empresa, (destacamos)*

*(...) Ainda neste tópico, destaca que a contribuinte apura o percentual de rateio para os créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno incluindo no item venda não tributada a revenda de óleo diesel e gasolina os quais, por serem produtos de incidência monofásica, não geram créditos para o revendedor, ainda que o mesmo esteja no regime não cumulativo (artigos 3º, I, "a" das Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003). Por esta razão a receita com a venda de óleo diesel e gasolina foi excluída para fins de apuração do percentual para rateio entre créditos vinculadas às receitas tributadas no mercado interno e às não tributadas. Dessa forma, os percentuais apurados pela fiscalização ficaram menores que os utilizados pela empresa.*

*Ao final deste tópico, observou:*

*Apesar dos créditos vinculados aos custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência serem passíveis de ressarcimento, a empresa não os incluiu nos pedidos de ressarcimento.*

*A seguir, em tópico intitulado "Dados analíticos para apuração da base de cálculo dos créditos", relaciona os arquivos magnéticos utilizados pela empresa para apuração das bases de cálculo dos créditos e descreve, de forma sucinta, os conteúdos das planilhas que compõem tais arquivos, nos seguintes termos:*

## *2. Dados analíticos para apuração da base de cálculo dos créditos.*

*Os dados analíticos utilizados pela empresa para apuração das bases de créditos estão informados nos arquivos magnéticos Apuração Créditos Pis- Cofins\_012011, Apuração Créditos Pis-Cofins\_022011, Apuração Oéditos Pis- Cofins\_032011, Apuração Créditos Pis-Cofins\_042011, Apuração Oéditos Pis-Cofins\_052011, Apuração Créditos Pis-Cofins\_062011, Apuração Créditos Pis- Cofins\_072011, Apuração Créditos Pis-Cofins\_082011, Apuração Oéditos Pis- Cofins\_092011, Apuração Créditos Pis-Cofins\_102011, Apuração Oéditos Pis-Cofins\_112011 e Apuração Créditos Pis-Cofins\_122011.*

**Os itens utilizados como base de crédito estão de forma analítica nas planilhas desses arquivos:**

**Devoluções, Cana, Revenda de Óleo Diesel, Agrícola, Arrendamento Agrícola, Depreciação, Depreciação até 300911, Depreciação após 300911 MP 540, Notas Fiscais, Notas Fiscais ME e Notas Fiscais Revenda e sintetizados nas planilhas Resumo.**

*Os totais das planilhas mensais "Cana" foram utilizados com a base de cálculo dos créditos presumidos. Aplicado os percentuais apurados no Livro de Produção Diária para o açúcar já que o tem direito ao crédito presumido apenas a parcela de aquisição de cana de açúcar utilizada na produção do açúcar. E um crédito que pode ser utilizado apenas para desconto das contribuições devidas no mês.*

*"Devoluções" e "Notas Fiscais Revenda" são base de cálculo dos créditos vinculados à receita tributada no mercado interno, sendo em reais para o açúcar e em volume para o álcool.*

*"Notas Fiscais ME" são base de cálculo mensais para os créditos vinculados à receita de exportação.*

*"Agrícola", "Arrendamento Agrícola", "Depreciação", "Revenda de Óleo Diesel" e "Notas Fiscais" são base de créditos comuns às receitas vinculadas ao mercado interno e externo e foram rateadas de acordo com os percentuais obtidos nas relações entre receitas de exportações/receitas não cumulativas e receitas no mercado interno/receitas não cumulativas.*

*Ainda neste tópico, informa sobre o rateio dos créditos bem como sobre a utilização dos mesmos, e acrescenta que na ação fiscal foi mantida a forma de utilização dos créditos adotada pela empresa: (...).*

*Na sequência, em tópico denominado "Base de cálculo dos créditos", no item "3.1 — Bens e serviços utilizados como insumo" o Auditor-Fiscal apresenta a legislação que disciplina a matéria, discorre brevemente sobre insumos e prossegue registrando que:*

*a) Em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção. Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos.*

*b) A aquisição dos produtos agropecuários que geram o direito de créditos presumidos, por ser efetuada de pessoa física ou com suspensão, não gera direito ao desconto de créditos calculados na forma do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, conforme disposto no inciso II do § 2º deste artigo. A cana de açúcar (NCM 12129300) tem a incidência suspensa no caso de venda para produção do açúcar, nos termos do inciso III do artigo 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, e para a produção do álcool, a suspensão esta prevista no artigo 11 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008. Assim, a aquisição da cana de açúcar não gera os créditos previstos nos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.*

*Prossegue: 3.2 - Energia elétrica, aluguéis, arrendamento mercantil e devoluções Os incisos IX, IV, V e VIII do artigo 3º da Lei 10.637/2002 e incisos IV, V, VIII e IX da Lei 10.833/2003 prevêem, respectivamente, os créditos com energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e as contraprestações do arrendamento mercantil e devoluções.*

*3.3 - Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda Essas despesas estão previstas no inciso DC do artigo 3º da Lei 10.833/03 e no seu artigo 15, inciso II.*

*"IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor" Destaca-se que o direito ao crédito previsto neste tópico está ligado, necessariamente, a uma operação de venda. Dessa forma, gastos com frete para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, ou mesmo, durante o processo de produção, não geram créditos, (destacamos)*

*3.4 - Bens do ativo imobilizado As Leis 10.637/02 e 10.833/03 prevêem: (...)*

A base de cálculo para esses créditos é o valor dos encargos de depreciação e amortização, pois são bens incorporados ao ativo imobilizado. Dessa forma, com exceção das edificações e benfeitorias, todas as demais hipóteses que permitem a apuração dos créditos em relação aos bens do ativo imobilizado estão restritas aos adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, utilização na produção de bens destinados à venda ou utilização na prestação de serviços.

Consequentemente, os bens utilizados na área administrativa, por exemplo, não permitem a apuração de créditos.

A apuração de créditos com base nos encargos mensais de depreciação aplica-se a todos os bens que geram créditos e a apuração com base no valor de aquisição ou fabricação, conhecido por "depreciação acelerada incentivada", é específica a determinados bens.

A partir de 01/10/2011, em razão da edição da Medida Provisória nº 540, o aproveitamento dos créditos calculados com base na depreciação de máquinas e equipamentos novos destinados à produção dos bens, adquiridos no mercado interno ou importados, ficou mais célere. A partir de julho/2012, o desconto dos créditos pode ser efetuado de forma imediata. Entre agosto/2011 e junho 2012 ficou estabelecido um regime de transição em que os prazos de aproveitamento dos créditos decrescem de onze meses, em agosto de 2011, até o desconto imediato no próprio mês, que valerá a partir de julho de 2012. Para os bens adquiridos a partir de maio de 2008 e antes de 03 de agosto de 2011, o prazo continua como anteriormente, em 12 meses.

4 - Créditos presumidos atividade agroindustrial. A Lei 10.925/2004, dispôs sobre os benefícios aplicáveis à comercialização de produtos agropecuários:

(...) Dessa forma a empresa pode deduzir da contribuição para o PIS e para a Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido, calculado sobre o valor da cana de açúcar adquirida de pessoas físicas ou recebida de cooperados pessoas físicas, além daquela adquirida com suspensão de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária. No caso, a mercadoria destinada à alimentação humana é o açúcar (NCM 17011100 e 17019900), dando o direito a apurar créditos presumidos sobre a aquisição da cana de açúcar para produção do açúcar. A utilização da cana está identificada no Livro de Produção Diária (LPD), utilizado para cálculo do crédito presumido.

Os créditos presumidos só podem ser utilizados para dedução das contribuições devidas no mês, não sendo permitido o ressarcimento. Dessa forma, eles não foram inclusos no rateio entre mercado interno tributável e não tributável, diferentemente do realizado pela empresa, que incluiu nesse rateio o crédito presumido.

Com base nos fundamentos até então expostos, o Auditor-Fiscal passa a detalhar as glosas efetuadas nos créditos apurados pela empresa.

Neste sentido observa que, da análise dos arquivos magnéticos apresentados pela empresa, verifica-se que muitos dos itens constantes nas planilhas não estão de acordo com as permissões legais para apropriação de créditos de PIS e Cofins. Após essa análise a fiscalização elaborou anexos com os itens que foram objeto de glosas, indicando seus motivos, que estão assim informados no Termo de Verificação Fiscal:

**1) Agrícola — Contém 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 (...).**

2) Arrendamento Agrícola - Contém despesas efetuadas com serviços 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 produção. Os documentos contábeis estão lançados na conta "Despesas Operacionais - Aluguéis e Arrendamentos - Arrendamento Agrícola". Tratam-se de pagamentos baseados em contratos 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 prevêm a partilha de frutos, geralmente, na proporção de 10% para a parceira proprietária e 90% para a parceira agricultora (Cosan).*

*Contudo, não se trata 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). Além disso, 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 n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, 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.*

*3) Cana - Trata-se de notas fiscais de entrada de cana de açúcar adquirida de pessoas físicas e pessoas jurídicas. É permitida 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. Não foram aceitas aquisições de cana feitas de pessoas jurídicas com atividade de transporte rodoviário de cargas, incorporação imobiliária, aluguel de imóvel próprio, corretagem no aluguel de imóveis, comércio varejista de produtos alimentícios, compra e venda de imóvel próprio e incorporação de empreendimentos imobiliários, construção de edifícios, holding de instituições não financeiras, bem como administração pública, por não se tratar de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária. Também foram glosadas as aquisições de cana de açúcar em janeiro e março 2011, período em que não há produção nas usinas (entressafra), conforme escrituração no Livro de Produção Diária.*

*4) Revenda de 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 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 pie adores, desfibradores, moendas, destilarias, etc, bem como de energia elétrica necessária em vários setores da indústria.*

*5) Notas Fiscais de Revenda de Açúcar e Notas Fiscais de Revenda de Alcool — A aquisição de álcool para revenda gera crédito de valor igual ao devido pelo vendedor, conforme §13 da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Houve a aquisição de álcool combustível para revenda no período de março a novembro. Durante o ano houve a aquisição de açúcar para revenda, gerando direito a crédito (art. 3º, inciso I, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003). Os totais de ambas planilhas mensais foram mantidos como base de créditos.*

*No mês de agosto houve a informação no Dacon de crédito de PIS e Cofins referentes à importação vinculada à receita tributada no mercado interno. As aquisições estão informadas na planilha "Notas Fiscais Importação álcool" no arquivo "Apuração Créditos Pis-Cofins\_0S2011" e se tratam de 39.981 m<sup>3</sup> adquiridos da comercial exportadora Vertikal Uk LLP, empresa sediada no Reino Unido. Nas notas fiscais de entrada de mercadoria emitidas pela Raízen Energia S/A, em 18/04/2011 e 19/04/2011,*

*constam compras de combustível para comercialização, sendo o álcool bombeado do navio até o armazém geral em Santos, informa, também, o recolhimento de PIS e Cofins pelo volume adquirido. Porém, esses recolhimentos de PIS e Cofins não estão em nenhuma DCTF de 2011 e nem existem DARF referentes a esses valores devidos de PIS e Cofins na importação do álcool. Dessa forma os créditos informados não foram considerados na apuração.*

*6. Devolução - As planilhas "Devoluções", inseridas nos arquivos mensais, são compostas por devoluções de açúcar e álcool. Os créditos relativos às devoluções de álcool foram apurados pelo volume e os relativos às devoluções de açúcar foram apurados com base nos valores das notas fiscais de devolução. Todos os valores foram mantidos na forma em que foram apresentados.*

*7. Notas Fiscais e Notas Fiscais ME — Ambas as planilhas contêm as informações por itens das notas fiscais, documentos contábeis, fornecedor, material e centro de custo em que foram apropriadas as aquisições utilizadas como base de cálculo para os créditos.*

*Neste ponto, o Auditor-Fiscal apresentou quadro com os valores totais das notas fiscais utilizadas pela contribuinte como base para apuração de créditos e os valores das glosas efetuadas, conforme segue: (...).*

*Informou, a seguir, que o critério adotado para identificação dos itens que não se enquadram nas permissões legais para apuração de créditos foi feito, em um primeiro momento, com base no centro de custo a que o item está vinculado — coluna "descrição centro de custo" da planilha. Para os itens em que a coluna "descrição centro de custo" estavam sem informação, passou-se a fazer a análise através das colunas "descrição grupo mercadoria", "texto breve material" e "descrição fornecedor". Assim, as glosas foram identificadas da seguinte forma (adotando, aqui, a numeração de parágrafos constante no Termo de Verificação Fiscal):*

*7.1) Centros de Custos Identificados - foram selecionados os itens vinculados a centros de custos que não estão ligados diretamente com a produção, os quais não podem ser considerados bens e serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e do 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, portanto despesas sem direito a créditos.*

*7.1.1) c custo agrícola - glosadas as despesas vinculadas aos centros de custos vinculados à área agrícola, informados na planilha "Nota Fiscal". 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) c custo 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, etc.*

*7.1.3) c custo prod insumos n prod — nos centros de custos ligados à produção, não inclusos nos dois itens acima, foram glosadas aquisições de peças e componentes de máquinas agrícolas; limpeza de bigbag, controle pragas/ervas daninhas, análises de amostras, purificação de óleos, serviços de coleta e transporte torta de filtro, coleta de barro e transporte de fuligem, identificados na coluna descrição grupo de mercadorias como:*

*7.2) Centros de Custos não identificados - nos itens sem vínculos com centros de custos a análise passou a ser feita através da identificação das colunas "descrição grupo mercadoria" e "texto breve material".*

*7.2.1) agrícola - foram selecionados os materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões, fertilizantes e demais produtos utilizados na lavoura, estando identificados na coluna "Descrição Grupo Mercadoria" como:*

7.2.2) *comb e lubr não util prod* - notas fiscais de aquisição de gasolina, óleo diesel, lubrificantes, graxas, ceras, utilizados em máquinas agrícolas e caminhões, não se tratando de insumo de produção. Estão identificados na coluna "descrição grupo mercadoria" como: GASOLINA; ÓLEO DIESEL; ÓLEOS P/ ISOLAMENTOS ELÉTRICOS; ÓLEOS, CERAS E GORDURAS DIVERSAS; ÓLEOS, FLUIDOS E GRAXAS AUTOMOTIVO.

7.2.3) *embalagens transp* - embalagens não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização. Glosadas as aquisições de container, big bag, pallet de madeira e sacos polipropileno para transporte de açúcar com capacidade para 50kg. São embalagens retornáveis utilizadas apenas para o transporte do açúcar que não atendem o previsto na legislação. Ou seja, a empresa não utiliza as chamadas "embalagens de apresentação" aceitas pela legislação como dando direito ao crédito e sim as "embalagens de transporte".

7.2.4) *materiais uso não identif* - foram apresentados diversos itens utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, sendo: eletrodos, abafadores, abraçadeiras (...),

7.2.5) *prod quim não produção* - Também foi considerado como não sendo insumo as despesas pertencentes aos grupos de mercadorias: PRODUTOS QUÍMICOS DIVERSOS, PRODUTOS QUÍMICOS P/ANÁLISE (REAGENTES E CORANTES), PRODUTOS QUÍMICOS P/TRATAMENTO DE ÁGUA, contendo biocida (...).

7.2.6) *portuárias* - NOTAS FISCAIS ME - Em "descrição grupo mercadoria": ANÁLISE LABORATORIAL ME, SER VIÇAO CANCELAMENTO VENDA (WASH OUT) (...).

7.3) *energia* (Cosan S/A Bioenergia e Barra Bioenergia S/A) - foram incluídas na base de cálculo dos créditos notas fiscais emitidas pelas empresas pertencentes ao "grupo Cosan", Cosan S/A Bioenergia e Barra Bioenergia S/A. Os estabelecimentos emitentes dessas notas fiscais são localizados no mesmo endereço dos estabelecimentos adquirentes da Raízen Energia S/A. Os estabelecimentos emitentes das notas fiscais e os adquirentes da energia estão relacionados no quadro a seguir:

Informa a autoridade fiscal que existem nesses locais termoeletricas instaladas nas respectivas usinas da Raízen Energia S/A, que são partes dessas indústrias (...).

7.4) *não é locação* — todos os pagamentos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa foram aceitos. Selecionou-se na planilha todas as locações, não sendo aceitas compras de carne, café, bebidas, buffet, filmagens, eventos sociais, condomínio, corretagem de imóveis, corretagem em aluguéis de imóveis, locação de palcos, de equipamentos de áudio e vídeo, viagens, hotéis, publicidade, por entender que estes pagamentos não estão ligados às atividades da empresa.

A seguir o Auditor-Fiscal apresentou um quadro-resumo, com os totais mensais das glosas relativas a cada um dos itens acima referidos (...):

Prosseguiu, tratando dos créditos relativos a despesas de depreciação.

8) *Depreciação* (...).

8.1) *agrícola* - glosadas as depreciações de colhedoras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, canetas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semirreboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, moto niveladoras, motores, pá carregadeiras, transceptores, etc, vinculados aos centros de custos relacionados à área agrícola.

8.2) *não lig prod* — glosados as esmerilhadeiras, talhas, agitadores, amostradores, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, canetas, centrifugadores, densímetros, desfibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, lavadores, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tomos, transceptores, veículos, etc, vinculados aos centros de custos: (...).

*Definidas as glosas dos créditos, prossegue o Auditor-Fiscal:*

*V- Auto de Infração. Foram lançadas neste Auto de Infração, n.º 10880.723546/2015-12, as contribuições do PIS e da Cofins não cumulativas, devidas no ano 2011, apuradas com base nas receitas obtidas no mercado interno tributadas no regime não cumulativo, após as compensações dos créditos vinculados às receitas no mercado interno e presumidos, apurados na fiscalização. Nos meses de janeiro a março houve a utilização dos créditos vinculados às receitas no mercado externo para dedução das contribuições devidas, procedimento também adotado pela empresa, e nos demais meses os créditos do mercado externo foram utilizados nos pedidos de ressarcimentos.*

*Não há saldo credor de período anterior a ser considerado, uma vez que em dezembro de 2010, após as glosas efetuadas na ação desenvolvida para o período, resultou em contribuições devidas, lançadas no Auto de Infração 10880.723246/2014-52 (...).*

Os anexos abaixo são partes integrantes do presente Termo de Verificação Fiscal e estão sendo entregues à empresa, juntamente com este termo, em cópia digital gravada em mídia não regravável - CD.

ANEXO I - APURAÇÕES (...); ANEXO H - AGRÍCOLA; ANEXO III - ARRENDAMENTO AGRÍCOLA; ANEXO IV -CANA; ANEXO V - REVENDA ÓLEO DIESEL; ANEXO VI -NOTAS FISCAIS; ANEXO VII - NOTAS FISCAIS ME e ANEXO VIII - DEPRECIÇÃO;

*VI - Pedidos de Ressarcimento Os créditos vinculados ao mercado externo foram considerados apenas para fins de ressarcimentos, não sendo compensados com contribuições devidas no período de abril a dezembro e utilizados para dedução das contribuições apuradas nos meses de janeiro a março. (...).*

*VII - Conclusão Portanto foram lançados neste Auto de Infração, e são exigíveis, os saldos devedores mensais do ano 2011, das contribuições de PIS e COFINS, resultantes da diferença entre as contribuições devidas e os respectivos créditos apurados vinculados às receitas tributadas no mercado interno, durante a ação fiscal. A empresa tem o prazo de 30 dias da ciência para apresentação de manifestação de inconformidade com a apuração feita. (...).*

*Após a lavratura dos autos de inflação, o Auditor-Fiscal constatou ter-se equivocado quanto a alguns dos valores lançados. Providenciou, então, a revisão de ofício e emitiu novos autos de infração. Os fundamentos da revisão de ofício são apresentados no TERMO DE REVISÃO E RE-RATIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO de fls. 20507/20510, nos seguintes termos: (...).*

*Dessa forma houve alteração nos valores dos Autos de Infração, passando a contribuição de PIS devida de R\$ 6.518.742,31 para R\$ 8.028.140,85 e da COFINS de R\$ 31.708.425,33 para R\$ 36.944.783,39 (...).*

*Posteriormente, foi ainda emitido o Termo Fiscal de fl. 20560, cujo conteúdo abaixo reproduzimos:*

*A contribuinte, já anteriormente ciente dos autos de infração originais e de seus anexos, entre os quais se inclui o Termo de Verificação Fiscal de fls. 47/83, foi cientificada dos novos autos de infração e do Termo de Revisão e Re-Ratificação de Lançamento no dia 22/07/2015, bem como do Termo Fiscal de fl. 20560 no dia 27/07/2015, conforme os termos de ciência de fls. 20559 e 20563.*

*Assim, tendo sido regularmente cientificada, no dia 24/08/2015 a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 20569/20630 acompanhada de documentos, na qual alega, em síntese e fundamentalmente, o que passamos a expor.*

*Em breve introdução, após alegar tempestividade e apresentar um resumo da autuação, sustenta que todos os custos e despesas que serviram de base para os créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep apurados se referem à aquisição de bens e serviços absolutamente indispensáveis ao seu processo produtivo, sendo certo que, por este motivo, estão abarcados pelo conceito legal de insumo. Entende que o procedimento fiscal demonstra desconhecimento de seu processo produtivo por parte*

da autoridade autuante. A este respeito, afirma que na impugnação "destacará, em detalhes, o tipo de atividade por ela desempenhada, com vistas a permitir que esta D. Autoridade Julgadora, amparada nessa exposição, bem como no Laudo elaborado pela Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, da Universidade de São Paulo (Doe. n.º 05), possa verificar a essencialidade e a importância dos bens e serviços glosados pela D. Autoridade Fiscal dentro do processo industrial realizado pela Impugnante".

A seguir, alega que, conforme o Teimo de Verificação Fiscal, a premissa jurídico-normativa que embasa o lançamento diz respeito ao não enquadramento dos bens e serviços que serviram de base para a apuração dos créditos glosados ao conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas n.º 247, de 21 de novembro de 2002, e n.º 404, de 12 de março de 2004. Contudo, não há nas disposições legais que delimitam a matéria quaisquer restrições quanto à natureza do insumo, custo ou despesa suportado pelo contribuinte, bastando tratar-se de elemento essencial ao processo produtivo. Assim, a equiparação feita pela legislação infralegal (INs n.º 247, de 2002, e n.º 404, de 2004) do regime jurídico de crédito do PIS/COFINS àquele próprio ao IPI mostra-se equivocada, pois em se tratando de tributos incidentes sobre a receita bruta (e não sobre a produção), o correto é admitir-se a apropriação de créditos sobre toda e qualquer despesa ou custo.

Assim, seria mais condizente com as leis de regência que a Receita Federal do Brasil tivesse se utilizado, para fins de delimitação do direito de crédito próprio à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, das noções de custo e despesas trazidas pela legislação do IRPJ (mais precisamente pelo art. 290 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999), cuja materialidade é muito mais afeta às contribuições incidentes sobre a receita bruta, do que aquela própria ao IPI. Mais, o conceito de insumo utilizado encontra-se em total dissonância com a noção de insumo prescrita nas Leis de regência, resultando na ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas n.º 247, de 2002 e n.º 404, de 2004. É esse, aliás, o entendimento que vem se fumando no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF. Transcreve trechos de doutrina e de jurisprudência.

Em um pequeno parágrafo (fl. 20584), a impugnante bem sintetiza toda a sua impugnação:

Toda aquisição de bens e serviços necessários ao processo produtivo da IMPUGNANTE poderá ser enquadrada como "insumo". Em termos práticos, se determinado bem ou serviço é utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade industrial, será ele inserido no conceito de "insumo".

Prossegue o impugnante, buscando evidenciar que custo e insumo consistem/nos gastos realizados pela empresa na aquisição de bens e serviços a serem utilizados na produção de outros bens ou serviços (...).

A seguir, em tópico intitulado "DESCRIÇÃO ACERCA DA ATIVIDADE INDUSTRIAL DESEMPENHADA PELA IMPUGNANTE", esta descreve em detalhes a sua atividade, com ilustrações e especial ênfase na atividade agrícola (fls. 20588/20599). Assim conclui este tópico: (...)

A contribuinte passa então a contestar as glosas de forma individualizada.

A autoridade fiscal glosou todas as despesas vinculadas à área agrícola da Impugnante, inclusive aquelas relativas à produção de cana-de-açúcar, uma vez que, supostamente, não teriam vinculação com o processo produtivo do açúcar e do álcool. Sustenta a contribuinte que esse posicionamento é manifestamente improcedente, pois se desconsidera que o processo produtivo do açúcar e do álcool em uma empresa agroindústria! é verticalizado, sendo a Impugnante responsável pela produção não apenas do açúcar e do álcool, mas também da principal matéria-prima destes produtos, que é a cana-de-açúcar. (...).

Quanto aos créditos relativos às despesas de arrendamento agrícola, a impugnante salienta que exerce atividade agroindústria!, a qual se inicia com a aquisição (ou arrendamento) da terra, estudo para a preparação do plantio e que segue até a fase

*industrial onde a cana obtida e tratada será transformada em álcool e açúcar. Desse modo, é inequívoco que a despesa com arrendamento mercantil está intrinsecamente ligada à sua atividade agroindústria!. Assim, os contratos de arrendamento de propriedades rurais destinadas à produção de cana-de-açúcar encontram-se abrangidos pelo conceito de aluguel de prédio previsto nos artigos 3º, IV, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003. (...)*

*A respeito dos créditos relativos às aquisições de cana-de-açúcar, sustenta a impugnante que as glosas efetuadas pela autoridade fiscal — sob fundamento de que as empresas fornecedoras não desempenhariam atividades agropecuárias -não teriam respaldo no “artigo 3º. inciso II, da Lei n.º 10.637/02, e tampouco no seu equivalente na Lei n.º 10.833/03” (...).*

*Embora em tópico cujo título remete apenas aos créditos sobre as revendas de óleo diesel, a contribuinte se opõe às glosas relativas à revenda de óleo diesel e também às glosas relativas ao óleo diesel utilizado na produção de cana-de-açúcar, nos seguintes termos: (...).*

*Diante do exposto, deve ser reconhecido o direito ao crédito sobre o óleo diesel consumido nas máquinas agrícolas, e cultura de cana-de-açúcar, bem assim dos caminhões, responsáveis pelo transporte da matéria-prima até a unidade industrial da IMPUGNANTE e urna vez desconstituídas as glosas indevidas, os créditos tributários lançados deverão, igualmente, ser extintos.*

*Prossegue a contribuinte alegando que seriam descabidas as glosas realizadas por centros de custo identificados.*

*A este respeito, reitera que a atividade agrícola, por ser uma etapa do processo produtivo, tem seus custos abarcados pela sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS quando oriundos de bens e serviços utilizados com insumo e todos os bens e serviços glosados são imprescindíveis à atividade produtiva, como bem se demonstrou anteriormente. Não por outro motivo, são ilegais as glosas efetuadas para os créditos vinculados às despesas com área agrícola, conforme jurisprudência recente no âmbito do CARF.*

*Foram também glosadas as despesas descritas pelo autuante sob a rubrica "não ligadas à produção", sob o entendimento de que as aquisições de peças de máquinas, materiais de laboratórios, serviços de análises, manutenção de máquinas e veículos, transportes, etc, (...)*

*Da mesma forma, as despesas relacionadas às atividades incorridas em laboratório (...).*

*Também houve a glosa de créditos relativos a despesas com combustíveis e lubrificantes, os quais são utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas, existindo a glosa apenas e tão somente, entende a contribuinte, pelo fato de que a fiscalização não admite, equivocadamente, que as etapas agrícolas façam parte do processo produtivo.*

*Verifica-se que os créditos relativos a despesas realizadas com embalagens também foram glosadas, ao passo que tais embalagens integram o processo produtivo da Impugnante, em especial para efetivar o transporte do açúcar e álcool produzidos em sua atividade agroindustrial e muito embora as referidas embalagens não integrem o produto final, as mesmas configuram custos imprescindíveis à individualização e transporte do produto em processamento, razão pela qual se enquadram perfeitamente ao conceito de insumo firmado pelo CARF.*

*Quanto a bens identificados como insumos indiretos, tais materiais são empregados em maquinários e equipamentos voltados para as produções do açúcar e do álcool e, não obstante, foram tratados como "itens genéricos" que não gerariam direito a crédito, sem se buscar o conhecimento do efetivo uso nos maquinários e equipamentos para produção e desconsiderando-se a atividade agrícola, novamente, como parte integrante da produção. A autoridade fiscal tratou diversos custos como genéricos quando, em*

*verdade, todos estão ligados ao uso de equipamentos e maquinários os quais estão voltados à produção do açúcar e do álcool (...).*

*O mesmo pode ser dito em relação aos produtos químicos, os quais, utilizados em análises laboratoriais, aferição de qualidade e composição de solo, tratamento de água e serviços de limpeza, são essências para a produção de açúcar e álcool e, pelos mesmos fundamentos já referidos, são passíveis de aproveitamento do crédito.*

*A contribuinte, em tópico intitulado "Do descabimento das glosas realizadas a título de despesas portuárias", contesta as glosas mencionadas no título do tópico e também as glosas relativas a despesas de fretes entre seus estabelecimentos, nos*

*seguintes termos: (...).*

*No tocante às glosas relativas a despesas com energia elétrica,*

*que teria sido adquirida de coligadas localizadas nos mesmos endereços da fiscalizada, alega que as aquisições efetivamente ocorreram; suas coligadas lhe forneceram a energia e lhe cobraram o preço correspondente. E ainda: (...).*

*Contesta a seguir as glosas relativas a despesas de depreciação:*

*(...)*

*Considera descabida as "glosas realizadas a título de depreciação - área agrícola, acerca dos quais assim se manifesta: (...) Também entende descabida as "glosas realizadas a título de depreciação - área não ligada à produção", sobre as quais afirma:*

*(...)*

*Ao final, a contribuinte requer a realização de diligência:*

*(...) Por fim, apresenta seus pedidos:*

*É o relatório."*

*(grifou-se)*

Em julgamento no âmbito do CARF, foi reconhecido o parcial provimento ao recurso voluntário, conforme ementa que segue:

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

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

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO. O conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição em apreço não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IRPJ (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção) e, conseqüentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte. Precedentes deste CARF.

**COFINS. 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.**

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA. NÃO GERA DIREITO AO CREDITAMENTO. Mesmo que pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o arrendamento de imóvel rural não gera direito ao crédito previsto no art. 3º. IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

PIS E COFINS. CREDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR DE HOLDING. POSSIBILIDADE.

O art. 8º da lei nº 10.925/04 prevê que a aquisição de mercadorias de origem vegetal destinados à alimentação humana dá direito a crédito presumido ao adquirente. O fato da empresa vendedora não desenvolver uma atividade agropecuária não impede tal creditamento, uma vez que não há qualquer exigência lesai nesse sentido.

**COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.**

Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: produtos químicos diversos; produtos químicos para análise (reagentes e corantes); produtos químicos para tratamento de água, contendo biocida, fungicida, algicida, cloros, resinas, catalizadores, removedores, limpadores, solventes, e reagentes utilizados em tratamento de água: análises laboratoriais e limpeza O mesmo vale para os custos com aquisição de maquinários e depreciação de bens relacionados às atividades aqui descritas.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS.** No regime da não-cumulatividade, o sujeito passivo tem o direito à apuração e ao aproveitamento de créditos relativos às despesas com aquisição de energia elétrica.

**COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL. LUBRIFICANTES E GRAXAS UTILIZADOS EM VEÍCULOS E MÁQUINAS NA FASE AGRÍCOLA. PRODUÇÃO DA CANA. DIREITO AO CREDITAMENTO.** Dá direito a crédito a aquisição de graxas, lubrificantes e óleo diesel utilizados em maquinários e veículos empregados na fase agrícola da produção do açúcar e álcool.

**COFINS. SERVIÇO COLETA DE LIXO E RESÍDUOS. TRANSPORTE DO BAGAÇO DE CANA.** O transporte de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita, havendo firme jurisprudência do CARF no sentido de garantir o creditamento sobre as despesas com remoção de resíduos. O transporte da torta e do bagaço (sub produtos), também se mostram essenciais. Isto porque a "torta" é utilizada como fertilizante rico em matéria orgânica e nutrientes, conforme atesta o Laudo Técnico.

**COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.** E considerado como insumo, para fins de creditamento da contribuição social em apreço, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

**DESPESAS PORTUÁREAS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.** 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. Os fretes vinculados ao transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa não geram crédito das contribuições não cumulativas, por não se caracterizarem como custo de produção.

**PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.** Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

**PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.**

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS Pasep o decidido (ementa) em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.”

Foram apontados nos embargos os seguintes vícios:

- “a) Sanar a omissão apontada no Tópico III.1 do presente recurso, de modo a ser julgado o Tópico IV.4.1 do Recurso Voluntário relativo ao item 1 do TVF (centro de custos contendo serviços aplicados na fase de produção agrícola), para ser canceladas todas as glosas conforme requerido no Recurso Voluntário, eis que todas enquadráveis no conceito de insumo definido no julgamento e na jurisprudência do CARF;
- b) Especificamente quanto ao Tópico III.2.3 desses embargos, sanar a contradição referente ao resultado no acórdão quanto ao julgamento (provimento parcial) contido no item 11.3 do voto do Conselheiro Relator (relativo item 7.1.3 do TVF);
- c) Sanado o ponto anterior, ainda com relação ao Tópico III.2.3 desses embargos, requer sejam providos os declaratórios para (iii.a) de modificar o v. Aresto de modo a cancelar as glosas relativas aos itens 7.1.3, 7.2.1 e 7.2.4 do TVF, tendo em vista a contradição com a jurisprudência dessa Turma 3402 e da CSRF, ou (iii.b) ser modificado o v. Acórdão para baixar o processo em diligência para que a fiscalização afira a partir da contabilidade da embargante se os itens contidos nos itens 7.1.3, 7.2.1 e 7.2.4 do TVF se enquadram como bens ativáveis ou se seriam creditáveis via custo de aquisição; e
- d) Sanar as contradições e obscuridades apontadas nos Tópicos III.2.1, III.2.2 e III.2.4 destes embargos, de modo a uniformizar os critérios de julgamento sobre os itens em debate, modificando o v. Acórdão embargado para ser dado provimento ao recurso voluntário e canceladas as glosas apontadas em todos aqueles itens acima indicados.”

Após análise realizada pelo Sr. Presidente desta Turma, os embargos declaratórios foram admitidos parcialmente, sendo acatados os itens “a” e “b”, para sanar omissão pela ausência de julgamento do item 1 do Termo de Verificação Fiscal (glosas contendo serviços aplicados na fase de produção agrícola), e a contradição referente ao resultado no acórdão quanto ao julgamento e o contido no voto do relator.

Intimada a Procuradoria da Fazenda, limitou-se a questionar a admissibilidade dos embargos, informando tratar-se em verdade de novo recurso ao colegiado.

Não estando mais o Relator original do voto neste colegiado, me foi distribuído este processo.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

A admissibilidade e tempestividade já foram apreciadas anteriormente, passa-se ao mérito, ressaltando previamente a existência da decisão do STJ em sede de recurso repetitivo, no REsp nº 1.221.170/PR, que entendeu pela ampliação do conceito de insumo relativo ao PIS e a Cofins, decisão esta, posterior ao primeiro julgamento no âmbito do CARF.

Em síntese, evitando alongar em decisão de embargos, consoante a tese acordada em decisão judicial, tem-se que 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, sendo<sup>1</sup>:

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 cadeira produtiva”;

b.2) “por imposição legal”

Admitindo os conceitos acima, apreciam-se os tópicos embargados e admitidos pela presidência.

#### **I. Omissão no julgamento do Tópico IV4.1 do Recurso Voluntário relativo ao item 1 do Termo de Verificação Fiscal:**

Trouxe o Termo de Verificação Fiscal:

“1.Agrícola

Contém 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 Cana. Colhedeiros de Cana. Colheita de Cana. Corte Mecanizado. Departamento Fornecedor Cana. Desenvolvimento Agrônômico. Estaleiro. Estradas. Cercas Pontes. Mecanização Agrícola. Mão de Obra Agrícola. Oficina Mecânica. Plantio. Portos. Preparo do Solo. Reboque de Cana. Reflorestamento Meio Ambiente. Replanta de Cana Soca. Serviços Auxiliares. Serviços de Fornecedores de Cana. Serviços Habitação. Serviços Recreativos. Topografia. Tr Administrada Mecânico. Transporte Fornecedor Cana Picada. Transporte Agrícola. Transporte Cana. Transporte Fornecedor de Cana. Transporte Manual Cana. Transporte Mecânico da Cana. Transporte Terceirizado da Cana. Trato da Cana. Trato da Planta. Trato da Soca e Vinhaça.

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:

---

<sup>1</sup> Conteúdo extraído da ementa do Parecer Normativo RFB nº 5/2018.

| Mês    | Valor (R\$)     |
|--------|-----------------|
| Jan/11 | 23.568.271,23   |
| fev/11 | 4.031.968,93    |
| mar/11 | 12.182.109,51   |
| abr/11 | 1.967.097,60    |
| mai/11 | 14.863.453,46   |
| jun/11 | 65.203.805,25   |
| jul/11 | 86.058.000,81   |
| ago/11 | 83.595.788,42   |
| set/11 | 79.291.514,96   |
| out/11 | 72.907.517,69   |
| nov/11 | 49.318.884,86   |
| dez/11 | 33.280.436,90   |
| Total  | 526.268.849,62” |

Em síntese, são serviços utilizados na área agrícola da empresa.

No Acórdão original, afirmou o relator que, diferente do entendimento da fiscalização e da DRJ, o plantio e o preparo da cana de açúcar, por ser ela um insumo da industrialização do açúcar e do álcool, é sim etapa do processo produtivo, podendo ser realizado o creditamento, porém, nos termos do relator original, “há que se identificar exatamente quais despesas e custos se referem aos fatores que se ligam comprovadamente a esse processo de produção e aos produtos açúcar e álcool vendidos.”

Aqui reside a omissão. Apesar de destacada a necessidade de identificação de cada despesa, efetivando sua inclusão (ou não) no processo produtivo, não foi decidido pelo colegiado quais itens dariam direito ao desconto de crédito.

Diante de tal omissão, consultando os autos processuais, verifica-se a existência de planilha em formato “não paginável” contendo dados das notas fiscais que compõem a base de cálculo do crédito, como descrição do serviço, centro de custo e valor, conforme exemplo abaixo (recorte):

| Montante MI | Descrição Grupo de Mercadoria | Descrição do Material            | Descrição Centro de Custo | Descrição Centro de Lucro               |
|-------------|-------------------------------|----------------------------------|---------------------------|---|
| 386,86      | SERVICOS COM MAQUINAS         | SERVICO MAO OBRA MAQ             | CAR/REB ADM - DIAM        | Centros Lucro Agrícolas Rateio - DIAM   |
| 64,03       | SERVICOS LOGISTICA INBOUND    | SERVICO TRANSP CARGA AGRICOLA PJ | Instalações               | Administração Unidade - DEST            |
| 21,98       | SERVICOS COM MAQUINAS         | SERVICO MAO OBRA MAQ             | LAB.IND.MICROB. COPI      | Centros Lucro Industriais Rateio - COPI |

No total, 86655 linhas de notas fiscais contendo, além de outros atributos e métricas:

- Descrição do Grupo de Mercadorias: Serviços com máquinas, Serviço Mão de Obra Administrativa, Serviços de Terceirização Agrícola e Serviços Logística Inbound;
- Descrição do Material: Serviço Equipamento Conf Contrato Maq, Serviço Mão de Obra Maq, Serviço Terceir Mao de Obra Int PJ, Serviço Transp Carga Agrícola PJ e Serviço Transp Consumo PJ;
- Centro de Custo: São centenas de centros de custos diversos, como Administração, Alojamento, Captação de Água, Carregamento/Reboque, Colheita Cana, Colheita Cana Terc., Corte Mecanizado Cana Fornecedor,

Desenvolvimento Agronômico, Estaleiro, Estradas/Cercas/Pontes, Instalações, LAB. IND. MICROB. COPI, Mão de Obra Agrícola, Mecanização Agrícola, Plantio, Oficina Mecânica, Operações de Etanol, Outras Cult. Agr. Copi, Portos, Preparo Solo, Reflorestamento/Meio ambiente, Repl. CN. Soca, Serviços Auxiliares, Serviços Fornecedores, TR ADM Mec, TR ADM Man, Trato Planta, Trato Soca, Vinhaça, etc.

Em seu Recurso Voluntário, traz a recorrente, em síntese, que as atividades e operações do setor agrícola são essenciais ao seu processo produtivo, destacando:

1. Transporte de pessoal para realização da colheita manual (“Transporte Manual Cana”);
2. Transporte para manter as máquinas necessárias à colheita em pleno funcionamento (“Transporte Mecânico da Cana”, “Transporte Cana”, “Transporte Agrícola”, “Transporte Fornecedor de Cana”, “Transporte Fornecedor Cana Picada” e “Transporte terceirizado da Cana”);
3. Custos incorridos com a administração e alojamentos agrícolas, os quais se referem à manutenção dos trabalhadores rurais nas áreas de corte;
4. Dispendios com as atividades de preparo da área de plantio, do trato da cana-de-açúcar e da soca, a colheita, o carregamento e a abertura de estradas;
5. Bens e serviços utilizados no preparo do solo e corte da cana;
6. Por fim, que devem ser revertidas as glosas realizadas em face dos centros de custo: Carreg/Reboque Cana Adm, Carreg/Reboque Cana Fornecedor, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Corte Mecanizado, Mecanização Agrícola, Plantio, Preparo do Solo, Reboque de Cana, Reflorestamento/Meio Ambiente, Replanta de Cana Soca, Trato de Cana, Trato da Planta, Trato de Soca e Vinhaça e mais todos aqueles listados no item 1 do Título IV do Termo de Verificação Fiscal.

Em análise à Planilha juntada pela recorrente com as notas de serviços classificadas na área agrícola, entendo que os serviços classificados nos seguintes centros de custo são claramente essenciais ao processo produtivo:

### **I.1. Centros de Custo Diversos:**

- **Águas residuais:** Como se observa no item c.7 do Laudo Técnico, “as águas residuais da lavagem de cana apresentam alto potencial poluidor, obrigando a unidade industrial a possuir sistemas de tratamento antes de descartá-las do processo.”

Em consultas aos precedentes deste Conselho, verificamos que o tema já foi apreciado no Acórdão nº 3402-004.076. Naquele julgamento, o item foi ainda melhor descrito:

“4.1. Águas residuais - Águas que foram utilizadas na lavagem da cana com objetivo de retirar os resíduos sólidos carregados durante a operação de corte, transporte e recepção na usina. Esta lavagem tem o intuito de retirar parte dessas matérias estranhas visando a obtenção de um caldo de melhor qualidade e evitar o desgaste excessivo dos equipamentos. **As águas que saem do processo de lavagem da cana deverão passar**

**por um gradeamento, de preferencia de remoção mecânica, a fim de retirar os materiais sobrenadantes e outros sólidos separáveis, e por um sistema de decantação a fim de que sejam removidos os sólidos decantáveis, podendo ser utilizadas na fertirrigação da lavoura juntamente com a vinhaça.** Estão vinculados a esse centro de custo aquisições de: bombas, acoplamentos, barras metálicas, compressores, correias e serviços de rebobinamento de motores elétricos, de dragagem, de máquinas esteiras, de coleta e transporte de barro e fuligem. Trata-se de urna operação de limpeza nas instalações industriais.” (grifou-se)

Trata-se de serviço associado a centro de custo notadamente industrial, portanto, incorretamente classificado dentre as despesas agrícolas. Porém, entendendo que, por ser a forma mero instrumento, existe a possibilidade do desconto do crédito deste insumo, dada a sua relevância ao processo produtivo.

- **Captação de Água:** Citado à fl. 20860 genericamente como parte das despesas relativas a água, foi melhor descrito no Acórdão n.º 3402-004.076:

“4.4. Captação de água - O sistema de captação de água é utilizado para o envio da água captada em mananciais através de bombeamento para indústria para uso, principalmente, na lavagem da cana e também para uso agrícola. Nesse centro de custo encontram-se barras metálicas, bombas, rolamentos esferas, válvulas, transformadores e serviços de montagens e manutenção de bombas e tubulações.”

Entendo como possível o creditamento diante da notada relevância da captação de água, especialmente em uma agroindústria.

- **Tratamento Caldo:** Referem-se a serviços de transporte. Em consultas ao Laudo Técnico, verificam-se diversas despesas associadas ao tratamento do caldo da cana, como extração, peneiragem e clarificação.

Obviamente são despesas essenciais para a produção do açúcar e do álcool, embora sejam vinculadas especificamente ao processo industrial, o que não impede, a meu ver, o reconhecimento do direito ao crédito e, portanto, reversão da glosa.

## **I.2. Centros de Custos vinculados à Colheita (Corte, Carregamento e Transporte):**

- **Carregamento/Reboque:** De acordo com o Laudo Técnico, às fls. 20842, 20920 e seguintes:

“c.2. Carregamento: Após o corte, a cana é carregada mecanicamente através das carregadeiras (Figura 30) [...]”



“1.5. Detalhamento dos Principais Centros de Custos da Cadeia Sucroenergética:

Agrícola:

[...]

bb) Corte, carregamento, transporte (CCT) – Mecânica Queimada: consiste nas operações de corte, carregamento e transporte da cana colhida manualmente;

cc) Colheita, transbordo e transporte (CTT) - Colheita mecanizada: consiste nas operações de colheita mecanizada, transbordo da cana para o caminhão e transporte até a usina;”

Os “serviços com máquinas” vinculados ao centro de custo “CAR/REB” (Carregamento e Reboque), são claramente essenciais ao processo produtivo da indústria sucroenergética.

**- Colheita de Cana (Colh. Cana Terc., Cana Forn. Colheita de Cana, etc.):**

Consta às fls. 20840 e seguintes:

“A colheita da cana-de-açúcar, também chamado de C.C.T. (corte, carregamento e transporte), em caso de corte manual; ou, C.T.T. (colheita, transbordo e transporte), em caso de colheita mecanizada, consiste em um processo dinâmico, o que deve fornecer matéria-prima de forma contínua e homogênea à indústria durante toda a safra. Envolve todas as operações desde o planejamento de queima colheita até a entrega da cana na esteira de moagem da usina.”

Entendo que os serviços vinculados à colheita de cana claramente são essenciais ao processo produtivo do contribuinte, visto que não há nem mesmo que se falar na existência do processo produtivo sem a realização da colheita da cana.

- **Corte Mecanizado:** Da forma como descrito no tópico anterior, devem ser revertidas as glosas relativas aos serviços vinculados ao centro de custos “corte mecanizado”, dado que participam intrinsecamente do processo de produção do açúcar e do álcool.

**I.3. Centros de Custo vinculados ao Plantio:**

- **Plantio:** Este centro de custo, além de já citado no Acórdão original, obviamente se refere a despesas com serviços essenciais ao processo produtivo de açúcar e álcool, devendo as glosas serem revertidas.

**- Preparo do Solo:** Conforme Laudo Técnico (fl. 20.813):

“O preparo do solo é composto por várias etapas: gradagens, subsolagem, levantamento de curvas de nível, encabeçamento de curvas, aplicação de corretivos (calcário), análise do solo.

[...]

A gradagem é o processo que utiliza um conjunto formado por um trator pesado, de pneus ou de esteiras, sendo mais comum o de pneus, que traciona uma grade aradora [...] promovendo o destorroamento do solo, o que facilita o trabalho na eliminação das plantas existentes na área, inclusive as soqueiras velhas da cana de açúcar.

[...]

Esta operação é realizada quando as áreas que estão sendo preparadas apresentam uma camada de impedimento físico, ou seja, existe uma camada compactada no subsolo, que pode prejudicar o desenvolvimento das raízes da cultura a ser implantada no local. [...] A subsolagem também é feita por um trator pesado, equipado com um implemento conhecido como subsolador [...] onde se encontra a camada endurecida do subsolo,

fazendo seu rompimento (Figura 13) e conseqüentemente, melhorando as condições para o desenvolvimento das raízes das plantas;

[...]

As curvas de nível são marcadas por um topógrafo [...] O uso de curvas de nível são essenciais para o controle da erosão do solo em épocas chuvosas [...]

O encabeçamento das curvas consiste no arremate das pontas das curvas de nível e nos cruzamentos das mesmas com os carregadores e estradas da lavoura, visando retirar a água de chuva dos mesmos e distribuí-la nas curvas, evitando desta forma a formação de erosão nas estradas e carregadores [...]

A aplicação de corretivos no solo (calagem) deve ser precedida pela amostragem de solo para a análise química. Esta é uma operação que deve ser realizada em todas as áreas onde é feito o cultivo de cana-de-açúcar.”

Como bem descrito no Laudo Técnico, todos os serviços constantes nesse centro de custo estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo agrícola, portanto, as glosas devem ser revertidas.

**- Replanta de Cana Soca:** De acordo com o Laudo Técnico:

“11- Cana Soca/Renovação do canavial: rotação de cultura, calagem, preparo do solo e plantio”

Em síntese, trata-se de despesas voltadas para a renovação do canavial, portanto, claramente essenciais ao processo produtivo, havendo o direito ao desconto de crédito.

- **Reflorestamento:** Apesar de não constar do Laudo ou das informações prestadas pelo contribuinte, por ser de fácil identificação, entendo que as despesas vinculadas a este centro de custo, embora não indispensáveis à elaboração do produto, integra o seu processo de produção, via de regra, por imposição legal. Dessa forma, deve ser revertida sua glosa.

Assim já entendeu este Tribunal Administrativo nos Acórdãos n.º 3302-005.844 e 3402-004.076.

- **Topografia:** Segundo o Laudo Técnico, os serviços de topografia são utilizados para manutenção da mesma cota (altitude) em toda a extensão das curvas de nível (o que obviamente não impede sua utilização em outros preparos para o plantio), desta forma, entendo como parte relevante do processo produtivo.

**- Tratos cana/planta/soca:** Como se depreende do Laudo Técnico (fl. 20829):

“Os tratos culturais na cana-planta limitam-se apenas ao controle das ervas daninhas, adubação em cobertura e adoção de uma vigilância fitossanitária para controlar a incidência de doenças, tais como o carvão, amarelinho e a ferrugem alaranjada. Também é recomendado o controle de pragas tais como a broca da cana, a cigarrinha, cupins, formigas e outras.”

Despesas de serviços com máquinas e transporte claramente vinculadas ao processo produtivo, devendo ser revertidas suas glosas.

**- Vinhaça:** Extrai-se do Laudo Técnico:

“(r) Aplicação de vinhaça: a vinhaça é o principal resíduo da produção do etanol e precisa ser aplicada corretamente, através de fertirrigação, obedecendo a legislação ambiental.”

De acordo com o conceito acima exposto, devem os serviços com máquinas e transporte vinculados à utilização da vinhaça ser admitidos como essenciais (ou no mínimo relevantes) ao processo produtivo, portanto, indevida a glosa.

#### **I.4. Centros de Curso vinculados a Transportes:**

##### **- Estradas, Cercas e Pontes:** Verifica-se à fl. 140:

“Manutenção de estradas: Para a realização do plantio, dos tratos culturais, do controle fitossanitário, para a operação de colheita, transbordo e transporte da cana é indispensável a existência de carregadores em perfeito estado de tráfico de máquinas e equipamentos”

Apesar de destacado no Laudo técnico apenas a manutenção de estradas, possível entender que a manutenção das vias de locomoção podem se enquadrar no mesmo conceito.

Entendo que os serviços vinculados a este centro de custo são passíveis de desconto de crédito em virtude de sua essencialidade ou, no mínimo, relevância, ao processo produtivo.

**- Serviços Fornecedores de Cana, Transporte Administrada Mecânico, Transporte Fornecedor Cana, Transporte Fornecedor Cana Inteira, etc, (exceção aos Transportes Manuais):** Conforme se extrai do informado pelo contribuinte em seu recurso voluntário, são despesas para a manter as máquinas necessárias à colheita e ao transporte da matéria-prima em pleno funcionamento.

De fato, assim como as despesas de carregamento e reboque verificadas no Laudo Técnico (fl. 20842, 20920 e seguintes), são despesas vinculadas à essência do processo produtivo, sem as quais não haveria produto.

#### **I.5. Centros de Custo com Glosas Mantidas:**

**- Administração:** Consultando a fl. 18 do Laudo Técnico (fl. 20801), verifica-se que constam entre as despesas voltadas ao centro de custo “administração: Viagens, mão de obra administrativa, assistência técnica, contabilidade, etc.

Claramente não se enquadram no conceito de essencialidade ou relevância utilizados na identificação de insumos do processo produtivo, desta forma, devem ser glosados os serviços vinculados a este centro de custo.

**- Alojamento Agrícola:** Constam “Serviços de Mão de Obra Maq”, “Serviços Equipamento Conf Contrato Maq”, “Serviço Transp Carga Agrícola PJ” e “Serviço Consumo PJ” vinculados a esse centro de custo, sendo todos os serviços classificados no grupo “Serviços com Máquinas” ou “Serviços Logística Inbound”.

Não há no Laudo ou nas demais informações prestadas pelo contribuinte, dados que permitam identificar claramente a utilização destes serviços no processo produtivo **agrícola**.

Apesar da essencialidade/relevância informada em recurso voluntário, não se observa sua vinculação, ainda que indireta, à produção agrícola.

Desta forma, seja pela ausência de prova de sua utilização no processo produtivo ou por não ser essencial/relevante, entendo que devem ser glosadas tais despesas.

- **Desenvolvimento Agrônômico:** Não há no laudo ou nas informações prestadas pelo contribuinte a forma que as despesas de serviços de transporte vinculados ao centro de custo “Desenvolvimento Agrônômico” participam do processo produtivo. Desta forma, entendo que devem ser glosados.

- **Estaleiro:** Assim como no item anterior, a ausência de informações sobre sua utilização no processo produtivo não permitem julgamento favorável ao contribuinte.

- **Instalações:** Constam na planilha juntada pela recorrente aos autos serviços com máquinas e logística *inbound* vinculados ao centro de custo “instalações”.

Não há como se identificar claramente sua vinculação, ainda que indireta, ao processo produtivo, motivo pelo qual permanecerão com a glosa dos créditos descontados.

- **LAB. IND. MICROB. COPI:** O contribuinte desconta créditos de “Serviços de mão de obra Maq” e “Serviço Equipamento Conf Contrato Maq”, vinculados a este centro de custo.

Por mais que o nome indique vinculação a pesquisas laboratoriais, ausentes maiores especificações, e tratando-se de “serviços com máquinas”, entendo que não há possibilidade de vinculação com o processo produtivo, devendo ser glosados os créditos vinculados a estas despesas.

- **Mão de Obra Agrícola:** Constam vinculados a este centro de custo principalmente serviços de transporte (carga e consumo). Apesar da importância da mão de obra em processos agrícolas, faltam detalhes nas afirmações do contribuinte e no laudo técnico que permitam precisar em que momento do processo produtivo os serviços são utilizados, principalmente porque o embargante, em seu recurso voluntário, fez constar que o transporte dos trabalhadores era incluído em outros centros de custo (“Transporte Manual Cana”). Ainda que se enquadre como transporte de trabalhadores para a plantação, como tratado em campo específico, entendo que não cabe o desconto de crédito.

Desta feita, permanece a glosa referente a estes serviços.

- **Oficina Mecânica - Veículos:** Neste ponto, apesar de entender essencial eventuais serviços e peças vinculadas a reparos das máquinas utilizadas na produção, por se tratarem de serviços de transporte e ser o custo ligado a veículos, ante a ausência de informações prestadas pelo contribuinte, não há como identificar a participação de tais serviços no processo produtivo.

- **Mecanização Agrícola:** Vinculam-se a este centro de custo serviços com máquinas e de logística *inbound*. Por se tratar de nomenclatura relativamente genérica, sem ter o contribuinte ou o Laudo especificado a quais serviços se referem, entendo que devem permanecer as glosas sobre este item.

- **Operações de Etanol, Proj. Sorgo Sacarino, Outras Culturas Agrícolas:** Assim como nos demais itens, não foi possível identificar a inclusão dos serviços vinculados a estes centros de custo ao processo produtivo.

- **Serviços Auxiliares:** As despesas vinculadas a esse centro de custo, por não estarem vinculadas à essência do processo produtivo, não geram direito ao desconto de crédito.

- **Transportes Manuais (Transporte Manual Cana, Transporte Adm Manual, etc):** De acordo com o exposto pelo contribuinte em seu recurso voluntário, são as despesas de transporte necessárias para a movimentação de pessoal para a realização da colheita manual.

Neste tópico, adoto o posicionamento expressado pela Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo n.º 5/2018, já adequado à decisão do STJ no REsp 1.221.170/PR:

“9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc.

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de *"inclusive combustíveis e lubrificantes"* no conceito de insumo (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que *"insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa"*, **concluiu que não se enquadravam no conceito "as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção"**.

**133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc.** (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 32 da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc).”

Assim também vem entendendo o Conselho Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão n.º 9303-008.200, que abaixo transcrevo parte da ementa:

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

Data do ato gerador: 31/05/2005

DESPESAS. FRETES. TRANSPORTE. EMPREGADOS, ATIVIDADE RURAL. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para transporte de empregados para a produção da cana-de-açúcar não integra o custo de produção desta matéria-prima e, conseqüentemente, não geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.”

## II. Contradição entre o resultado do julgamento e o voto do relator:

De fato, como destacado nos embargos do sujeito passivo, no item 11.3 do Acórdão original, consta o Parcial Provimento relativo aos “Produtos e Materiais não Ligados Produção (ccp mat n prod)”.

Entretanto, ao verificar no resultado do julgamento, foi informado o provimento (integral) do item: “Acordam os membros do Colegiado [...] (2) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto [...] 2.3) ao produto e material não ligados à produção (item 11.3 do voto do relator).”

Diante da contradição, nota-se claramente ter sido informado incorretamente o resultado do julgamento, visto que o relator não foi vencido neste tópico e não consta no “voto vencedor” referência a este item, o que mostra ter sido o voto do relator corroborado pela maioria do colegiado, com a reversão das glosas somente dos “Serviços Coleta e Transp. Sub-Produtos (Torta/Bagaço), Serviços Coleta e Transportes Lixos e Resíduos”.

Desta forma, deverá ser modificado o resultado do julgamento para: “por maioria de votos, em dar PROVIMENTO PARCIAL ao recurso quanto: aos produtos e materiais não ligados à produção (item 11.3. do voto do relator)”.

Por todo o exposto, VOTO por conhecer e acolher os embargos de declaração interpostos pelo sujeito passivo, suprimindo as omissões do acórdão embargado, para conferir-lhe efeitos modificativos, revertendo as glosas referentes aos serviços vinculados à atividade agrícola da empresa, com exceção dos serviços vinculados aos centros de custo: “Administração, Alojamento Agrícola, Desenvolvimento Agrônômico, Estaleiro, Instalações, Lab. Ind. Microb. Copi., Mão de Obra Agrícola, Oficina Mecânica – Veículos, Mecanização Agrícola, Operações de Etanol, Proj. Sorgo Sacarino, Outras Culturas Agrícolas, Serviços Auxiliares e Transportes Manuais”.

Quanto à contradição suscitada, VOTO por conhecer e acolher os embargos e por considerar sanada, realizando a adaptação do resultado do julgamento aos termos do voto do relator original, visto que foi vencedor no tópico.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida