



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

Processo n° 10880.730171/2012-02
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.076 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2017
Matéria PIS e COFINS
Recorrente RAÍZEN ENERGIA S/A
Recorrida UNIÃO

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2008

Ementa:

OPERAÇÃO NO MERCADO INTERNO. CRITÉRIO DE RATEIO DE RECEITAS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2008

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 IR (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 AÇÚCAR E ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de açúcar e álcool também é 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, DIREITO AO CREDITAMENTO

Se pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o aluguel de imóvel rural dá direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL E GRAXAS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DA CANA. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito a aquisição de graxas e óleo diesel utilizados em maquinários e veículos empregados na fase agrícola da produção do açúcar e álcool.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CENTRO DE CUSTO AGRÍCOLA. AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO FISCAL

Tirando aqueles créditos que, pela simples descrição contábil do bem ou serviço em contraposição ao objeto social da empresa, se mostram gritantemente indevidos e, ainda, em se tratando de auto de infração para a glosa de créditos de contribuições sociais, é ônus fiscal (art. 373 do CPC/2015) provar que as rubricas registradas contabilmente são indevidas, não bastando, como no caso, a partir da premissa fixada nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, simplesmente cotejar o objeto social da empresa fiscalizada com o nome das citadas rubricas registradas, sem qualquer análise fática de como os bens glosados interferem no processo produtivo do contribuinte, sob pena de uma indevida inversão do ônus da prova.

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

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

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É 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 seu comprador.

FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Os fretes vinculados à aquisição de insumos geram créditos das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem com custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.

FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os fretes vinculados ao transporte de insumos ou de produtos inacabados entre os estabelecimentos da empresa geram crédito das contribuições não-cumulativas, por se caracterizarem como custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2008

PIS. 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 IR (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.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de açúcar e álcool também é levada em consideração para fins de apuração de créditos para a contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA, DIREITO AO CREDITAMENTO

Se pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o aluguel de imóvel rural dá direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL E GRAXAS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DA CANA. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito a aquisição de graxas e óleo diesel utilizados em maquinários e veículos empregados na fase agrícola da produção do açúcar e álcool.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CENTRO DE CUSTO AGRÍCOLA. AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO FISCAL

Tirando aqueles créditos que, pela simples descrição contábil do bem ou serviço em contraposição ao objeto social da empresa, se mostram gritantemente indevidos e, ainda, em se tratando de auto de infração para a glosa de créditos de contribuições sociais, é ônus fiscal (art. 373 do CPC/2015) provar que as rubricas registradas contabilmente são indevidas, não bastando, como no caso, a partir da premissa fixada nas Instruções

Normativas n°s 247/02 e 404/04, simplesmente cotejar o objeto social da empresa fiscalizada com o nome das citadas rubricas registradas, sem qualquer análise fática de como os bens glosados interferem no processo produtivo do contribuinte, sob pena de uma indevida inversão do ônus da prova.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

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

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

É 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 seu comprador.

FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Os fretes vinculados à aquisição de insumos geram créditos das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem com custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.

FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os fretes vinculados ao transporte de insumos ou de produtos inacabados entre os estabelecimentos da empresa geram crédito das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem como custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em prover parcialmente o recurso da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, deu-se provimento para reverter a glosa em relação containeres *big bag*, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres; e b) por maioria de votos, deu-se provimento para reconhecer (1) o direito aos créditos sobre arrendamento rural. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; (2) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de óleo diesel, querosene e graxa empregadas na fase agrícola (itens 2 e 3 do TVF). Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (3) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos

seguintes bens e serviços: abertura de eito, administração/controle agrícola, alojamento agrícola, cana de açúcar produção própria, carregamento/reboque de cana, colhedeira de cana picada, colheita de cana, comboio de abastecimento, corte mecanizado de cana, departamento de fornecedores de cana, desenvolvimento agrônômico, estradas/cercas/pontes, implementos agrícolas, manutenção de campo, mecanização agrícola, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas leves, mecanização máquinas médias, mecanização máquinas pesadas, mecanização plantio mecanizado, outras culturas agrícolas, plantio, plantio contratos, plantio mecanizado, preparo do solo, preparo e plantio terceirizado, reboque, reboque de cana picada, reboque fornecedor de cana picada, reboque Julieta próprio, reboque terceirizado de cana picada, reflorestamento/meio ambiente, serviços de tratos culturais, serviços de fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícola, topografia, transporte colheita, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, transporte de cana adm manual, transporte de cana adm mecanizada, transporte colheita, transporte fornecedor de cana picada, transporte fornecedor de cana inteira, transporte mec cana (itens 2 e 3 do TVF). Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; (4) reconhecer o direito ao crédito em relação aos custos incorridos com águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório cotesia, laboratório metharizium, laboratório teor sacarose, limpeza operativa, "rouging" e tratamento de água. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra; (5) reverter as glosas relativas a combustíveis e graxas empregadas na fase agrícola. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (6) reverter as glosas em relação a serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra; (7) reverter as glosas em relação a materiais de laboratório e vidraria de laboratório. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (8) reverter as glosas em relação a produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes, clarificante identificados em "descrição do grupo de mercadoria". Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (9) reverter todas as glosas em relação a fretes, exceto quanto aos fretes referentes (i) a transferência de açúcar e álcool acabado entre diferentes estabelecimentos da Recorrente, bem como (ii) a transferência ou movimentação do produto acabado para estoques e (iii) serviços exclusivos do departamento comercial. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; (10) reverter todas as glosas decorrentes da depreciação dos seguintes bens do ativo imobilizado: desenvolvimento agrônômico, implementos agrícolas, manutenção de campo, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas, mecanização plantio mecanizado, plantio, preparo do solo, serviços de tratos culturais, serviços fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícolas, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, trato da soca e vinhaça águas residuais, instrumentação, laboratório industrial e microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor de sacarose, limpeza operativa, mecanização industrial e tratamento de água – ETA (item 9 do TVF). Vencido o Conselheiro Jorge Freire. Sustentou pela recorrente a Dra. Carina Elaine de Oliveira, OAB/DF nº 197.618.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

1. Trata-se de **Auto de Infração** com exigência de valores referentes à Contribuição para o PIS/Pasep, no total de R\$ 2.369.796,22, e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no total de R\$ 10.915.460,15, incluídos, em ambos os valores, principal, multa de ofício e juros de mora, relativos ao período de apuração compreendido entre janeiro e junho de 2008.

2. Em suma, estamos diante da conhecida discussão a respeito do conceito de insumo para fins de incidência de PIS e COFINS, a qual gravita em torno de uma postura mais restritiva por parte da Receita Federal do Brasil, o que se dá com fundamento nas INs n.s 247/02 e 404/04, bem como de uma visão mais ampla por parte dos contribuintes, que atrelam o conceito de insumo a ideia de despesa dedutível, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda.

3. Partindo do sobredito pressuposto, ou seja, de que insumo para fins de crédito de PIS e COFINS é aquele conceito estrito e aproximado da legislação do IPI (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) diretamente empregados na fase de industrialização, a fiscalização glosou todos aqueles créditos tomados pela Recorrente na fase de produção agrícola da cana de açúcar que, por sua vez, é ulteriormente empregada na fase industrial de produção de açúcar e álcool. É o que se depreende, v.g., do seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

(...).

Dessa maneira, vê-se que o termo insumo é gênero que abarca componentes aplicados direta e indiretamente na produção e, por isso, tem sido dividido em dois distintos subgêneros, quais sejam, os “insumos diretos” e “insumos indiretos”. Em consequência, por exemplo, são:

1) Insumos diretos de produção: matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, etc.; e

2) Insumos indiretos de produção: energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, aluguéis, etc.

*Essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, **de forma tácita**, tanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, na sua versão atual, quanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002, ambas com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, bem como nas IN SRF nº 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF nº 358, de 2003, e nº 404, de 2004 (negritei).*

*Vista dessa maneira fica claro que, **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 que a despeito disto desoneram o créditos em tela (negritei).*

Da análise do exposto acima, conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e do álcool. Ou seja, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção do açúcar e do álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

(...). (fl. 36- grifos constantes no original).

4. Assim, partindo desta premissa e analisando documentos fiscais eletrônicos, planilhas e notas fiscais entregues pela Recorrente ao longo do procedimento fiscalizatório, a fiscalização glosou os seguintes itens que haviam sido tratados como crédito pela Recorrente:

(a) Administração, Águas Residuais, Alojamento Agrícola, Captação de Água, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Orgânica, Colheita de Cana Outras Origens, Colheita de Cana Terceirizada, Desenvolvimento Agrônômico, Estação Experimental Canaviais, Estação Experimental CTC, Estradas/Cercas/Pontes, Lavador de Veículos, Mecanização Agrícola, Mecanização Agrícola Colheita, Oficina Mecânica, Oficina Mecânica Tratores, Outras Culturas Agrícolas, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Plantio Orgânico, Preparo do Solo Orgânico, Preparo e Plantio Terceirizado, Programa Formação Profs. Agric, Reflorestamento/Meio Ambiente, Replanta de Cana Soca, Segurança Patrimonial, Serviços Auxiliares, Serviços de Tratos Culturais, Serviços Recreativos, Serviços de Fornecedores de Cana, Transporte Agrícola, Transporte Agrícola Colheita, Trato da Planta, Trato da Soca, Trato da Soca Orgânica, Trato da Soca Terceirizada, Trato Culturais Soca CP e Vinhaça;

(b) cana de açúcar produção própria, carregamento/reboque de cana, colhedeira de cana picada, colhedeira de cana, colheita de cana fornecedores, colheita de cana orgânica, colheita de cana outros, colheita de cana outras origens, colheita de cana terceirizada, comboio de abastecimento, corte mecanizado de cana, departamento de fornecedores de cana, desenvolvimento agrônômico, estradas/cercas/pontes, implementos agrícolas, manutenção de campo, mão de obra agrícola, mecanização agrícola, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas leves, mecanização máquinas médias, mecanização máquinas pesadas, mecanização plantio mecanizado, oficina manutenção colhedora, oficina mecânica tratores, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, outras culturas agrícolas, plantio, plantio contratos, plantio mecanizado, preparo do solo, preparo e plantio terceirizado, reboque, reboque de cana picada, reboque fornecedor de cana picada, reboque Julieta próprio, reboque terceirizado de cana picada, refeitório alojamento agrícola, reflorestamento/meio ambiente, serviços de tratos culturais, serviços de fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícola, topografia, transporte colheita, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, transporte de cana adm manual, transporte de cana adm mecanizada, transporte colheita, transporte fornecedor de cana picada, transporte fornecedor de cana inteira,

transporte mec cana administrada, transporte terceirizado de cana picada, trato da planta, trato da soca e vinhaça.;

(c) diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes na área agrícola como Caminhões, Motores de Explosão, Reboques e Semi Reboques, Para Motoniveladora Pá Carregadeira e Retroescavadeira, Para Carregamento de Produtos Agrícolas, Para Colheita de Produtos Agrícolas, Tratores e Esteira, Tratores de Rodas, Balsas e Barças; Equipamentos e Componentes de Terraplenagem, Equipamentos e Implementos Agrícola Irrigação;

(d) arrendamento agrícola decorrente de contratos de parceria com proprietários de terras em que produzida a cana de açúcar;

(e) depreciação de ativos mobilizados, os quais foram assim especificados: ar condicionado, aparelho de som, rádio portátil, radio transceptor, grades, arados, colhedoras, cultivadoras, roçadeira, implementos agrícolas em geral, caminhões, carretas, semi-reboque, transbordos para cana picada, tratores, equipamentos de laboratórios, betoneira, bombas, veículos, dentre outros;

(f) administração, administração de pessoas, administração logística mi, administração vendas varejo, assistência social, centro de treinamento, clube de campo, comunicação, contencioso trabalhista, desenvolvimento de pessoas, diretoria financeira, equipamentos para vendas, equipamentos reserva, escritório varejo são Paulo, expedição, fiscal, funcionários afastados, higiene e medicina do trabalho, jurídico trabalhista regional, pesquisa e desenvolvimento de produtos, presidência barra, programa alimentação trabalhador, programa de formação de profissionais agrícola, programa de formação de profissionais industria, relação com investidores, saúde e segurança ocupacional, saúde ocupacional, segurança do trabalho, segurança patrimonial, seleção de pessoas, serviços de habitação, serviços médicos, serviços odontológicos, serviços recreativos, unidade telecom segurança, vendas industriais, vendas varejo, vendas varejo e vice presidência operações;

(g) águas residuais, almoxarifado/recebimento, armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno, balança de cana, borracharia, captação de água, central de ar comprimido, laboratório industrial/microbiológico, laboratório cotesia, laboratório de lubrificantes, laboratório metharizium, laboratório teor sacarose, lavador de veículos, limpeza operativa, manutenção conservação civil ind., manutenção mecânica, mecanização industrial, mescla, oficina calderaria, oficina elétrica, posto de abastecimento, rouging, serviço apoio armazém, transporte adm manual, transporte industrial e tratamento de água;

(h) gasolina, óleo diesel e querosene;

(i) graxas empregadas no maquinário;

(j) aquisições de container big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura, lacres, que configuram embalagens retornáveis utilizadas apenas para o transporte do açúcar;

(k) materiais utilizados em laboratórios como aerômetro, algodão, balão de vidro, buretas, câmaras, copos Becker, densímetros, filtros, frascos, lâmpadas, pipetas, provetas, resistências, tubos de ensaio (e) discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, filtros, terminais, barras de aço, vigas de aço, adesivos, grampos, borrachas, conexões, tubos, flanges, dentre outros;

(l) cabos de aço, cordas, cordoalhas, correntes e acessórios – composto por emendas, cadeados, correntes, abraçadeiras, cabos de aço, grampos, laços, manilhas e prensa; mangueiras, tubos e conexões – adaptadores, bicos, buchas, conexões PVC, engates, flexíveis, mangueiras, molas, terminais, tubos pvc, tubo nylon, tubo flexíveis, adesivos, anéis, arruelas, fitas, gaxetas, juntas, massa vedação, retentores, reparos, sedes válvula borboleta, selo mecânico, travas, vedarrosca, cordão; anéis, anilhas, cantoneiras de aço, barras chatas, aço de construção, barras de inox, barras de latão, buchas, chapas de aço, chapas de alumínio, chapas inox, conectores, cotovelos, curvas, flanges, engates, luvas, niples, pestanas, plugs, tarugos, reduções, tubos de aço, tubos inox, tubos de cobre, vigas de aço, vigas i de aço, borrachas em lençóis, buchas de borracha, cantoneiras de borracha, papelão, tarugo, arruelas, buchas, capas de rolamentos, cone de rolamentos;

(m) aluguel de moradias de funcionários, máquinas de café, data show, microfones, mesas para festas e projetos sociais, toalheiros, aluguel de palcos, pallets, clubes, produção artísticas, estacionamento, condomínio, corretagem de imóveis e alugueis para projetos sociais; e

(n) pagamentos de serviços de transporte e movimentação de cargas, na planilha Notas Fiscais Direto, com centro de custo Armazém de Açúcar Externo e Interno, empacotamento, ensacamento, geração de vapor, oficina elétrica, preparo e moagem, preparo de solo e trato soca, uma vez que os créditos só são permitidos para o frete na operação de venda e não na movimentação entre estabelecimentos da empresa.

6. Devidamente intimado, o contribuinte apresentou substancial Impugnação, oportunidade em que, em suma, alegou:

(...preliminarmente, em resumo, que o auto de infração seria nulo por insuficiência de motivação, porquanto as glosas do setor agrícola da empresa foram amplas e genéricas, inviabilizando o entendimento do lançamento e prejudicando o direito de defesa e o exercício do contraditório, pois não foram oferecidas as razões específicas das glosas.

Quanto às glosas relativas a “ajustes positivos de créditos”, referente a junho/2008, a fiscalização aparenta reconhecer o direito ao uso do crédito presumido, mas efetuou glosas sem explicações.

Alega também que ao considerar o conceito de insumos constante nas IN SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, eivou de nulidade todas as glosas e conseqüentemente os autos de infração, porquanto vão de encontro à conceituação de insumo adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Quanto ao mérito, afirma, em resumo, que, conforme decisão do CARF, os dispêndios que geram direito aos créditos da não-cumulatividade são aqueles indispensáveis ao processo produtivo, cujo conceito jurídico é o de custo de produção, isto é, todos os gastos necessários à produção de bens e serviços.

O mesmo se pode dizer do conceito de insumo contido no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Em relação à glosa dos insumos da área agrícola, argumenta que no caso de empresas do setor sucroalcooleiro a atividade agrícola tem intrínseca vinculação com a atividade de produção do açúcar e do álcool, nesse sentido todos os dispêndios relativos a essa atividade são classificados como custo de produção.

Assim, não se pode admitir a glosa, de modo amplo, superficial e genérico, de todos os custos relacionados à área agrícola sob a alegação de que não integram o processo produtivo do açúcar e do álcool.

Partindo-se dessa premissa, é indubitável que serviços como dedetização, manutenção de tratores, caminhões e contêineres são indispensáveis às atividades da impugnante, devendo também ser enquadrados como insumos de produção, bem assim as em atividades de laboratório, com balança de cana e manutenção de maquinário utilizado para processamento e transporte de cana.

Também seriam indispensáveis os gastos com arrendamento mercantil, além de se enquadrar no conceito de aluguel previsto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003. É que, juridicamente, o imóvel rural pode ser considerado um “prédio rústico”, como prescreve o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), conceito este posteriormente incorporado no texto da Lei nº 8.629/93, que tratou da reforma agrária. Neste sentido, aplica-se à espécie o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN).

Em relação à glosa de insumos indiretos e produtos químicos, alega que a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF já pacificou o entendimento de que os créditos de PIS/Cofins não devem se pautar pelos critérios utilizados pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme excerto que transcreve.

Quanto aos gastos com embalagens, combustíveis, lubrificantes e graxa utilizados nos veículos e maquinários agrícolas, com transporte de empregados, bem assim com frete na aquisição de mercadorias e entre estabelecimentos da empresa, alega que são considerados indispensáveis ao processo produtivo, conforme entendimento do CARF.

O mesmo se aplicaria às despesas com logística portuária e armazenagem e com depreciação de bens da unidade agrícola, pois se “classificam como gastos imprescindíveis à produção e comercialização do açúcar e álcool produzido pela impugnante...”

Ademais, a própria Administração vem entendendo que o frete na aquisição de mercadorias inclui o custo de aquisição e nesse sentido podem gerar créditos da não-cumulatividade, conforme soluções de consulta que cita.

Quanto à energia elétrica, não procede a glosa, pois as despesas glosadas se referem à energia elétrica utilizada em estabelecimentos da autuada, conforme prevê o art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

Também não procedem as glosas com aluguel e condomínio, pois também foram utilizados em atividades da empresa, não fazendo a lei distinção sobre o tipo de atividade em que foi utilizado, conforme inciso IV do artigo acima.

Quanto à proporcionalização da receita bruta total, alega que não há na legislação esse conceito expresso e só pode ser interpretada como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, inclusive aquelas não tributadas ou com alíquota zero.

A receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa só pode ser interpretada como a receita total excluída das receitas que permaneceram no regime cumulativo.

No tocante às glosas relativas a “ajustes positivos de créditos”, referente a junho/2008, a fiscalização aparenta reconhecer o direito ao uso do crédito presumido, mas efetua glosas sem explicações.

Em relação aos juros, argumenta que é ilegal a sua aplicação sobre a multa de ofício.. (trecho extraído do acórdão DRJ - fls. 6.005/6.006).

7. Devidamente processada a Impugnação foi julgada improcedente, o que se deu nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2008

*ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.
COMPETÊNCIA.*

A argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

*PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.
INDEFERIMENTO.*

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as argüições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2008

PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS.

Somente dão direito ao crédito do PIS, no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS não-cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS não-cumulativo incidente em suas aquisições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2008

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO DAS MESMAS CONCLUSÕES.

A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das conclusões nas questões de mérito relativas à apuração da contribuição para o PIS/Pasep também à Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (fls. 6.002/6.003).

8. Diante de tal situação, coube ao contribuinte interpor o recurso voluntário em análise (fls. 6.034/6.089), oportunidade e que juntou aos autos substancialmente parecer técnico desenvolvido pela ESALQ (fls. 6.102/6.252), a respeito das glosas aqui perpetradas.

9. Em 22 de junho de 2016, este colegiado, por maioria de votos, baixou o presente caso em diligência (resolução n. 3402000.797- fls. 6.274/6.283), a qual tinha, preponderantemente, o escopo de identificar a utilização de determinados itens glosados atrelando-os à fase agrícola ou à fase industrial, o que se deu nos seguintes termos:

(...).

(a) qual a utilização dos itens "i", "ii" e "iii" alhures identificados na operação da Recorrente, seja na fase industrial seja na **fase agrícola**;

(b) que tipo de veículos e para qual finalidade os combustíveis descritos no item "iv" são empregados;

(c) qual o tipo de maquinário é empregada a graxa que redundou no crédito glosado e referido no item "v" da presente resolução; e, por fim

(d) que tipo de produto foi objeto do frete e qual a finalidade do fretamento referente ao item "vi" acima.

(...).

10. Em resposta, a fiscalização elaborou o relatório de diligência fiscal de fls. 6.288/6.300, a respeito do qual o contribuinte não foi intimado a se manifestar. Diante deste quadro e para evitar qualquer nulidade processual, este colegiado novamente baixou o presente processo em diligência (Resolução n. 3402000.861- fls. 6.304/6.311) para que a recorrente fosse intimada com o fito de manifestar-se a respeito do citado relatório de diligência fiscal.

11. Devidamente intimada, a recorrente manifestou-se por intermédio da petição de fls. 6.319/6.336.

12. É o relatório.

Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

13. O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende as demais exigências formais para a sua cognição meritória, o que passo a fazer em seguida.

I. Preliminarmente

(i) Nulidades do Auto de Infração

14. Em preliminar de mérito, a recorrente alega a nulidade do presente auto de infração ao fundamento de que as glosas perpetradas (i) seriam genéricas e, por conseguinte, (ii) sem motivação, além do que (iii) estariam em descompasso com conceito de insumo firmado por esse CARF. Não constato, todavia, a referida nulidade.

15. De fatos as glosas são genéricas, mas não por carência de motivação, isto é, por não apresentar um fundamento que justifique esse tipo de glosa. Em verdade, as glosas apresentam esse caráter de generalidade e abstração por serem realizadas no altiplano normativo, i.e., também em um patamar de generalidade e abstração. Em verdade, conforme será melhor detalhado ao longo desse voto, a presente autuação é pautada pelas disposições das IN's SRF n.s 247/02 e 404/04, as quais estabelecem um "conceito" (geral e abstrato) de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, o qual é então aplicado em concreto (lógico-substantivamente) mediante a simples análise das rubricas contábeis registradas pela recorrente

em confronto com seu objeto social. É a típica *applicatio* de uma cultura jurídica herdeira de um embolorado modelo normativo-legalista.

16. Assim, ainda que haja críticas pertinentes a tal sistemática, em especial críticas de caráter metodológico, não há que se falar em nulidade da autuação por carência de motivação das glosas. Por atribuir ao signo insumo um conceito restritivo (próximo do IPI), o que a fiscalização fez, ancorada nas sobreditas IN's, foi glosar todas aquelas rubricas atreladas à fase agrícola da produção, bem como aquelas que, embora relacionadas à fase industrial, não estavam em contato direto com o processo de produção de açúcar e álcool em si considerado.

17. A recorrente bem entendeu essa sistemática fiscal e dela se defendeu mediante a apresentação de substancial defesa, na qual, inclusive, apresenta tópicos próprios (fls. 6.046/6.056) para combater essa sistemática adotada pela fiscalização.

18. Por fim, o fato do conceito de insumo empregado pela fiscalização não se amoldar àquele conformado no âmbito deste CARF não é suficiente para macular o trabalho fiscal de nulidade, uma vez que, embora pareça desarrazoado, as decisões deste Tribunal administrativo não vinculam a fiscalização federal.

19. Nesse sentido, refuto as preliminares de mérito aventadas pela recorrente.

II. Mérito

Fixando premissas

20. Para a devida resolução do presente caso, mister se faz, nesse instante, fixar algumas premissas a respeito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e que serão essenciais para a resolução da presente demanda.

(i) Créditos de PIS e COFINS e a ideia de insumo

21. A respeito deste assunto já tive a oportunidade de me manifestar no âmbito acadêmico¹, razão pela qual me valho de algumas considerações lá desenvolvidas no presente voto, o que faço nos seguintes termos:

(...) o principal ponto de discussão a respeito dos créditos de PIS e COFINS gravita em torno do conteúdo semântico do signo "insumo", i.e., do seu conceito para fins de aproveitamento de créditos para tais exações.

Por sua vez, o principal motivo jurídico¹ para essa discussão decorre do fato do legislador não ter delimitado o conceito de insumo para a hipótese aqui tratada. E, nesse tipo de situação, o operador do direito brasileiro, herdeiro de um modelo normativo-legalista², sente-se órfão por não encontrar essa resposta na lei.

Logo, os diferentes lados desse embate (fisco e contribuintes), procuram chegar a uma resposta por intermédio da convocação de métodos³ idênticos, os quais, por seu turno, são o retrato do já mencionado modelo normativo-legalista. Assim, a discussão aqui travada perpassa (i) pela criação de um conceito (geral,

¹ RIBEIRO, Diego Diniz. "Créditos de PIS e COFINS: uma análise jusfilosófica." in "Revista Tributária e de Finanças Públicas". Thomson Reuters. vol. 116/2014. p. 137 - 150. Mai - Jun/2014.

*abstrato e ahistórico) de insumo supostamente decorrente de (ii) uma interpretação sistemática da **lei**, calcada na figura da (iii) analogia⁴.*

Valendo-se desse racional, o fisco volta-se ao sistema jurídico⁵ e identifica um tributo no âmbito federal também sujeito ao regime não-cumulativo, qual seja, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). E, segundo dispõe conceitualmente a legislação desse imposto⁶, dá direito a crédito de IPI apenas aqueles insumos empregados ou consumidos ao longo de um determinado processo produtivo. Logo, por analogia, o conceito de insumo para PIS e COFINS também sujeitar-se-ia a tal interpretação (tida como restritiva pelos contribuintes), razão pela qual daria direito a crédito de PIS e COFINS apenas aquele insumo aplicado ou diretamente consumido no processo produtivo de um determinado bem ou para a prestação de um serviço específico⁷.

Por sua vez, o contribuinte também se vale do mesmo método acima indicado, i.e., também parte de uma análise sistemática do ordenamento jurídico⁸ para, ato contínuo, refutar os fundamentos invocados pelo fisco. Para tanto, aduz que o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS é diferente do IPI, já que as bases de incidência dessas exações são distintas.

Nessa linha, lembra que enquanto a base do PIS e da COFINS decorre do fato do contribuinte auferir receita bruta, no IPI ela é fruto da operação com produtos industrializados. Logo, faz sentido que no IPI a não-cumulatividade esteja intimamente ligada à ideia de utilização do insumo no processo produtivo, já que tal análise estaria em compasso com a base de incidência desse imposto. Entretanto, o mesmo não seria verdadeiro para o PIS e para a COFINS, já que a base dessas contribuições é receita bruta, sendo lógico considerar como insumo aqueles bens ou serviços que contribuem para a formação dessa base exacional.

Assim, segundo a ótica dos contribuintes, o conceito de insumo para creditamento de PIS e COFINS deveria ser tratado de forma mais ampla, se aproximando, também por intermédio de analogia interpretativa, ao conceito de despesas dedutíveis utilizado para fins de apuração de Imposto sobre a Renda⁹ (o que, segundo o fisco, resultaria em uma interpretação extensiva do signo “insumo”).

Ao se analisar os dois posicionamentos antagônicos alhures sintetizados, é possível identificar importantes pontos em comum, mais precisamente a existência de (i) uma mesma mundividência jurídica e, conseqüentemente, (ii) uma unicidade quanto ao método empregado por esses diferentes posicionamentos interpretativos. Nesse sentido, as duas posições partem de um mesmo conceito de direito¹⁰, o que, por sua vez, redundaria no emprego de um mesmo método jurídico¹¹. Logo, os dois pontos de vista defendem um conceito de insumo definido

legalmente, ainda que construído mediante uma interpretação analógico-sistemática¹².

Tal fato, por seu turno, resulta na construção de um conceito abstrato¹³ e, por conseguinte, universal de insumo, o qual deve então ser aplicado (lógico-subsuntivamente) sempre que se estiver diante de uma hipótese de creditamento de PIS e COFINS. Nessa senda, por tratar-se de um conceito idealizado, as particularidades de uma dada operação em concreto não apresentam maior importância para a resolução do caso decidendo.

Em verdade, para a perspectiva metodológica aqui indicada, o adequado é que as circunstâncias fáticas de uma dada operação empresarial sejam deixadas de lado, sob pena de contaminarem o idealizado conceito de insumo. O conceito, ainda que por analogia-interpretativa, é conformado de forma exauriente pela lei (seja pela legislação do IPI, seja pela lei do IR), de modo a evitar que as particularidades do caso em concreto maculem o conceito legal eleito.

Ocorre que, tratar a discussão do creditamento do PIS e da COFINS como um simples embate de interpretações legais é absolutamente equivocado, na medida em que parte de um defasado conceito de direito e, conseqüentemente, da apropriação de um inadequado método jurídico.

(...).

22. Partindo desta análise crítica de como o debate é tratado entre fisco e contribuintes, proponho que a análise da não-cumulatividade no âmbito do PIS e da COFINS seja realizada com especial ênfase do caso em concreto. Assim, concluo no citado texto doutrinário:

(...).

Segundo professa o jusfilósofo português Castanheira Neves, o verdadeiro problema do direito é que “o mundo é um e os homens nele são muitos”¹⁴, motivo pelo qual a função do direito não é planificar previamente condutas, mas sim “resolver materialmente o necessário problema de convivência humana”¹⁵. Percebe-se, portanto, que para essa mundividência jurídica o direito é visto como um “continuum” prático, ou seja, ele é constituído¹⁶ de forma histórico-concreta, mediante a realização do caso decidendo¹⁷. Logo, a “a experiência jurídica jurisdicional é de índole essencialmente prudencial, sendo construída culturalmente em concreto, no momento da realização do caso decidendo”¹⁸.

Para essa concepção jurídica, a tarefa prática atribuída ao órgão jurisdicional¹⁹ tem um importante papel para o direito²⁰, na medida em além de realizá-lo em concreto, preenchendo-o de conteúdo, apresenta também a conseqüente função de promover a abertura do ordenamento jurídico ao novo, sem que isso, todavia, mitigue a sua substancial autonomia. Assim, a tarefa jurisdicional é vista como a mediação entre o “consensus jurídico-comunitário das intenções axiológico-normativas da

«consciência jurídica geral», com as suas expectativas jurídico-sociais de validade e justiça²¹.

Diante dessas premissas, é possível constatar a importância do caso decidendo²² para o direito e para a sua permanente (re)construção contenciosa. É, pois, sobre o caso em concreto que deve ser atribuído o acento tônico do direito, razão pela qual as particularidades do caso decidendo são fundamentais para a sua própria resolução.

Partindo dessa concepção e, conseqüentemente, da metodologia daí extraída, é possível concluir que a adequada resolução dos casos concernentes ao creditamento de PIS e COFINS não está condicionada a uma definição conceitual e abstrata de insumo, na medida em que essa conceituação é insuficiente para contemplar toda a riqueza fática de uma operação empresarial e, conseqüentemente, para esgotar o conceito de insumo para aquela específica atividade.

Assim, a definição de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS depende de uma análise do caso em concreto, em especial (i) da operação empresarial desenvolvida pelo contribuinte e (ii) da importância do pretense insumo para o desenvolvimento dessa atividade empresarial. Percebe-se, portanto, que o “conceito” de insumo é definido pelo caso em concreto a partir das indagações problemáticas dele decorrentes, mas não por intermédio um conceito legal idealizado, abstrato e incapaz de entender e absorver as particularidades fáticas de uma específica operação empresarial em detrimento de outra.

(...).

23. Tais conclusões não são diferentes daquelas alcançadas por este Tribunal administrativo para fins de resolução do problema aqui exposto. O CARF possui consagrada jurisprudência no sentido de que a ideia de insumo para fins de não-cumulatividade do PIS e da COFINS é uma solução intermediária àquela defendida por fisco e contribuintes, levando em consideração, em especial, a atividade empresarial perpetrada pelo contribuinte e as realidades do seu processo produtivo. Nesse sentido, inclusive, é a posição sedimentada da Câmara Superior deste Tribunal administrativo, já na sua nova composição, conforme se observa da seguinte ementa:

Ementa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito DO PIS/COFINS.

(...).

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS

As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.

(...).

(CARF; Processo n. 10925.720046/2012-12; Acórdão n. 9303-003.477; Câmara Superior. j. em 25/02/2016) (grifos nosso).

24. Patente está, portanto, que para este Tribunal é cediço que a ideia de insumo leva em consideração a particular atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte e a importância do bem/serviço creditado no processo produtivo, premissa esta adotada no presente voto.

(ii) Créditos de PIS e COFINS nas agroindústrias

25. Partindo das premissas alhures fixadas, é natural que, em se tratando de uma agroindústria, exatamente como ocorre no caso decidendo, a fase agrícola da atividade empresarial e, por conseguinte, os insumos ali consumidos, também seja levada em consideração para fins de creditamento de PIS e COFINS.

26. A sobredita questão não é nova para este Tribunal, no qual está sedimentada a ideia de que os insumos empregados na fase agrícola também devem ser considerados para fins de creditamento de PIS e COFINS não-cumulativo. Aliás, o precedente da Câmara Superior citado no tópico imediatamente anterior tem como contribuinte exatamente uma empresa do referido setor empresarial.

27. O mesmo entendimento é compartilhado por essa Turma julgadora, como se observa da ementa abaixo transcrita e extraída de preciso voto da Conselheira *Maria Aparecida Martins de Paula* o qual, diga-se de passagem, tratou de questão afeta a contribuinte com a mesmíssima atividade da ora recorrente (produção de açúcar e álcool):

Ementa

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

No caso da agroindústria, admite-se o creditamento não só dos bens e serviços qualificados como insumos na própria industrialização, mas também daqueles insumos utilizados na fase agrícola que lhe precede.

(...).

(CARF; 2ª Turma da 4ª da 3ª Seção; Processo n. 16004.720550/2013-71; Acórdão n. 3402-003.041. j. em 27/04/2016.) (g.n.).

28. No presente caso a admissão dos insumos empregados na fase agrícola da recorrente torna-se ainda mais gritante, uma vez que, conforme demonstrado no parecer técnico desenvolvido pela ESALQ (fls. 6.102/6.252) quase 70% (setenta por cento) dos custos de produção de açúcar e álcool estão presentes exatamente na fase agrícola.

29. Diante deste quadro, também é premissa aqui adotada a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS daqueles insumos empregados na fase agrícola de empresas que exploram atividades agroindustriais, como é o caso da recorrente.

(iii) Dos créditos glosados no caso decidendo

30. Fixadas as premissas alhures desenvolvidas, já é possível neste momento analisar o caso concreto e suas particularidades, de modo a verificar a validade ou não das glosas perpetradas pela fiscalização.

(iii.a) Dos créditos de arrendamento agrícola

31. A primeira glosa aqui analisada diz respeito ao valores pagos pela recorrente para o arrendamento de terras onde se dá o plantio da cana-de-açúcar.

32. Segundo a fiscalização (fls. 42 - TVF), referido creditamento seria indevido por dois motivos. Primeiro porque se refere à etapa agrícola, ou seja, uma fase antecedente ao processo de industrialização do açúcar e do álcool. Referido fundamento deve ser rechaçado, haja vista tudo o que fora exposto nos itens anteriores do presente voto.

33. Não obstante, o segundo fundamento empregado pela fiscalização seria no sentido de que o arrendamento de terras não se enquadra no conceito de *alugueres de prédios*, estabelecido nos artigos 3º, inciso IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03, *in verbis*:

Lei n. 10.637/02

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

(...).

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

(...).

Lei n. 10.833/03

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

(...).

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

(...).

34. Ainda segundo a fiscalização, o creditamento aqui seria indevido uma vez que o conteúdo semântico de *prédio* pressupõe uma edificação de caráter urbano, o que não existiria nas hipóteses de um arrendamento de um imóvel de natureza rural.

35. Primeiro aspecto a ser considerado é que não se discute a natureza jurídica do arrendamento aqui tratado, o qual é qualificado como *arrendamento rural*², ou seja, modalidade de locação que contempla a exploração de terra em zona rural, exatamente como prescreve o art. 3º do Decreto 59.566/66³, veículo legislativo responsável por regulamentar o Estatuto da Terra.

36. Assim, o que se discute aqui é se o signo *prédio* contempla apenas imóveis de caráter urbano ou também abrangeria imóveis de natureza rural.

37. Pois bem. Para se alcançar uma adequada solução ao caso, convém destacar o que prescreve o art. 4º, inciso I do Estatuto da Terra, quando assim define imóvel rural:

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

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

(...). (g.n.).

38. Este também é o teor do disposto no art. 4º, inciso I da lei n. 8.629/93:

Art. 4º Para os efeitos desta lei, conceituam-se:

² É o que se extrai do seguinte trecho do TVF (fl. 65):

"Os documentos contábeis estão lançados na conta "Despesas Operacionais – Arrendamento Mercantil – Arrendamento Agrícola". Tratam-se de pagamentos baseados em contrato intitulados "Instrumento Particular de Contrato de Parceria Agrícola", "Instrumento Particular de Contrato de Arrendamento" ou "Instrumento Particular de Contrato de Venda e Compra de Cana de Açúcar". Os contratos de parceria agrícola prevêm a partilha de frutos, geralmente, na proporção de 10% para a parceira proprietária e 90% para a parceira agricultora (Cosan) garantindo uma quantidade mínima de toneladas de cana por alqueire/safra para o proprietário. Nos contratos de arrendamento o arrendante recebe um valor fixo de toneladas de cana de açúcar, sendo o preço da tonelada de cana calculada nos termos do regulamento do Conselho dos Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo – Consecana.

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

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

*I- Imóvel Rural - 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 agro-industrial;***

(...) (g.n.).

39. Percebe-se, pois, que o legislador equiparou o imóvel rural a *prédio*, estando a sua diferença frente a um prédio urbano no seu caráter rústico, característica própria dos imóveis como os aqui tratados.

40. O legislador tributário, por seu turno, ao tratar do creditamento na hipótese de locação de prédios não qualificou o tipo de prédio que ensejaria no referido direito, ou seja, se tal creditamento só seria fruível por locadores de prédios urbanos ou também os arrendatários de prédios rústicos.

41. Nesse sentido, não pode a fiscalização apequenar o sentido do disposto nos artigos 3º, inciso IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03 para o presente caso, sob pena, inclusive, de indevidamente distorcer conceito estabelecido pelo direito privado (art. 4º, inciso I do Estatuto da Terra e art. 4º, inciso I da lei n. 8.629/93), o que implicaria notória ofensa ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional.

42. Por fim, convém ainda destacar que referida questão já foi objeto de análise por parte deste Tribunal administrativo, oportunidade em que se reconheceu a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS na hipótese de arrendamento mercantil. Há, inclusive, manifestação desta turma julgadora, escorada em preciso voto vencedor da lavra do Conselheiro *Carlos Augusto Daniel Neto*. É o que se observa dos seguintes trechos dos acórdão n. 3403-002.318⁴ e 3402-003148, respectivamente abaixo transcritos:

Acórdão n. 3403-002.318

(...).

Não se pode conceber qualquer razão para distinguir entre um imóvel urbano ou rural, ou entre um imóvel construído ou um terreno, parecendo suficientemente claro do conjunto das hipóteses de crédito, que seu âmbito de aplicação se circunscreve aos bens e serviços que são utilizados na produção.

Entendo, por isso, que os aluguéis de prédios referidos na Lei abarca os diversos tipos de aluguéis de imóveis destinados à produção.

Ainda que não se encaixasse no inciso IV, entendo que o arrendamento se enquadraria no inciso II do art. 3º.

O arrendamento configura um pagamento pelo direito de uso de um bem imóvel.

A Lei reconhece o direito de “crédito calculado em relação: a bens e serviços, utilizados como insumo na (...) produção (...) de bens”, na forma do inciso II do art. 3º.

⁴ CARF; 3a Turma Ordinária da 4a Câmara da 3a Seção; Processo administrativo n. 10410.721891/2011-24; Acórdão n. 3403-002.318; Relator Ivan Alegretti; j. em 25/06/2013.

No inciso II do art. 3º das Leis não se fala em aquisição. Usa o termo "relativo" a bens.

Tem-se em tela o direito de uso de um bem que é efetivamente utilizado na produção. Aliás, em relação ao bem em questão, deve-se reconhecer que suas propriedades são alteradas e entram em contato direto com os produtos, sendo cabal o fato de que é aplicado diretamente na produção.

Assim, seja pelo inciso IV, seja pelo inciso II, deve ser reconhecido o direito de crédito pelo pagamento do arrendamento dos imóveis rurais utilizados na produção.

Acórdão n. 3402-003148

A legislação traz, em seu art. 3º, inc. IV, o direito aos créditos relativos aos "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Restando incontroverso que os aluguéis foram pagos a pessoas jurídicas e que foram utilizados na atividade da empresa, resta discutir o alcance da expressão "prédios".

*Buscando uma definição no dicionário Caldas Aulete, verifica-se os seguintes sentidos: "1. **Propriedade imóvel.** 2. Edificação com vários pavimentos ou andares, destinada a habitação ou a atividades comerciais ou industriais; 3. Qualquer edificação". Por sua vez, o dicionário Michaelis traz como significados: "1 Construção que contém uma série de apartamentos individuais. **2 Propriedade imóvel, rural ou urbana.** 3 Construção feita de material apropriado ao fim a que se destina e segundo as regras arquitetônicas."*

De pronto, pode-se constatar com entre os sentidos possíveis da expressão prédio está a noção de propriedade imóvel, seja ela rural ou urbana. Resta verificar se tal sentido é aceito também na legislação pátria.

*Para isso remete-se imediatamente às definições do art.4º, I, da Lei 4.504/64 (Estatuto da Terra), no qual se define "Imóvel Rural", o "**prédio rústico**, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada".*

Disso não discrepa o Código Civil, que em diversas oportunidades utiliza o termo prédio no sentido de imóvel. Senão vejamos:

(...).

Ao tratar da expressão prédio, especialmente no âmbito do livro do Direito das Coisas, o legislador utiliza a expressão inequivocamente no sentido de imóvel, e não de edificação caso contrário, teria-se que imaginar, por exemplo, o absurdo de uma árvore nascendo na linha divisória de duas edificações, situação de todo pitoresca.

Não só isso, distingue o legislador entre prédios urbanos e rústicos, rurais e agrícolas distinção esta que não é feita pelo

legislador tributário ao enunciar como causa do crédito no regime de PIS e Cofins não cumulativos os "aluguéis de prédios".

Tal constatação atraia a aplicação do art.109 do Código Tributário Nacional, verbis:

(...).

Ao utilizar a expressão prédio termo secular no Direito Privado, o legislador tributário se vinculou a definição, conteúdo e alcance do mesmo naquele âmbito, sobrando-lhe apenas definir os efeitos tributários, quais seja, a geração de créditos pela comprovação de despesas com aluguéis.

Diante disso, não restam dúvidas de que, se pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o aluguel de imóvel rural, rústico ou não, dá direito ao crédito previsto no art.3º, IV das leis 10.637 e 10.833.

(...) (grifos constantes no original).

43. Diante de tais fundamentos, voto por reverter todas as glosas de créditos decorrentes de arrendamentos rurais celebrados com pessoas jurídicas, por entender cabível na espécie o disposto nos artigos 3º, inciso IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03.

(iii.b) Dos créditos de notas fiscais

44. Aqui a fiscalização dividiu os créditos tomados por centro de custos, glosando todos os créditos referentes aos centros de custos identificados como atinentes à fase agrícola da produção, créditos de centros de custos não ligados à produção e, ainda, créditos de centros de custos não identificados.

45. Nesse sentido, tentaremos aqui neste trecho do voto, abordar a questão como posta pela fiscalização, ou seja, por centro de custo.

(iii.b.1) Dos créditos do centro de custo agrícola

46. Antes, todavia, de tratar dos créditos glosados em si considerados, mister se faz retomar as premissas fixadas nos itens "i" e "ii" do presente voto, no sentido de que a fase agrícola é parte do processo produtivo do setor agroindustrial, bem como aproveitar o momento para fixar outra premissa, agora afeta ao ônus probante no processo administrativo fiscal.

47. Pois bem. Neste diapasão não se pode perder de vista que o se analisa aqui é um **auto de infração** decorrente da glosa de créditos de PIS e COFINS, o que é relevante para a resolução da presente demanda. Isso porque tais créditos foram devidamente registrados nos correlatos documentos fiscais e contábeis desenvolvidos pelo contribuinte, os quais gozam de presunção, ainda que relativa, de veracidade. Logo, para afastar esta presunção, compete ao órgão responsável pela autuação fazer prova que vá ao encontro de suas pretensões fiscais, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus probatório, nos termos do que prevê o art. 373 Código de Processo Civil⁵. Assim já decidiu

⁵ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

este colegiado, conforme se observa do seguinte trecho do acórdão n. 3402-002.881, da lavra do Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*:

É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

48. Partindo de tais pressupostos e voltando-se novamente ao caso, vale frisar que, dentre outras atividades, o contribuinte produz e comercializa *açúcar e álcool* (fls. 5.912/5.916), o que demanda, para a sua produção, o emprego de inúmeros bens e serviços destacados em sua escrita fiscal para fins de creditamento e glosados pela fiscalização. Dentre tais bens e serviços glosados destacam-se os seguintes:

*(...) abertura de eito, administração/controle agrícola, alojamento agrícola, cana de açúcar produção própria, carregamento/reboque de cana, colhedeira de cana picada, colheita de cana, comboio de abastecimento, corte mecanizado de cana, departamento de fornecedores de cana, desenvolvimento agrônômico, estradas/cercas/pontes, implementos agrícolas, manutenção de campo, **mão de obra agrícola**, mecanização agrícola, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas leves, mecanização máquinas médias, mecanização máquinas pesadas, mecanização plantio mecanizado, **oficina manutenção colhedora, oficina mecânica tratores, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos**, outras culturas agrícolas, plantio, plantio contratos, plantio mecanizado, preparo do solo, preparo e plantio terceirizado, **programa de formação profissional agrícola**, reboque, reboque de cana picada, reboque fornecedor de cana picada, reboque Julieta próprio, reboque terceirizado de cana picada, **refeitório alojamento agrícola**, reflorestamento/meio ambiente, serviços de tratos culturais, serviços de fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícola, topografia, transporte colheita, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, transporte de cana adm manual, transporte de cana adm mecanizada, transporte colheita, transporte fornecedor de cana picada, transporte fornecedor de cana inteira, transporte mec cana. (g.n).*

49. Para os itens especificadamente aqui tratados, a fiscalização limitou-se a glosar os créditos aproveitados apenas com base na fundamentação há pouco exposta e que se enquadra bem para as hipóteses alhures negritadas, na medida em que, pela descrição de tais

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

rubricas, se percebe que estamos diante de reparados de maquinários, pagamento de mão-de-obra e outros gastos que não condizem com a produção agrícola em si considerada, mas que tocam tal atividade com um certo distanciamento.

50. Entretanto, todos os demais itens alhures listados foram glosados pela fiscalização exclusivamente com base nas já citadas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, ou seja, **sem qualquer análise do efetivo processo produtivo desenvolvido pela Recorrente**. Por outro giro verbal, a partir das referidas IN's, a presente autuação promoveu um confronto entre o objeto social da Recorrente e seus registros contábeis a título de créditos de PIS e COFINS. Tal prática fiscal não é novidade para esse colegiado e já foi aqui rechaçada, nos termos do sobredito acórdão citado neste tópico e cujo trecho segue abaixo transcrito:

(...).

Voltando ao caso concreto, a análise dos autos demonstra que a fiscalização efetuou as glosas pautando-se na regra geral da experiência do homem médio, que a defesa denominou como presunção hominis. A partir da descrição dos bens e serviços existentes nas planilhas oferecidas pelo contribuinte, o exator confrontou esses bens e serviços com aquilo que o homem médio conhece sobre a atividade de mineração e de produção de alumínio.

Conforme ficou assentado na análise da preliminar, este processo versa sobre a determinação e exigência de créditos tributários. Foi o fisco quem se dirigiu ao estabelecimento do contribuinte e disse a ele que determinados itens em relação aos quais ele havia tomado o crédito não eram aptos a gerarem aqueles créditos. E disse também que como os créditos eram indevidos, eles seriam retirados do DACON e, com isso, as diferenças das contribuições que deixaram de ser recolhidas seriam exigidas por meio de lançamentos de ofício, com os consectários inerentes a esse procedimento.

Entretanto, para executar esse procedimento a fiscalização está submetida ao que preceitua o art. 142 do CTN e aos arts. 9º e 10 do PAF. Em outras palavras: cabe ao fisco investigar a matéria tributável, declinar a motivação do lançamento e apresentar as provas dos fatos que alegar até o momento da notificação do auto de infração ao contribuinte, quando então encerra-se para o fisco a instrução processual.

(...).

51. No presente caso, com a descrição dos bens creditados *vis a vis* do objeto social da empresa, como não garantir, por exemplo, que a "colheita da cana" e seu "plântio mecanizado" não fazem parte da etapa agrícola da produção do 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 pelo robusto laudo técnico elaborado pela ESALQ (fls. 6.102/6.252), instituição que é referência nacional e internacional no âmbito da engenharia agrônoma.

52. Repito: no particular caso dos itens aqui tratados, a glosa perpetrada pelo agente fiscal foi realizada sem uma verificação *in locu* do processo produtivo da recorrente, o que assemelha este pretensão mister do agente público a uma missão de fé, o que, por óbvio implica a ausência de motivação do ato administrativo.

53. Ademais, cancelar este pretensão "método" fiscal de autuação no caso em concreto seria, em última análise, subverter, indevidamente, o ônus **legal** da prova estabelecido no art. 373 Código de Processo Civil, o que não se pode aqui admitir.

54. Sendo assim, neste tópico em particular dou parcial provimento ao recurso voluntário interposto para reverter todas as glosas que recaíram sobre o centro de custo agrícola, com exceção dos seguintes itens: **mão de obra agrícola, oficina manutenção colhedora, oficina mecânica tratores, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, programa de formação profissional agrícola e refeitório alojamento agrícola.**

(iii.b.2) Dos créditos do centro de custo que não apresentariam ligação com a produção

55. Aqui as glosas recaíram sobre créditos que, em razão do registro contábil que lhe fora atribuído pelo recorrente, não apresentariam vínculo com a produção, seja na fase agrícola seja na fase industrial.

56. Os itens glosados e descritos no TVF são os seguintes

(...).

Administrativos: administração, administração de pessoas, administração logística mi, administração vendas varejo, assistência social, centro de treinamento, clube de campo, contabilidade regional araçatuba, comunicação, contencioso trabalhista, desenvolvimento de pessoas, diretoria financeira, diretoria de novos negócios, equipamentos reserva, escritório varejo São Paulo, expedição, fiscal, funcionários afastados, higiene e medicina do trabalho, hangar, incentivo vale transporte, jurídico civil/tributário, jurídico trabalhista regional, pesquisa e desenvolvimento de produtos, programa alimentação trabalhador, saúde ocupacional, saúde e segurança ocupacional, segurança do trabalho, segurança patrimonial, seleção de pessoas, serviços de habitação, serviços médicos, serviços odontológicos, serviços recreativos, unidade telecom segurança, vendas industriais e vendas varejo.

Centros de custos não ligados diretamente com a produção: águas residuais, almoxarifado/recebimento, armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno, balança de cana, borracharia, captação de água, central de ar comprimido, laboratório industrial/microbiológico, laboratório cotesia, laboratório de lubrificantes, laboratório metharizium, laboratório teor sacarose, lavador de veículos, limpeza operativa, manutenção conservação civil ind., manutenção mecânica, mecanização industrial, mescla, oficina calderaria, oficina elétrica, posto de abastecimento, rouguing, serviço apoio armazém, transporte adm mecânico, transporte industrial e tratamento de água.

57. Da descrição acima não é preciso muito esforço para concluir que, de fato, todos os subitens do item "administrativos" de fato não estão atrelados diretamente à produção do açúcar e do álcool, razão pela qual tais glosas devem ser mantidas.

58. O mesmo não pode ser dito, entretanto, do item "centros de custos não ligados diretamente com a produção" o que, inclusive, motivou a resolução n. resolução n. 3402000.797 (fls. 6.274/6.283) para que se precisasse o modo como tais atividades interferem no universo produtivo da recorrente.

59. Analisando o já mencionado laudo técnico da ESALQ, o relatório fiscal de diligência e a ulterior manifestação do contribuinte a seu respeito, estou convicto que as seguintes atividades não são insumos para o processo produtivo do açúcar e do álcool:

- almoxarifado/recebimento, armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno, borracharia⁶, laboratório de lubrificantes, central de ar comprimido, lavador de veículos, manutenção conservação civil ind., manutenção mecânica, mecanização industrial⁷, mescla⁸, oficina caldearia, oficina elétrica⁹, posto de abastecimento, serviço apoio armazém, transporte adm mecânico e transporte industrial.

60. Tais 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 aqui empregada.

61. Por sua vez, configuram insumos os seguintes itens:

- águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório cotesia, laboratório metharizium, laboratório teor sacarose, limpeza operativa, "rouging" e tratamento de água.

62. Em relação as rubricas "águas residuais", "captação de água" e "tratamento de água", o resultado fiscal de diligência, marcadamente pautado pelo laudo técnico produzido pela ESALQ, assim descreveu tais insumos:

⁶ TVF (fl. 17.794):

4.3. Borracharia - Setor utilizado para a manutenção de pneus dos caminhões, das carretas, dos tratores, das máquinas agrícolas, que operam no corte, carregamento e transporte da cana da lavoura até a indústria e demais veículos. No laudo ESALQ, fl. 11.216, dentro de organograma da infraestrutura de apoio e processos complementares, a borracharia faz parte da infraestrutura de apoio do setor agrícola e do setor industrial. As glosas feitas estão no centro de lucro agrícola.

⁷ Resultado de diligência (fl. 17.795):

4.6. Mecanização industrial – Nas planilhas analisadas na fiscalização o centro de custo mecanização industrial contabiliza aquisições de peças utilizadas em motores a combustão, acessórios e demais componentes para caminhões e máquinas agrícolas. Portanto é utilizado para apurar os custos de manutenção dos veículos que trabalham na lavoura e no corte, carregamento e transporte da cana.

⁸ Resultado de diligência (fl. 17.795):

4.7. Mescla – Não foi possível identificar nos documentos a que se refere esse centro de custo que tem apenas uma aquisição de fécula de mandioca por R\$ 60,54 em 26/08/2009 e serviço de manutenção em equipamento eletrônico no valor de R\$ 4.462,50 em 31/01/2009.

⁹ Resultado fiscal de diligência (fl. 17.795):

4.8. Oficina caldearia e Oficina elétrica – Incluídas na infraestrutura de apoio e processos complementares. No setor agrícola oficina de caminhões e caldearia e no setor industrial oficinas conforme laudo ESALQ, fl. 11.216. Utilizadas para pequenos reparos em caldeiras ou em redes elétricas, apoio ao setor industrial.

(...).

4.1. Águas residuais – Águas que foram utilizadas na lavagem da cana com objetivo de retirar os resíduos sólidos carreados 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 preferência 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 uma operação de limpeza nas instalações industriais.

ESALQ – fl. 6.174 –

c.7. Limpeza da cana

As canas que não vão para o armazenamento seguem para o processamento, sendo descarregadas diretamente nos receptores - mesas laterais e esteira auxiliar de cana - a fim de alimentar o processo. Estes receptores se destinam a alimentar a esteira principal que conduz aos equipamentos de preparo e, posteriormente, à moenda ou ao difusor, ainda com a função de lavagem da ce no caso de canas inteiras (Figuras).

ESALQ – fl. 6.177 –

“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”.

(....)

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.

ESALQ

fl. 6.178 –

“Os empenhos financeiros, no ano-safra 2007, com captação, bombeamento, utilização, manutenção de tubulações, entre outros aspectos inerentes ao sistema de limpeza por lavagem da cana (em particular), são descritos na Tabela 5”.

Fl 6.238 -

1.5 DETALHAMENTO DOS PRINCIPAIS CENTROS DE CUSTOS DA CADEIA SUCROENERGÉTICA

1 - AGRÍCOLA

.....

w- Fornecimento de água

(...) (negritos originais, sublinhas nossa).

63. Percebe-se, pois, que captar água é essencial seja na fase agrícola seja na fase industrial da atividade de produção de açúcar e álcool já que, conforme atestado pelo laudo técnico ESALQ, a água é um dos principais insumos e, por conseguinte, custos da cadeia sucroenergética.

64. Não obstante, o *tratamento prévio* desta água que depois será aproveitada no processo de produção, bem como o *tratamento posterior* das águas residuais, seja para a sua re-utilização no processo produtivo seja para o seu adequado descarte no meio-ambiente também configuram atividades essenciais para o processo produtivo da recorrente, o que, consequentemente, gera direito a crédito.

65. O mesmo ocorre para todos os itens relacionados aos procedimentos laboratoriais alhures detalhados, na medida em que, conforme constatado pelo laudo ESALQ, tal trabalho técnico é essencial para a se apurar o momento em que a cana plantada apresenta seu apogeu biológico para gerar a maior quantidade e com maior qualidade o açúcar e o álcool, bem como para determinar a aplicação de corretivos no solo e, ainda, produzir insetos que atuam no controle de algumas pragas que atacam a produção de cana-de-açúcar. Este é o teor do citado estudo técnico:

(...).

O setor agrícola precisa então contar com laboratório de pré análise de cana para definir a época de colheita e iniciar o corte pelas variedades mais precoces e com maior índice de maturação (maior teor de sacarose).

(...).

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. O procedimento consiste na coleta de amostras de terra no campo, de acordo com o tipo de solo e histórico da área e, o envio dessas ao laboratório de análises químicas. Nesse são determinados os teores dos nutrientes essenciais às plantas, e a partir destes resultados, determinam-se as doses de corretivo e de fertilizante que devem ser aplicadas em cada hectare de solo.

(...).

Laboratório de controle biológico (Produção de cotésia¹⁰); (b) Aplicação de cotésia na lavoura de cana para o controle da brocada- cana.

(...).

As determinações tecnológicas laboratoriais fornecem dados mais precisos do estágio de maturação da cana, sendo a rigor uma confirmação dos resultados do refratômetro de campo. No laboratório são realizadas as determinações do brix, pol (porcentagem de sacarose aparente em massa), açúcares redutores (expresso em % de açúcar invertido em massa por volume) e calculada a pureza (P), segundo a fórmula.

Por esses motivos, é essencial que a usina apresente um laboratório para as pré-análises para determinar o momento ideal da colheita da cana. Com isso ter a possibilidade de se obter a maior recuperação de açúcar. transformação em etanol e em energia por hectare de lavoura. Quando há necessidade de se adiantar a colheita da cana, com base em análises laboratoriais, recomenda-se o uso de maturadores químicos.

(...).

66. Diante deste quadro fático, toda esta etapa laboratorial também dá direito a crédito de PIS e COFINS, o que redundará na reversão das glosas indevidamente efetuadas pela fiscalização.

67. Também dá direito a crédito o item denominado "rouguing", que foi assim definido pela fiscalização (fl. 6.292) e pelo laudo ESALQ:

*4.9. **Rouguing** – Roguing é a prática de examinar cuidadosa e sistematicamente o campo de produção de sementes com o objetivo de remover as plantas indesejáveis, portanto essencialmente agrícola.*

ESALQ fl. 6.111 –

“Vigilância sanitária e “rouguing” – formando o viveiro, torna-se imprescindível a realização de inspeções sanitárias frequentes, no mínimo uma vez por mês. A finalidade dessas inspeções é a erradicação de toda touceira que exiba sintoma patológico ou características diferentes da variedade em cultivo”.

68. Conforme se observa da menção feita pela fiscalização, tal insumo foi glosado por se referir a uma atividade essencialmente agrícola, fato este que, como visto de forma exauriente no presente voto, não é suficiente para macular o crédito tomado pelo contribuinte. Assim, tratando-se de atividade essencial para o plantio da cana-de-açúcar (produção e seleção da gema da cana), também reverto a presente glosa.

69. Também dá direito a crédito a chamada "limpeza operativa", que é assim conceituada pela fiscalização (fl. 6.291):

¹⁰ Trata-se de uma pequena vespa da espécie "Cotesia flavipes" e que atua no controle de pragas que frequentemente atingem a produção de cana-de-açúcar.

*4.5. **Limpeza operativa** – Tem como objetivo eliminar incrustações formadas pelo aquecimento de caldo no interior de pré- evaporadores, evaporadores e cozedores a vácuo. Limpeza com rosetas rotativas metálicas ligadas a motor elétrico removem a incrustação através da ação mecânica da abrasão das rosetas na parede dos tubos. Limpeza das incrustações com hidrojateamento através de bicos rotativos com água pressurizada por bombas de alta pressão.*

Limpeza química recirculando detergentes, soluções de acordo com a incrustação a ser retirada. Serviço de limpeza na indústria.

70. Tal atividade consiste na limpeza química das máquinas empregadas na fase industrial da produção de açúcar e álcool. Tal limpeza é essencial para evitar a contaminação do produto a ser produzido, bem como para potencializar a sua pureza e qualidade. Logo, trata-se de atividade essencial à atividade empresarial aqui analisada, motivo pelo qual também revento tais glosas.

71. Por fim, convém ainda destacar neste tópico a glosa incidente sobre "balança de cana", que na diligência fiscal (fl. 6.290) foi assim descrita:

*4.2. **Balança de cana** – Equipamentos utilizados para pesagem dos caminhões que trazem para a usina a cana de açúcar colhida na lavoura antes de ingressarem no processo de fabricação. É um processo de controle da entrada da cana de açúcar realizada no acesso para a indústria.*

72. Da descrição acima é possível constatar que tal item foi qualificado como ativo imobilizado da contribuinte. Referida glosa, portanto, decorreu do simples fato de, ao ver da fiscalização, tal ativo estar vinculado à fase agrícola o que, ainda segundo a ótica da fiscalização, impediria a manutenção do crédito.

73. 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 um ativo imobilizado, dá direito a crédito nos termos dos artigos 3º, inciso VI das leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03¹¹.

(iii.b.3) Dos créditos dos centros de custos não identificados

¹¹ "Lei n. 10.637/02

Art. 3o (...).

(...);

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

(...).

Lei n. 10.833/03

Art. 3o (...).

(...);

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

(...)."

74. Neste instante serão analisadas as glosas daqueles itens que a fiscalização não conseguiu identificar se o centro de custo se referia à fase agrícola ou à fase industrial.

75. Dentre tais itens, destacam-se neste instante o óleo diesel, querosene e graxas, que foram glosados nos seguintes termos (TVF fl. 40):

Glosadas as aquisições de óleo diesel, gasolina e querosene, selecionadas na coluna Descrição do Material contendo estes produtos. Como não se trata de produto utilizado no processo produtivo e sim para transporte interno e área agrícola, não foi considerado na apuração dos créditos, sendo desconsiderado, também, o valor relativo ao estorno dos créditos dos combustíveis destinados à revenda (monofásico) – planilha OLEO DIESEL.

*Graxa – O art. 3ª, II, dá direito ao desconto das contribuições pagas a título de bens e serviços, utilizados **como insumo** (negritei) inclusive combustíveis e lubrificantes. A Solução de Divergência 12/2007 distingue graxa de lubrificante; assim o segundo por expressa determinação legal tem direito a crédito enquanto o primeiro não. Por outro lado, só tem direito ao crédito os lubrificantes utilizados nas máquinas ligadas ao processo produtivo, o que não é o caso de lubrificantes utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas.*

76. Percebe-se, pois, que a motivação da glosa para parcela dos bens creditados se dá pela utilização de tais bens nas máquinas agrícolas, ou seja, na fase agrícola da produção, fundamento fiscal este já reiteradamente rechaçado no presente voto.

77. Não é demais lembrar que os combustíveis e lubrificantes são expressamente nominados pelos incisos II dos artigos 3º das leis que tratam dos insumos para as contribuições (lei n. 10.637/2002 e lei n. 10.833/2003) Admissível, assim, o creditamento em relação a combustíveis, bem como em relação às graxas que, ao meu ver, se enquadram no conceito de lubrificantes, conforme, inclusive, já decidiu este Tribunal administrativo:

Ementa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de

manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas e o arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas.

(...).

(CARF; 3a. T.O da 4ª Câmara da 3ª Seção; PTA n. 10410.721891/2011-24; Acórdão n. 3403-002.318; Relator: Ivan Alegretti; j. em 25/06/2013) (g.n.)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

(...).

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. **Para a empresa agroindustrial, constituem insumos:** materiais de limpeza e desinfecção, inclusive diluentes; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; **lubrificantes e graxa;** fretes de mercadoria com destino a porto; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal; bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9o da Lei no 10.925/2004.*

(...).

(CARF; 3a. T.O da 4ª Câmara da 3ª Seção; PTA n. 10925.905356/2011-24 ; Acórdão n. 3403-002.477; Relator: Rosaldo Trevisan; j. em 24/09/2013) (g.n.).

78. Assim, revento às glosas dos combustíveis e das graxas empregados na fase agrícola.

79. Neste tópico a fiscalização também perpetrou a glosa de materiais de embalagem ou de transporte que não sejam ativáveis, o que se deu nos seguintes termos (TVF fl. 40):

Embalagens não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização: Glosadas as aquisições de container big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura, lacres. 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". A embalagem de apresentação é aquela incorporada ao produto durante o processo de fabricação, há que se ter como tal aquela que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo; e também pode-se ter como tal aquela que, apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto; de outro lado, há que se ter como embalagens de transporte aquelas que se destinam apenas ao transporte dos produtos, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto (são, geralmente, latas, caixas, engradados, tambores, as sacas de 50 kgs, etc). Essas embalagens não fazem parte do processo produtivo, o produto é embalado após a produção. Fundamentação legal: art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 c/c o artigo 66, § 5º, I da Instrução Normativa SRF nº 247/2002. São as despesas vinculadas ao grupo Acondicionamento e Embalagem. (negritos originais, sublinha nossa).

80. Esta turma julgadora já possui jurisprudência sedimentada a respeito deste assunto, consoante se depreende da ementa abaixo transcrita (acórdão n. 3402-003.148):

Ementa

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

(...).

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. BIG BAGS. INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, é considerado insumo as embalagens industriais denominadas "Big Bags", eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador.

(...) (g.n.).

81. Em voto vencedor e que conduziu essa questão, a Conselheira *Maria Aparecida Martins de Paula* bem pontuou que:

(...).

Entendo que pode ser considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, o

material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador.

Nessa mesma linha já foi decidido por esta 3^a Seção do CARF, no Acórdão n.º 3302001.858 - 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, com Voto Vencedor da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas: "(...) Parece-me claro que a embalagem de transporte é UTILIZADO no processo produtivo (isso porque entendo que a produção alcança até este momento, apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda), é INDISPENSÁVEL e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente (...)".

Este Colegiado, no Acórdão n.º 3402002.809 - 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, de 10 de dezembro de 2015, também se manifestou nesse sentido: "(...) Assim, conforme exposto neste item, relativamente à rubrica Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas, foi indevida a exclusão da base de cálculo efetuada pela fiscalização somente dos seguintes bens: (...) **BIG BAGS**, (...)".

(...).(negritos originais, sublinha nossa).

82. Pautado em tal fundamentação, voto por reverter as glosas de materiais de embalagem ou de transporte que não sejam ativáveis, mais precisamente a glosa dos seguintes itens: containeres *big bag*, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres.

83. Não obstante, a fiscalização também glosa créditos decorrentes da aquisição dos variados tipos de partes e peças que foram creditados pela Recorrente não como bens do ativo, mas sim como insumo, bem como alguns serviços. É o caso dos seguintes itens (TVF - fls. 39/42):

(...)

Também foram glosadas pelo motivo agrícola as despesas que não estão vinculadas à centros de custos (Centro de Custo = 0), porém, identificadas na coluna Grupo como Componentes e Acessórios de: Caminhões, Motores de Explosão, Reboques e Semi Reboques, Para Motoniveladora Pá Carregadeira e Retroescavadeira, Para Carregamento de Produtos Agrícolas, Para Colheita de Produtos Agrícolas, Tratores e Esteira, Tratores de Rodas, Balsas e Barcaças; Equipamentos e Componentes de Terraplenagem, Equipamentos e Implementos Agrícola Irrigação. Todas estas despesas se referem à manutenção de máquinas agrícolas e caminhões utilizados na lavoura ou no transporte da cana para a indústria, sem direito aos créditos.

(...).

Cabos de aço, cordas, cordoalhas, correntes e acessórios – composto por emendas, cadeados, correntes, abraçadeiras, cabos de aço, grampos, laços, manilhas e prensa. Mangueiras, tubos e conexões – adaptadores, bicos, buchas, conexões pvc, engates, flexíveis, mangueiras, molas, terminais, tubos pvc, tubo nylon, tubo flexíveis.

Materiais de Vedação – adesivos, anéis, arruelas, fitas, gaxetas, juntas, massa vedação, retentores, reparos, sedes válvula borboleta, selo mecânico, travas, vedarrosca, cordão. Matérias Metálicas para Transformação – aneis, anilhas, cantoneiras de aço, barras chatas, aço de construção, barras de inox, barras de latão, buchas, chapas de aço, chapas de alumínio, chapas inox, conectores, cotovelos, curvas, flanges, engates, luvas, niples, pestanas, plugs, tarugos, reduções, tubos de aço, tubos inox, tubos de cobre, vigas de aço, vigas i de aço. Materiais não Metálicos para Transformação – borrachas em lençóis, buchas de borracha, cantoneiras de borracha, papelão, tarugo.

Rolamentos e Mancais – arruelas, buchas, capas de rolamentos, cone de rolamentos mancais, po rcas e rolamentos diversos.

Movimentação de Cargas e Materiais – carrinhos, talhas, pinos, anéis, placas, peças automotivas e de máquinas agrícolas.

84. De fato, todos os itens acima não são dispêndios empregados na produção de açúcar e álcool, mas bens eventualmente passíveis de ativação e que, por conseguinte, apresentam uma sistemática própria para fins de creditamento de PIS e COFINS.

85. Em contrapartida, devem ser revertidas as glosas sobre os seguintes itens:

- corretivo de solo, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, pois tratam-se de insumos utilizados na fase agrícola.

86. Por não configurarem insumo, também não merecem reversão as seguintes glosas (itens 1 e 2 do TVF - fls 37):

(...)materiais de manutenção civil, tintas, brochas, rolos de pintura, fita crepe, manutenção de veículos, auto peças, pneus, aparelho telefônico, chapas e tubos de aço, mangueiras, suporte para copos, carimbos, asfalto, materiais aplicados na manutenção da construção civil, cadeados, garrafão térmico, luvas, arames, equipamentos de segurança e de proteção individual, equipamentos de prevenção contra incêndios, graxa, materiais promocionais para clientes, bujão, fita de sinalização, lâmpadas, marcadores esferográficos, cartuchos de impressoras, papel sulfite, pilhas, fio telefônico, lona plástica, ventilador, materiais de sinalização, bagaço de cana, trena, aplicador de fita adesiva, aparelho de ar condicionado, máquina calculadora, concreto, filtro para café, chá mate, pilhas, lona plástica, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, peças utilizadas em veículos, caminhões e tratores, xerox, fotos, produtos de higiene, limpeza, remédios, alimentos consumidos em alojamentos e refeitório, móveis e utensílios de escritório, trilhos ferroviários, tubos, barras e chapas de aço.

87. Não obstante, merecem ainda reversão as glosas sobre os itens destacados nos tópicos 2 e 3 do TVF (fl. 41) e planilhas pertencentes ao grupo produtos químicos (sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes, clarificante).

88. Neste caso a glosa merece reversão ou porque se está diante de produtos químicos empregados no plantio da cana-de-açúcar (adubos e afins) ou por se tratar de bens utilizados no âmbito laboratorial do cultivo da cana, o que novamente nos remete as considerações externadas nos parágrafos 65/66 do presente voto.

(iii.g) Dos fretes

89. Também merece tratamento do presente voto as glosas referentes aos fretes.

90. A respeito deste assunto, me valho de preciso voto do Conselheiro *Antonio Carlos Atulim* (acórdão n. 3402-002.881) que bem sintetiza a questão:

(...).

No que tange aos fretes, tanto aos glosados nas planilhas da linha 03, quanto aos glosados nas planilhas da linha 07, o entendimento que está se cristalizando no CARF foi resumido com maestria pelo Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, no excerto a seguir transcrito:

"(...) Porque na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido. (...)"

(Ac. 3403-001.556, 25/04/2012, rel. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime)

Sendo assim, com base nesse entendimento, devem ser revertidas as seguintes glosas de despesas com fretes: (i) vinculados à aquisição de matérias-primas, materiais de embalagens e produtos intermediários aplicados no processo produtivo, sejam

ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação; (ii) vinculados ao transporte de produtos inacabados entre os estabelecimentos industriais da recorrente e (iii) vinculados ao transporte na operação de venda, entendido este como aquele frete contratado para a entrega do produto ao cliente e desde que seja suportado pela recorrente.

91. Compartilho do entendimento firmado no aludido voto, ou seja, de que dá direito a crédito de PIS e COFINS o frete (i) vinculado à aquisição de matérias-primas, materiais de embalagens e produtos intermediários aplicados no processo produtivo, sejam ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação; (ii) vinculados ao transporte de produtos inacabados entre os estabelecimentos industriais da recorrente; e, ainda (iii) vinculados ao transporte na operação de venda, entendido este como aquele frete contratado para a entrega do produto ao cliente e desde que seja suportado pela recorrente.

92. Nesse sentido, voto por reverter todas as glosas de frete realizadas no presente caso, **exceções feitas** aos fretes referentes (i) a transferência de açúcar e álcool acabado entre diferentes estabelecimentos da Recorrente, a (ii) transferência ou movimentação do produto acabado para estoques e (iii) serviços exclusivos do departamento comercial.

(iii.i) Dos créditos decorrentes da depreciação de bens do ativo

93. Outra glosa realizada pela fiscalização foi para aquelas rubricas que, em grande parte, dizem respeito à fase agrícola do processo produtivo. Este é o teor do TVF (fls. 43/44):

(...).

“agrícola” - Centros de Custos Agrícolas - Administração e Controle Agrícola, Alojamento Agrícola, Brigada de Combate a Incêndio, Colhedeira de Cana Picada, Comboio de Abastecimento, Desenvolvimento Agrônômico, Implementos Agrícolas, Manutenção de Campo, Mão de Obra Agrícola, Mecanização Agrícola Colheita, Mecanização Máquinas, Mecanização Plantio Mecanizado, Oficina de Manutenção de Colhedora, Oficina Mecânica Tratores, Oficina de Implementos, Plantio, Preparo do Solo, Serviços de Tratos Culturais, Serviços Fornecedores de Cana, Supervisão Manutenção Agrícola, Supervisão Serviços Agrícolas, Topografia, Transporte Agrícola, Transporte Agrícola Colheita, Trato da Soca e Vinhaça.

“não utiliz prod” - Centros de Custos da área industrial, porém, não ligados à produção - Águas Residuais, Almoxarifado/Recebimento, Armazém de Açúcar Interno, Armazém de Açúcar Externo, Balança de Cana, Captação de água, Central de Ar Comprimido, Higiene e Medicina do Trabalho, Instrumentação, Laboratório Industrial e Microbiológico, Laboratório de Cotesia, Laboratório de Lubrificantes, Laboratório de Metharizium, Laboratório de Teor de Sacarose, Lavador de Veículos e Borracharia, Limpeza Operativa, Manutenção Conservação Civil, Manutenção de Balanças, Manutenção Mecânica, Mecanização Industrial, Oficina Calderaria, Oficina Elétrica, Oficina Mecânica, Oficina Mecânica Veículos, Operações de Etanol, Posto de Abastecimento, Programa de Alimentação do Trabalhador, Segurança do Trabalho, Segurança Patrimonial, Serviços Auxiliares, Serviços Médicos, Serviços Odontológicos, Suporte

TI, Tecnologia Unidade, Tratamento de Água – ETA e Vendas Industriais.

(...).

94. Haja vista tudo o que já fora exposto no presente voto, não faz sentido impedir o creditamento de PIS e COFINS na fase agrícola no caso de agroindústrias, como é o caso da recorrente.

95. Assim, em relação à depreciação, revento as glosas relacionadas aos seguintes centros de custos:

- Desenvolvimento Agrônômico, Implementos Agrícolas, Manutenção de Campo, Mecanização Agrícola Colheita, Mecanização Máquinas, Mecanização Plantio Mecanizado, Plantio, Preparo do Solo, Serviços de Tratos Culturais, Serviços Fornecedores de Cana, Supervisão Manutenção Agrícola, Supervisão Serviços Agrícolas, Topografia, Transporte Agrícola, Transporte Agrícola Colheita, Trato da Soca e Vinhaça
- Águas Residuais, Instrumentação, Laboratório Industrial e Microbiológico, Laboratório de Cotesia, Laboratório de Metharizium, Laboratório de Teor de Sacarose, Limpeza Operativa, Mecanização Industrial e Tratamento de Água – ETA

(vi) Do critério de rateio

96. Outra exigência fiscal externada pela fiscalização diz respeito ao critério de rateio empregado pela recorrente, nos termos do que prevê o art. 3º, § 8º, inciso II da lei n. 10.833/0316. Neste tópico assim se manifestou a fiscalização no TVF (fl. 30/33):

(...).

Como a empresa se sujeita à incidência não cumulativa do PIS e da Cofins em relação à parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

No caso dos custos, despesas e encargos comuns, o percentual a ser estabelecido entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002 e inciso II do § 8º do art. 3º, da Lei 10.833, de 2003, a ser utilizado na apuração de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, deve ser aquele resultante do somatório somente das receitas que, efetivamente, foram incluídas nas bases de cálculo de incidências e recolhimentos nos regimes da não-cumulatividade e da cumulatividade.

As receitas decorrentes de vendas do ativo permanente e as receitas financeiras, por não integrarem ou estarem excluídas da base de cálculo de incidência e recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, não integram também os respectivos montantes da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e

nem o da receita bruta total, auferidas em cada mês, utilizados na determinação do percentual a ser aplicado no método do rateio proporcional para fins de aproveitamento de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns. (Dispositivos Legais: Art. 1º, § 3º e art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002 e Art. 1º, § 3º e art. 3º, da Lei 10.833, de 2003).

Esse mesmo método (rateio proporcional) também deve ser adotado para determinar os créditos que poderão ser ressarcidos ou compensados com tributos, ou seja, considerando as receitas não cumulativas auferidas no mês com vendas destinadas ao mercado externo e aquelas destinadas ao mercado interno.

Portanto, o percentual a ser utilizado para efeito de apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns foram recalculados por esta fiscalização, tendo como base os valores das receitas auferidas em cada mês, não sendo consideradas as receitas do ativo imobilizado e as receitas financeiras, conforme ANEXO 1, que é parte integrante e indissociável do presente.”.

(...).

97. Em suma, em relação a tal glosa, a fiscalização retirou do cálculo as seguintes receitas não tributadas: receitas financeiras (alíquota zero), com incidência monofásica e relativas à venda de imobilizado (não-incidência).

98. Com razão a fiscalização. As disposições legais que servem de limite à incidência não-cumulativa das contribuições em tela vedam, de forma expressa, a apuração de créditos por revendedores de bens sujeitos à incidência monofásica.

99. Registre-se, ainda, que a autorização para a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, constante do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, não é sinônimo de autorização para apuração de créditos em relação a bens sujeitos à incidência monofásica.

100. Para fins de rateio, considera-se a segregação das receitas sujeitas ao regime não-cumulativo daquelas sujeitas ao método cumulativo, para, nos termos do art. 3º, §7º, da lei n. 10.833/03, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa das contribuições, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

101. Assim, ao levar-se em conta no cálculo do rateio as receitas que não compõem a base de cálculo das contribuições estar-se-ia apurando créditos - sobre os gastos comuns às duas receitas - em relação a receitas que sequer são tributadas, o que promoveria uma distorção do percentual de rateio apurado e elevaria de forma artificial o valor do crédito.

102. Diante de tais motivos, entendo como válido o rateio realizado pela fiscalização e externado na presente autuação.

(vii) Da glosa de ajustes positivos de créditos

103. Por fim, em relação ao tópico aqui mencionado, a fiscalização promoveu exigência fiscal nos seguintes termos:

(...).

Nas ações fiscais desenvolvidas e concluídas chegou-se ao seguinte entendimento quanto aos créditos presumidos da atividade agroindustrial:

Em face do deslocamento do cálculo do crédito presumido das agroindústrias dos §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei 10.637/02 para o art. 8º da Lei 10.925/04, a partir de 01/08/2004 deixou de ser possível utilizar estes créditos para compensação ou ressarcimento. Neste sentido a Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 15 de 22/12/2005, a saber:

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005

Dispõe sobre o crédito presumido de que trata a Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, e sobre o crédito relativo à aquisição de embalagens, de que trata a Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, §§ 3º e 4º

Assunto: utilização de crédito presumido (Leis nº 10.925/04, arts. 8º e 15, e Lei nº 10.833/03, art. 51)

O **SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL**, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º e art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 6º, § 2º, e art. 51, §§ 3º e 4º, Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, arts. 8º e 15, e da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, art. 16, e o que consta do processo nº 10168.004233/2005-45, declara:

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16. (grifou-se)

Como a empresa utilizou valores relativos ao crédito presumido no cálculo do mercado externo, foi efetuada a glosa integral dos valores informados no item – crédito presumido – agroindústria – no mercado externo, sendo que existem pedidos de ressarcimento/compensação As pessoas Jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal (inclusive o açúcar de cana – código 1701.11.00), destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS e para a Cofins, devidas em cada

período de apuração, crédito presumido, 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.

Trata-se de exceção à regra geral do sistema não-cumulativo, que não permite, nos demais casos, o crédito nas aquisições ou pagamentos a pessoas físicas ou a produtos adquiridos com suspensão, devendo ainda esses produtos se enquadrar como insumos para o adquirente.

O cálculo do crédito presumido do PIS e da Cofins deverá ser efetuado mediante a aplicação, sobre o valor das referidas aquisições, das alíquotas de 0,5775% (1,65 x 35%) e 2,66% (7,6 x 35%).

A pessoa Jurídica que utilizar, concomitantemente, mercadoria de origem animal ou vegetal destinado à alimentação humana ou animal e a outros fins, deve segregar os custos, despesas e os encargos comuns, a critério da pessoa jurídica, os métodos de:

- Apropriação direta, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

- Rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita das mercadorias para consumo humano e a receita total, ou seja, receita de mercadorias para consumo humano ou animal adicionada das mercadorias para outros fins.

Analisando-se as planilhas apresentadas pela contribuinte verifica-se que a fiscalizada não possui contabilidade de custos integrada e nem utilizou o método de rateio acima descrito, restando a esta fiscalização recalcular os valores com base neste critério, resultando assim, valores glosados.

Pelas razões acima expostas não foi considerado os créditos informados como ajustes positivos de créditos no mês de junho/2008.

104. Em sua insurgência, o contribuinte limitou-se a assim manifestar pela ausência de motivação da aludida exigência.

105. Acontece que, diferentemente do que alega o contribuinte, houve uma motivação para tal exigência, qual seja, o fato da recorrente não possuir contabilidade de custos integrada e nem utilizar o método de rateio proposto pela fiscalização.

106. Em suma, a fiscalização não nega a validade dos créditos, mas sim a sua forma de apuração, o que, todavia, não foi objeto de insurgência específica por parte do recorrente, que limitou-se a discutir a validade do crédito em si, validade essa que - repita-se - não foi objeto de questionamento por parte da fiscalização.

107. Neste esteio, mantenho a exigência fiscal neste tópico em particular.

Dispositivo

108. Diante de tudo o que fora exposto, **voto pelo parcial provimento** ao recurso voluntário nos termos a seguir sintetizados:

(i) reverter todas as glosas de créditos decorrentes de arrendamentos rurais celebrados com pessoas jurídicas (itens 4,5,6 e 8 do TVF);

(ii) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de óleo diesel, querosene e graxa empregadas na fase agrícola (itens 2 e 3 do TVF);

(iii) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos seguintes bens e serviços: abertura de eito, administração/controlado agrícola, alojamento agrícola, cana de açúcar produção própria, carregamento/reboque de cana, colhedeira de cana picada, colheita de cana, comboio de abastecimento, corte mecanizado de cana, departamento de fornecedores de cana, desenvolvimento agrônomo, estradas/cercas/pontes, implementos agrícolas, manutenção de campo, mecanização agrícola, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas leves, mecanização máquinas médias, mecanização máquinas pesadas, mecanização plantio mecanizado, outras culturas agrícolas, plantio, plantio contratos, plantio mecanizado, preparo do solo, preparo e plantio terceirizado, reboque, reboque de cana picada, reboque fornecedor de cana picada, reboque Julieta próprio, reboque terceirizado de cana picada, reflorestamento/meio ambiente, serviços de tratos culturais, serviços de fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícola, topografia, transporte colheita, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, transporte de cana adm manual, transporte de cana adm mecanizada, transporte colheita, transporte fornecedor de cana picada, transporte fornecedor de cana inteira, transporte mec cana (itens 2 e 3 do TVF);

(iv) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouging" e tratamento de água (itens 2 e 3 do TVF);

(v) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de materiais de embalagem ou de transporte que não sejam ativáveis, mais precisamente os itens containeres *big bag*, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres. (item 7.2.4 do TVF);

(vi) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços de corretivo de solo, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação (itens 2 e 3 do TVF);

(vii) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de materiais de laboratório e vidraria de laboratório (itens 2 e 3 do TVF);

(viii) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos,

limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante (itens 2 e 3 do TVF);

(ix) reverter todas as glosas de frete realizadas no presente caso, exceção feita ao frete (a) referente a transferência de açúcar e álcool acabado entre diferentes estabelecimento da Recorrente, a (b) transferência ou movimentação do produto acabado para estoques e (c) serviços exclusivos do departamento comercial (item 7 do TVF); e, por fim

(x) reverter todas as glosas decorrentes da depreciação dos seguintes bens do ativo imobilizado: desenvolvimento agrônomo, implementos agrícolas, manutenção de campo, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas, mecanização plantio mecanizado, plantio, preparo do solo, serviços de tratos culturais, serviços fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícolas, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, trato da soca e vinhaça águas residuais, instrumentação, laboratório industrial e microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor de sacarose, limpeza operativa, mecanização industrial e tratamento de água – ETA (item 9 do TVF).

109. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator.