



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

**Processo nº** 10880.733462/2011-63  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-005.844 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS  
**Recorrente** RAIZEN ENERGIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO.

O arrendamento de imóvel rural, quando o arrendador é pessoa jurídica e sua utilização se dá na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

COMBUSTÍVEL. VEÍCULO UTILIZADO PARA TRANSPORTE DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As máquinas e os equipamentos, por essenciais a atividade do contribuinte, utilizados na colheita de matéria-prima estão relacionados diretamente à produção industrial, logo, o combustível aplicado em veículo utilizado no transporte de tais bens também estão relacionados diretamente à produção industrial.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS. DEPRECIÇÃO.

Os encargos de depreciação na fase agrícola devem ser considerados, pois integram o processo produtivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o creditamento das contribuições sobre: 1. bens e serviços utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, materiais empregados em solda (gás, eletrodo, agamax), acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, dentre outros, que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar, bens de manutenção relacionados à área agrícola, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, peças utilizadas em veículos, caminhões e tratores, serviços como dedetização, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, despesas com deslocamentos, transporte de resíduos industriais, manutenção em veículos, caminhões e tratores, serviços com exp do exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem, d) bens e serviços vinculados aos centros de custo colhedeira de cana picada, colheita de cana, colheita de cana fornecedores, colheita de cana terceirizada, mecanização de máquinas pesadas, oficina calderaria, oficina mecânica - veículos, oficina de implementos, oficinas elétricas, plantio, plantio orgânico, preparo de solo, preparo de solo e plantio terceirizado, preparo de solo orgânico, reflorestamento, serviços de mudas e outros cana fornec, supervisão e manut agrícola, supervisão de serviços agrícolas, topografia,, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, transporte industrial, trato planta, trato soca, trato soca orgânico, trato soca terceirizado, vinhaça, anidro carburante, limpeza operativa, supervisão e controle agrícola, e) despesas do tipo descarga e movimentação de mercadorias, transp. resíduos industriais, vencidos o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède que negava provimento quanto às despesas do tipo descarga e movimentação de mercadorias e transporte de resíduos industriais e o Conselheiro Vinícius Guimarães (Suplente convocado) que negava o crédito quanto às despesas do tipo descarga e movimentação de mercadorias; 2. Arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas (coligadas ou não); 3. Fretes sobre aquisição de matéria-prima, fretes intercompany concernentes a transporte de produtos em elaboração, vencidos os Conselheiros Vinícius Guimarães (Suplente convocado) e Raphael Madeira Abad que reconheciam o creditamento sobre fretes de produtos acabados; 4. Combustíveis e lubrificantes utilizados em transporte de insumos, máquinas, transporte de trabalhadores dentro da unidade fabril, vencidos os Conselheiros Walker Araújo e Jorge Lima Abud que negavam o creditamento sobre combustíveis e lubrificantes utilizados em transporte de trabalhadores dentro da unidade fabril. 5. Encargos de depreciação do ativo imobilizado incluídos nos centros de custos: colhedeira de cana picada, implementos agrícola, mecanização agrícola, mecanização maquinas leves, mecanização maquinas medias, mecanização maquinas pesadas, oficina manutenção colhedeiras, oficina mec./manut./automotiva, oficina mecânica - trator, oficina mecânica - veículos, oficinas de implementos, topografia, transporte agrícola,

transporte agrícola colhe, trato soca, vinhaça. Ressalvada a impossibilidade de creditamento de custos, despesas e encargos comuns vinculadas às receitas cumulativas. Designado o Conselheiro Diego Weis Jr para redigir o voto vencedor quanto ao crédito de combustíveis e lubrificantes utilizados em transporte de trabalhadores dentro da unidade fabril.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

(assinado digitalmente)

Diego Weis Junior - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado), Vinicius Guimarães (suplente convocado), Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

## Relatório

Por bem descrever e retratar a realidade dos votos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso de fls. 2.670-2.682:

Trata o presente processo de auto de infração exigindo Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, do período do quarto trimestre de 2006, lançado pelo pela DRF em Bauru, com base nas informações do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1545/1563.

Naquele termo está indicada alteração no rateio proporcional para atribuição de créditos da não-cumulatividade, bem como detalhados os valores de créditos de insumos, em função de itens que não se enquadram nesse conceito como definido na Instrução Normativa SRF nº 247/2002, e de bens e serviços vinculados a centros de custo não relacionados diretamente à produção do bem a ser comercializado.

Lançou também encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado dos mesmos centros de custos referidos acima, por não utilização dos bens na fabricação do produto final, e ainda o crédito presumido das agroindústrias vinculados ao mercado externo.

Foram elaborados os demonstrativos de fls. 1558/1563, indicando-se os saldos positivos ou negativos de créditos em cada mês do trimestre, para cada tipo de receita (mercado interno, mercado interno – receitas não tributadas, presumido da agroindústria e mercado externo).

Cientificada do despacho, a interessada apresentou a impugnação de fls.2636/2658, alegando:

a) a *não-cumulatividade* da Contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS não deve ser equiparada com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI, uma vez que a primeira tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.637/2002). Neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos. Para o caso do PIS/Cofins aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos. É essa a lição da melhor doutrina;

b) a legislação que instituiu o sistema da não-cumulatividade para as contribuições não definiu o conceito de insumos e nem obrigou à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito.

E, como é público e notório, o termo *insumos*, tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional – e até no estrangeiro (*input*, em inglês) –, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, **matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica**, etc.;

c) entretanto, a Receita Federal, a pretexto de *interpretar e aplicar* a legislação federal, maliciosa e ilegalmente, limitou o conceito de *insumos* na Instrução Normativa 247/2002. Esta restrição representa manifesto **vício de ilegalidade**. O princípio da legalidade está na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração conforme comanda o art. 37 da Carta Magna. Assim também ensina a melhor doutrina, e é este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;

d) nestes termos, afigura-se completamente indevido o lançamento dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora;

e) especificamente em relação ao lançamento relativo aos bens utilizados como insumos, estas não podem prevalecer porquanto se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pelo qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal. Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência nº 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação;

f) o mesmo vale em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensáveis a atividade agroindustrial, assim como ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização. Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar. E não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e, por isso, não gerariam direito a créditos de PIS. Isto porque, consoante a orientação jurisprudencial é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo;

g) no item de serviços utilizados como insumos, todos os lançamentos são equivocados e indevidos, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo;

h) não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais – vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc), também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa;

i) quanto ao lançamento do crédito tributário relativo às despesas de depreciação do ativo imobilizado, não fez uma adequada análise a fiscalização do que ocorreu em cada uma das situações mencionadas, não bastando observar simplesmente números de contas contábeis e concluir apressadamente pelo lançamento dos créditos. Todos os itens não aceitos e lançados fazem parte do conceito de insumo, eis que são indispensáveis à produção dos bens comercializados pela Impugnante, e como tal integram os custos de aquisição e fabricação devendo gerar créditos, para que não exista desrespeito à regra da não-cumulatividade das contribuições;

j) no amplo conceito de aluguel de prédio deve ser enquadrado também o arrendamento de propriedades rurais, razão pela qual é legítimo o crédito pleiteado. 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 CTN;

k) o aluguel de veículos também é legítimo por estar vinculado ao processo produtivo, inclusive com previsão no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, de crédito sobre aluguel de máquinas, equipamentos e prédios utilizados nas atividades da empresa.

l) igualmente não pode a impugnante se resignar com o lançamento alusivo às despesas com exportação decorrentes da desconsideração de operações cujas notas-fiscais supostamente não se referem a custos de frete ou armazenagem. Isto porque tais notas representam serviços com o recebimento, armazenagem e embarque, o mesmo se aplicando ao transporte rodoviário para os terminais portuários, encontrando amparo no art. 6º, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Assim também ocorre com as despesas com estadias, as quais, como sabido, referem-se ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria no terminal portuário, estando prevista sua apropriação conforme inciso IX do art. 3º da mesma lei.

Em 03 de maio de 2012, a DRJ/Ribeirão Preto, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO. Para efeitos de apuração dos créditos da Contribuição para a COFINS não-cumulativa, 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 da Contribuição para a COFINS não-cumulativa incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. Em relação às despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito Contribuição para a COFINS não-cumulativa.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. A lei apenas autoriza créditos da Contribuição para a COFINS não-cumulativa relativos às despesas de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, não alcançando, assim, as despesas com aluguel de veículos, ainda que necessários à referida atividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO. Para efeitos de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, 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 da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa incidente em suas aquisições.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. Em relação às despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. A lei apenas autoriza créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa relativos às despesas de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, não alcançando,

assim, as despesas com aluguel de veículos, ainda que necessários à referida atividade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/10/2006 a 31/12/2006

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. A arguição 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.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

Cientificada da decisão de piso em 13.11.2012 (fls. 2.692), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 12.12.2012 (fls. 2.693-2.727), requerendo, **preliminarmente**: (i) nulidade do acórdão recorrido e do lançamento fiscal ante a ausência de motivação da glosa ampla e genérica de todos os insumos vinculados à área rural; e (ii) da necessidade de realização de diligência e/ou perícia; **meritoriamente**, traz os seguintes tópicos: (i) da legitimidade os créditos apropriados pela Recorrente; (ii) da indevida desconsideração das atividades agrícolas como insumo da atividade agroindustrial; (iii) da glosa relativa a máquinas e equipamentos utilizado na área agrícola e no parque industrial; (iv) das despesas com arrendamento agrícola e aluguel de veículos; (v) das despesas de armazenagem e fretes na operação de venda; (vi) fretes com aquisição de matéria-prima; (vii) frete entre estabelecimentos da empresa (intercompany); (viii) dos combustíveis utilizados no transporte de insumos e produtos; (ix) das despesas de depreciação do ativo imobilizado; e (x) do método de rateio utilizado.

Já em 27 de abril de 2017, a antiga composição dessa Turma, converteu o julgamento em diligência, para que fosse fornecido novos documentos e prestados esclarecimento (fls.2.932-2.944), a saber:

1. Anexar o plano de contas da Recorrente;
2. Identificar a natureza (descrição do serviço ou bem adquirido, sua finalidade, local de aplicação e a função dentro do processo se está na fase agrícola ou industrial) dos itens abaixo glosados, especificando a conta contábil a que se refere;

**ITENS 2 E 3 BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (...)**

*Foram glosados os itens de bens de manutenção relacionados à área agrícola, limpeza, materiais e 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, bem como aqueles sem identificação, dentre outros.*

*Serviços como dedetização, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, despesas com deslocamentos, conserto de rádio transceptor, transporte de funcionários, transporte de resíduos industriais, mão de obra de manutenção civil, manutenção em veículos, caminhões e tratores, manutenção em ar condicionados e janelas, consultoria técnica, serviços com exp doc exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem), serviços de acompanhamento de estufagem, lonas, produtos de limpeza, pintura, recarregamento de extintores, manutenção em lonas e containers, conserto de rádio amadores, limpeza de fossas, viagens e deslocamentos, dentre outros, também foram glosados por estarem em desacordo com o conceito acima exposto.*

*Também foram glosados os créditos relativos aos bens e serviços vinculados aos centros de custo ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE AGRÍCOLA, ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO INDUSTRIAL, ALOJAMENTO AGRÍCOLA, ARMAZÉM EXTERNO, COLHEDEIRA DE CANA PICADA, COLHEITA DE CANA, COLHEITA DE CANA FORNECEDORES, COLHEITA DE CANA TERCEIRIZADA, DESENVOLVIMENTO AGRÔNOMICO, ESTRADAS/CERCA/PONTE GERENCIA REGIONAL AGRIC, INCENTIVO VALE TRANSPORTE, LIMPEZA OPERATIVA, MÃO DE OBRA AGRÍCOLA, MAO DE OBRA AGRÍCOLA COLHEITA (MINEIROS), MAO DE OBRA AGRÍCOLA COLHEITA (REGIONAIS), MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS PESADAS, OFICINA CALDERARIA, OFICINA MECÂNICA VEÍCULOS, OFICINA DE IMPLEMENTOS, OFICINAS ELÉTRICAS, PLANTIO, PLANTIO ORGÂNICO, PREPARO DE SOLO, PREPARO DE SOLO E PLANTIO TERCEIRIZADO, PREPARO DE SOLO ORGÂNICO, REFLORESTAMENTO, SERVIÇOS DE MUDAS E OUTROS CANA FORNEG, SUPERVISÃO E MANUT AGRÍCOLA, SUPERVISÃO DE SERVIÇOS AGRÍCOLAS, TOPOGRAFIA, TRANSPORTE AGRÍCOLA, TRANSPORTE AGRÍCOLA COLHEITA, TRANSPORTE INDUSTRIAL, TRATO PLANTA, TRATO SOCA, TRATO SOCA ORGÂNICO, TRATO SOCA TERCEIRIZADO, VINHAÇA, ANIDRO CARBURANTE, LIMPEZA OPERATIVA, INCENTIVO VALE TRANSPORTE AGRÍCOLA E INDÚSTRIA, GERENCIAS REGIONAIS AGRÁRIAS, SUPERVISÃO E CONTROLE AGRÍCOLA, exceto as despesas relativas a alugueis e energia elétrica.*

*Não foram aceitas as despesas do tipo ALIMENTAÇÃO, MEDICAMENTOS, MÃO DE OBRA CONTRATADA PARA CARGA, DESCARGA E MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS, MÃO DE OBRA MANUTENÇÃO PNEUS, MATERIAIS DE LABORATÓRIO, MATERIAIS E UTENSÍLIOS (garfo, faca, balde, chuveiro), MATERIAL DE EXPEDIENTE (papel, máquina de calcular, caneta, lápis, grampeador, impressora, etc....), MATERIAIS DE MANUTENÇÃO CIVIL (telhas, piso, batente, laje, cimento, etc...), MATERIAIS ELÉTRICOS, PNEUS E CÂMARAS DE AR, TRANSP. RESÍDUOS INDUSTRIAIS, RETORNO TERCEIROS, SERVIÇO DE APOIO AGRÍCOLA, UNIFORMES E MAT. SEG. TRABALHO, TRANSP. DE TURMAS E PESSOAL, TRANSPORTE DE EMPREGADOS.*

*(...)*

*Conforme informado pela empresa no documento apresentado em 20/10/2010, que relaciona os principais insumos, foram glosados os insumos industriais utilizados exclusivamente na produção de álcool carburante CORANTE*



*LARANJA AEAC [EMB 20KG], CORANTE LARANJA P/ ÁLCOOL ANIDRO [EMB 20/25KG], CORANTE LARANJA AEAC [EMB 20KG]. Também não foram aceitos os serviços vinculados ao centro de custo ANIDRO CARBURANTE ME, tributado no regime cumulativo, sem direito a creditamento. (...)*

*Os créditos relacionados às despesas pagas à pessoa física foram totalmente glosados pois apenas os valores pagos a pessoa jurídica geram direito ao creditamento.*

*(...)*

3. No item 9 bens sobre o ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação) do Termo de Verificação Fiscal, informar qual é a função e o local de aplicação dos referidos bens;

**ITEM 9 SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO)**

*Como a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e como a atividade da empresa é a fabricação de açúcar e álcool, os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial serão glosados, tais como armário roupas, cadeiras, armário escritório, bicicleta, bebedouro de água, chuveiro lava olhos, ar condicionado, cortinas persianas, freezer, impressora, materiais equip exped adminst e de escritório, microcomputador, mesa escritório, monitor, moveis e utensílios, no break, radio movei, radio portátil, radio transceptor, roçadeira, veículos, sementeira, software, suportes para teclado e cpu, telefone, dentre outros, exceto as edificações e reformas, que foram aceitas por estarem vinculadas a atividade da empresa*

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

4. Quanto ao óleo diesel e gasolina, se eles foram utilizados na fase agrícola, como, por exemplo, em tratores, caminhões, máquinas. Esclarecer também se houve receita de revenda de gasolina e óleo diesel, caso não haja ou haja em menor quantidade que as aquisições, verificar o local em que foram utilizados;

5. Para a realização do trabalho, a fiscalização poderá solicitar as informações necessárias ao atendimento da diligência;

6. Que a contribuinte seja cientificada dessa decisão e do relatório final do resultado da diligência e possa, em cada caso, apresentar sua manifestação, no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011.

7. Ao final, seja o processo encaminhado à consideração do CARF.

Após intimação da Recorrente à prestar esclarecimentos, a fiscalização emitiu o Termo de Verificação Fiscal (fls. 3.716-3.717), nos seguintes termos:

*No exercício das funções inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e em atendimento a Resolução CARF 3302000.586– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do processo administrativo 10880.733462/2011-63, vimos informar:*

*Toda a auditoria foi baseada nas informações prestadas pela própria empresa, constante nas planilhas de crédito utilizado, juntadas às fls 1565 a 2.630, anexos 2, 3 e 4, discriminados por item e consolidados por linha das fichas 06A e 16A do DACON com identificação do tipo de despesas e parcialmente identificados por centro de custo, sendo os valores de cada item foram segregados por setores (administração, imobilizado, custo, comercial, exportação, outros produtos, agrícola, comum, álcool, açúcar, cana, material para revenda, material para beneficiamento, estoque, devolução de vendas e devolução de vendas).*

*O Anexo 5 (fls. 2.631 e 2.632) relaciona o valor das bases de cálculo dos créditos informadas pela empresa segregadas pelos setores administração, imobilizado, custo, comercial, exportação, outros produtos, agrícola, comum, álcool, açúcar, cana, material para revenda, material para beneficiamento, estoque, devolução de vendas e devolução de vendas, o valor glosado por setor (consolidados dos anexos 2, 3 e 4 – outubro/06, novembro/06 e dezembro/06, respectivamente – fls. 1565 a 2630), o valor do rateio e cálculos informados pela empresa, o valor do rateio considerando os percentuais de rateio calculados por esta fiscalização com base na receita do mês (detalhados no Anexo 1 – fls 1.564), bem como o novo cálculo dos créditos do PIS e da Cofins após as glosas.*

*A fim de facilitar a análise e face a evolução do sistema E-processo, esta fiscalização planilha que contém os anexos 2, 3 e 4 (fls. 1565 a 2630), em formato .xls – arquivo não paginável, informando os créditos glosados e intimando a empresa a fornecer as informações solicitadas pela Resolução Carf acrescidas às colunas AG, AH, AI E AJ, por item glosado.*

*Em 20/06/2017 foi emitido Termo de Intimação Fiscal (fls 2950 a 2953), cuja ciência eletrônica se deu em 20/06/2017 (fls 2954).*

*Por meio do documento de fls. 2929, foi solicitada dilação do prazo. Em 10/08/2017 foi juntada petição de fls. 2969, bem como juntada planilha de informações acerca dos itens relacionados às glosas discutidas no processo em questão – arquivo não paginável.*

*Em 20/10/2017, o contribuinte tomou ciência do Termo de Reintimação Fiscal (fls. 2979), cujo atendimento se deu dia 08/11/2017, com juntada dos documentos de fls 2.985 a 3.708.*

*Relativamente aos créditos de óleo diesel e gasolina, a utilização considerada pela fiscalização se baseou na planilha apresentada pela empresa, segregando a motivação da glosa em bens para revenda (monofásico) , bens utilizados como insumos, despesas de frete e armazenagem, conforme informado pela própria*

*empresa nos Dacon e coluna A dos Anexos 2, 3 e 4 (disponibilizado no formato .xls – arquivo não paginável - acrescido das informações prestadas pela empresa em atendimento à intimação de fls 2.950 a 2953 e 2979).*

*Quantos as receitas de revenda de combustíveis, encontram-se estampadas no Anexo I, fls 1.564.*

*E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, cuja ciência e envio da cópia do sujeito passivo dar-se-á por meio eletrônico, conforme artigo 23, inciso III, alínea “a”, § 2, inciso III, alíneas “a” e “b” do Decreto 70.235/72.*

*O sujeito passivo poderá apresentar sua manifestação, no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto 7.574/2011.*

*Após esse prazo o processo deverá ser encaminhado para apreciação do CARF.*

Ato contínuo, a Recorrente manifestou-se acerca do referido Termo (fls.3.740-3.767), discorrendo sobre o não atendimento do pedido de diligência por parte da fiscalização e, pleiteando o reconhecimento do crédito apurado.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Walker Araujo - Relator

### **1. Dos requisitos de admissibilidade**

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, a ciência do acórdão ocorreu em 13 de novembro de 2012 e o recurso foi protocolado em 12 de dezembro de 2012. Trata-se, portanto, de recurso tempestivo e de matéria, que pertence a este colegiado.

### **2. Preliminar**

#### **2.1. Nulidade do acórdão**

Reitero aqui, a análise já realizada pela antiga turma em relação ao pedido de nulidade feito pela Recorrente (vide resolução de fls. 2.932-2.944), a saber:

"A Recorrente alega que é empresa agroindustrial e que tem por objetivo a produção de álcool, açúcar, de cana-de-açúcar e demais produtos derivados desta. Ela entende que a fiscalização desconsiderou todos os bens e insumos utilizados na área agrícola e que realizou uma glosa genérica e ampla. Ela diz que há insuficiência na motivação, prejudicando a ampla defesa e o contraditório, pleiteando, portanto, pela nulidade do acórdão, assim como do lançamento fiscal.

Assiste razão a Recorrente quanto à chamada glosa genérica; pelo Termo de Verificação Fiscal, observa-se que há muitas despesas dentro de um mesmo centro de custo. Contudo, diferentemente do esposado pela contribuinte, entende-se que a realização de uma diligência para a referida segregação, torna possível a análise se o insumo participa ou não do processo produtivo. No caso, não há falta de

fundamentação, a fiscalização desconsiderou a fase agrícola, o que se apresenta como um fundamento para a glosa, o problema é a justamente a não segregação.

Portanto, rejeita-se a preliminar de nulidade do acórdão e passa-se à análise da necessidade de conversão do feito em diligência.

Pelos motivos anteriormente apresentados, rejeita-se o pedido de nulidade suscitado pela Recorrente.

## **2.2. Da necessidade de realização de diligência e/ou perícia**

Em relação à este tópico, entendo que o pedido realizado pela Recorrente perdeu o objeto, considerando a diligência já realizada nestes autos, conforme determinado por este Conselho.

## **3. Mérito**

### **3.1. - Conceito de Insumo**

Há três correntes que se formaram no ordenamento jurídico. A primeira, defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

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

Neste Conselho, é majoritário o entendimento retratado na terceira opção anteriormente citada, cuja justificativa se empresta do voto do conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, nos autos do PA 10925.001199-2009-61:

*Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.*

*Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.*

*Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:*

**Súmula CARF nº 19:** *Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

*É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.*

*Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a questão do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado:*

*Solução de Divergência nº 14/2007:*

**ASSUNTO:** *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

**EMENTA:** *Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*Solução de Divergência nº 35/2008:*

*Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

*Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.*

*Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.*

*Assim, energia elétrica, alugueis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.*

*A terceira corrente, buscando uma definição própria para insumos, se refletiu em vários acórdãos deste conselho, em maior ou menor abrangência:*

*Acórdão nº 930301.740:*

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

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*

*COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.*

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cálculo de referido tributo.*

*Recurso Especial do Procurador Negado.*

*Acórdão nº 3202001.593:*

*CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS*

*O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.*

*Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.*

*No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.*

*Recurso Voluntário parcialmente provido.*

Acórdão nº 3201-001.879:

COFINS. NÃOCUMULATIVIDADE.

INSUMOS. CONCEITO.

*O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.*

Acórdão nº 3401-002.860:

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃOCUMULATIVOS.

*O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.*

Acórdão nº 3301-002.270:

COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

*A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.*

Acórdão nº 3403-003.629:

NÃOCUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

*O conceito de insumo na legislação referente à COFINS 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, consequentemente, à obtenção do produto final.*

*Entendo, pois, que a expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente de ter havido contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal*

*Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-*

*alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.*

*Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não podem ser considerados custos de transformação, pois são aplicados aos produtos já acabados.*

Feito estas consideração, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos.

### **3.2. - da legitimidade dos créditos apropriados pela Recorrente**

Neste tópico a Recorrente traz seu entendimento sobre o conceito de insumo, cujo tema foi tratado no tópico anterior, onde restou consignado que, para este relator a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

### **3.3. - da indevida desconsideração das atividades agrícolas como insumo da atividade agroindustrial**

Tais créditos são os gastos incorridos no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar, como por exemplo: colhedeira de cana, colheita de cana, carregamento e reboque de cana, corte mecanizado de cana, oficina mecânica dos veículos de transporte, preparo do solo, plantio, tratos culturais, transporte da cana etc, são indispensáveis para que ocorra a produção do álcool e açúcar.

Do TVF, fls. 1.545-1.564, extrai-se a glosa dos custos agrícolas identificados como:

Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos. Sendo a atividade-fim da empresa voltada para a produção do álcool e açúcar, não há o que se falar, na área agrícola, de fabricação de produto nem tampouco em bens que venham a sofrer desgaste em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Foram apresentados diversos itens de bens e serviços utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, materiais empregados em solda (gás, eletrodo, agamax), acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, dentre outros, para os quais a empresa não apresentou detalhes técnicos que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar. Em consequência, foram tratados como itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes no seu parque agrícola e industrial; assim sendo, tratam-se de insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Foram glosados os itens de bens de manutenção relacionados à área agrícola, limpeza, 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, garraão 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 esférico-gráficos, 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, bem como aqueles sem identificação, dentre outros.

Serviços como dedetização, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, despesas com deslocamentos, conserto de rádio transceptor, transporte de funcionários, transporte de resíduos industriais, mão de obra de manutenção civil, manutenção em veículos, caminhões e tratores, manutenção em ar condicionados e janelas, consultoria técnica, serviços com exp. de exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem), serviços de acompanhamento de estufagem, lonas, produtos de limpeza, pintura, recarregamento de extintores, manutenção em lonas e containers, conserto de rádio amadores, limpeza de fossas, viagens e deslocamentos, dentre outros, também foram glosados por estarem em desacordo com o conceito acima exposto.

Também foram glosados os créditos relativos aos bens e serviços vinculados aos centros de custo ADMINISTRAÇÃO E CONTROLE AGRÍCOLA, ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO INDUSTRIAL, ALOJAMENTO AGRÍCOLA, ARMAZÉM EXTERNO, COLHEDEIRA DE CANA PICADA, COLHEITA DE CANA, COLHEITA DE CANA FORNECEDORES, COLHEITA DE CANA TERCEIRIZADA, DESENVOLVIMENTO AGRÔNOMICO, ESTRADAS/CERCA/PONTE, GERENCIA REGIONAL AGRIC, INCENTIVO VALE TRANSPORTE, LIMPEZA OPERATIVA, MÃO DE OBRA AGRÍCOLA, MAO DE OBRA AGRÍCOLA COLHEITA (MINEIROS), MAO DE OBRA AGRÍCOLA COLHEITA (REGIONAIS), MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS PESADAS, OFICINA CALDERARIA, OFICINA MECÂNICA - VEÍCULOS, OFICINA DE IMPLEMENTOS, OFICINAS ELÉTRICAS, PLANTIO, PLANTIO ORGÂNICO, PREPARO DE SOLO, PREPARO DE SOLO E PLANTIO TERCEIRIZADO, PREPARO DE SOLO ORGÂNICO, REFLORESTAMENTO, SERVIÇOS DE MUDAS E OUTROS CANA FORNEC, SUPERVISÃO E MANUT AGRÍCOLA, SUPERVISÃO DE SERVIÇOS AGRÍCOLAS, TOPOGRAFIA, , TRANSPORTE AGRÍCOLA, TRANSPORTE AGRÍCOLA COLHEITA, TRANSPORTE INDUSTRIAL, TRATO PLANTA, TRATO SOCA, TRATO SOCA ORGÂNICO, TRATO SOCA TERCEIRIZADO, VINHAÇA, ANIDRO CARBURANTE, LIMPEZA OPERATIVA, INCENTIVO VALE TRANSPORTE AGRÍCOLA E INDÚSTRIA, GERENCIAS REGIONAIS AGRÁRIAS, SUPERVISÃO E CONTROLE AGRÍCOLA, exceto as despesas relativas a aluguéis e energia elétrica.

Não foram aceitas as despesas do tipo ALIMENTAÇÃO, MEDICAMENTOS, MÃO DE OBRA CONTRATADA PARA CARGA, DESCARGA E MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS, MÃO DE OBRA MANUTENÇÃO PNEUS, MATERIAIS DE LABORATÓRIO, MATERIAIS E UTENSÍLIOS (garfo, faca, balde, chuveiro), MATERIAL DE EXPEDIENTE

(papel, máquina de calcular, caneta, lápis, grampeador, impressora, etc...), MATERIAIS DE MANUTENÇÃO CIVIL (telhas, piso, batente, laje, cimento, etc...), MATERIAIS ELÉTRICOS, PNEUS E CÂMARAS DE AR, TRANSP. RESÍDUOS INDUSTRIAIS, RETORNO TERCEIROS, SERVIÇO DE APOIO AGRÍCOLA, UNIFORMES E MAT. SEG. TRABALHO, TRANSP. DE TURMAS E PESSOAL, TRANSPORTE DE EMPREGADOS.

Trata-se de uma empresa que se dedica ao cultivo da cana de açúcar e à fabricação de açúcar e álcool, sendo, nitidamente, agroindustrial, logo, parte dos bens e serviços acima elencadas, são custos da atividade produtiva.

Conforme se verifica nos documentos societários e no laudo carreado às fls. 2.776-2.926, o plantio da cana de açúcar compõe o processo produtivo da Recorrente, mostrando-se um dispêndio que faz parte do seu processo produtivo. Ora, a Recorrente prepara o solo para o plantio da cana de açúcar. No referido laudo, retira-se trecho que descreve o processo produtivo:

*A fábrica ou setor industrial, em si, ocupa uma pequena área comparada com a grandeza do empreendimento agroindustrial e normalmente é instalada em pouco mais de ano, dependendo da entrega e do contingente contratado para as obras civis e montagem industrial.*

*O setor agrícola deve atender plenamente o funcionamento da indústria de modo que a sua expansão signifique apenas o aumento do tempo de safra até atingir a capacidade total de produção industrial que deve se dar ao longo de algumas safras. Desse modo, o setor agrícola é um segmento em expansão, com necessidade de ampliação de áreas de plantio, aquisição de terras, arrendamentos, aquisição e manutenção de equipamentos agrícolas, expansão de novas áreas de viveiros, de máquinas agrícolas, de transporte, de modo geral e particularmente, de óleo diesel e lubrificantes às áreas com máquinas em operação.*

(...)

*A agroindústria sucroenergética compreende uma cadeia produtiva formada por um setor agrícola, responsável pela produção, corte, transporte e entrega de matéria-prima na indústria, além das operações pós-colheita e todas as ações pertinentes a cultura da cana-de-açúcar, e um outro setor, o industrial, de extração e transformação da sacarose em produtos comercializáveis.*

Diferentemente do decidido no v. acórdão, entendo que a glosa deve ser revertida em relação aos bens e serviços abaixo citados, uma vez que se trata de custos incorridos na atividade empresarial da Recorrente, saber:

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

B) bens de manutenção relacionados à área agrícola, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos, peças utilizadas em veículos, caminhões e tratores.

C) Serviços como dedetização, ensacamento, carregamento, limpeza, manutenção de big bags, análises químicas em óleos, calibração de balança, despesas com deslocamentos, transporte de resíduos industriais, manutenção em veículos, caminhões e tratores, serviços com exp do exportação, despesas portuárias (exceto as de armazenagem).

D) bens e serviços vinculados aos centros de custo COLHEDEIRA DE CANA PICADA, COLHEITA DE CANA, COLHEITA DE CANA FORNECEDORES, COLHEITA DE CANA TERCEIRIZADA, MECANIZAÇÃO DE MÁQUINAS PESADAS, OFICINA CALDERARIA, OFICINA MECÂNICA - VEÍCULOS, OFICINA DE IMPLEMENTOS, OFICINAS ELÉTRICAS, PLANTIO, PLANTIO ORGÂNICO, PREPARO DE SOLO, PREPARO DE SOLO E PLANTIO TERCEIRIZADO, PREPARO DE SOLO ORGÂNICO, REFLORESTAMENTO, SERVIÇOS DE MUDAS E OUTROS CANA FORNEC, SUPERVISÃO E MANUT AGRÍCOLA, SUPERVISÃO DE SERVIÇOS AGRÍCOLAS, TOPOGRAFIA, , TRANSPORTE AGRÍCOLA, TRANSPORTE AGRÍCOLA COLHEITA, TRANSPORTE INDUSTRIAL, TRATO PLANTA, TRATO SOCA, TRATO SOCA ORGÂNICO, TRATO SOCA TERCEIRIZADO, VINHAÇA, ANIDRO CARBURANTE, LIMPEZA OPERATIVA, SUPERVISÃO E CONTROLE AGRÍCOLA.

E) despesas do tipo DESCARGA E MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS, TRANSP. RESÍDUOS INDUSTRIAIS.

### **3.4 da glosa relativa a máquinas e equipamentos utilizados na área agrícola e no parque industrial**

A matéria tratada neste tópico foi analisado anteriormente.

### **3.5 das despesas com arrendamento agrícola e aluguel de veículos**

No TVF a glosa foi assim motivada:

Foram identificados creditamentos referentes à despesa de arrendamento - item 8 - relativos aos centros de custo - ARRENDAMENTO AGRÍCOLA PJ e ARRENDAMENTO AGRÍCOLA - COLIGADAS, respectivamente, que serão integralmente glosados, uma vez que se referem a aluguéis de propriedade rural, conforme análise dos instrumentos de arrendamentos agrícolas apresentados, pois apenas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito.

Os valores creditados relacionados no centro de custo ALUGUEL PROJETO SOCIAL não serão aceitos, uma vez que não são despesas vinculadas à atividade da empresa.

Foram glosadas também as despesas identificadas como estacionamento e condomínio e prestação de serviços, além de reembolso e aluguéis pagos a pessoa física, que não possuem previsão legal para creditamento.

Os aluguéis de veículos, também não foram aceitos, pois apenas os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito.

Valores relacionados no item — energia elétrica e identificados como pagos a Time Publicidade e Assoe Fornecedores de cana foram glosados por não se configurar como consumo de energia elétrica consumidas no estabelecimento.

Conforme relatado anteriormente, a atividade da Recorrente é a agroindústria e, portanto, enquadra o plantio da cana de açúcar, o fato de se tratar de aluguel de imóvel rural não desvirtua o conceito de aluguel, previsto no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei 10.637/2002. Caso fosse concedido um tratamento a aluguel de prédio urbano e outro ao prédio rural, haveria, por conseguinte, um tratamento desigual entre atividades urbanas e rurais, que não foi o objetivado pela Constituição Federal, que, em diversos momentos, do seu texto tenta igualar as atividades urbanas e a atividades rurais.

No sentido de conceder direito à crédito por arrendamento agrícola, já decidiu este Tribunal Administrativo:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007 PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RATEIO DOS INSUMOS. ART. 3º, § 7º, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. PROPORÇÃO ENTRE RECEITAS SUJEITAS AOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO-CUMULATIVO. A venda de álcool para fins carburantes deve ser tratada como receita sujeita ao regime cumulativo de incidência, para a determinação da proporção entre receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não-cumulativo, que será aplicada no rateio das aquisições dos insumos que geram direito de crédito. PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. ART. 3º, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. DEMONSTRAÇÃO. O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte. A falta desta demonstração impede o reconhecimento do direito de crédito. PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR 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.** PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. IMPOSSIBILIDADE DE*

*COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS O tratamento que deve ser dado ao crédito presumido da agroindústria é o do regime aplicável ao crédito ordinário relativo ao mercado interno - que apenas pode ser aproveitado para redução da própria contribuição nos meses subsequentes - e não o regime do crédito correspondente à exportação - que pode ser objeto de restituição e compensação. Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte.*

*(CARF; 3ª Seção da 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária; Recurso Voluntário; Acórdão: 3403-002.318; Relator: Ivan Alegretti; Sessão: 25.06.2013; grifos não constam no original)*

Neste cenário, entendo que o arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas e de coligadas se caracterizarem como custos do processo produtivo, devendo ser revertida a glosa. Por lado, mantém-se a glosa em relação aos demais itens por ausência de permissivo legal que permita a tomada de crédito e, por não se enquadrarem no conceito de insumo passível de creditamento, estando fora do processo produtivo da Recorrente.

### 3.6 das despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

No TVF a glosa foi motivado da seguinte forma:

No tocante ao item 7 - Despesas de frete e armazenagem na venda, foram glosados os valores relativos à armazenagem e fretes vinculados ao centro de custo ANIDRO CARBURANTE ME e VENDA ANIDRO CARBURANTE, tributado no regime cumulativo, sem direito a creditamento.

(...)

Não foram aceitas despesas de serviços, como descarga, paletização, serviços de mecanização e transporte alocados a centros de custos do processo produtivo, estadias, serviços de distribuição de mercadorias entre filiais, despesas com estadias e de serviços de acompanhamento de estufagem, despesas identificadas pelo tipo - SERVIÇOS/MÃO DE OBRA, bem como valores de ICMS sobre frete e materiais de embalagem para transporte, como pallets e contêineres, pois apenas as despesas identificadas como frete e armazenagem na venda são passíveis de creditamento. Também não foram aceitos àqueles fretes ligados ao centro de custo — ARMAZÉM EXTERNO.

A Recorrente, por sua vez, apresentou as seguintes alegações sobre a glosa realizada pela fiscalização:

87. De acordo como Termo de Verificação Fiscal, houve a glosas dos créditos pretendidos pela Recorrente, pois "*não foram aceitas despesas de serviços, como descarga, paletização, serviços de mecanização e transporte alocados a centros de custos do processo produtivo, estadias, serviços de distribuição de mercadorias entre filiais, bem como valores de ICMS sobre fretes e materiais de embalagem para transporte, como pallets e contêineres, pois apenas as despesas identificadas como frete e armazenagem na venda são passíveis de creditamento. Também não foram aceitos àqueles fretes ligados ao centro de custo — Armazém Externo*".

88. De acordo com tais explanações foram aceitos os créditos relativos às despesas caracterizadas como frete e armazenagem na venda. No entanto, **foram glosados fretes vinculados ao transporte de produtos para armazéns externos e**

---

**outras despesas vinculadas aos transporte de produtos e sua distribuição entre filiais.**

89. De plano, cumpre observar que não há diferença entre o frete e outras despesas pagas na aquisição de insumos, na colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor, e na transferência de produtos para armazenamento externo, pois todos estes gastos são tidos como custo de produção, nos termos do art. 187, II, da Lei n.º 6.404/76, e, portanto, constituem insumos, cujo crédito é assegurado pelo inciso II do artigo 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. O inciso IX, do artigo 3º, das referidas leis assegura apenas o frete que constitui uma despesa de venda, que é o frete pago pelo vendedor para entregar o produto ao comprador.

90. <sup>1</sup> Com efeito, o ciclo de produção ocorre e sem mantém até o momento em que o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa. Até este ponto ocorrem inúmeros gastos com transporte (frete), uma vez que o produto pode ser enviado da fábrica para armazéns, para centros de distribuição (CD), inclusive localizados em outros Estados.

91. Segundo a legislação comercial (art. 187, II, da Lei n.º 6.404/72), todas essas remessas ainda fazem parte do processo de produção da empresa. Até mesmo em relação o produto acabado, apenas o processo de fabricação foi esgotado, mas não o processo de produção, o qual só finaliza quando o produto é colocado efetivamente à venda.

92. Os gastos de frete da empresa e outros custos relacionados ao transporte irão integrar o custo da mercadoria ou produto vendido (art. 187, II, da Lei n.º 6.404/76) e, por essa razão, enquadram-se no conceito de insumo.

93. Nesse passo, não procede a afirmação do v. acórdão recorrido no sentido de que "a autoridade administrativa não pode interpretar a norma além do que dispõe a sua letra, sob pena de reconhecer direitos que o legislador ordinário não pretendeu alcançar".

Inicialmente, nota-se que não houve questionamento acerca da glosa dos valores relativos à armazenagem e fretes vinculados ao centro de custo ANIDRO CARBURANTE ME e VENDA ANIDRO CARBURANTE.

Já em relação a glosa dos fretes vinculados ao transporte de produtos para armazéns externos e outras despesas vinculadas aos transporte de produtos e sua distribuição entre filiais, entendo que não há como acolher a pretensão da Recorrente.

Como cediço, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Portanto, tratando-se de frete entre os estabelecimentos da Recorrente de produtos acabados, entendo que glosa deve ser mantida.

### **3.7 fretes com aquisição de matéria-prima**

Neste ponto e, levando em consideração o que foi explicitado no tópico 3.6, entendo que o valor do frete pago na aquisição de insumo para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinado à venda é passível de creditamento.

### **3.8 frete entre estabelecimentos da empresa (intercompany)**

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

### **3.9 dos combustíveis utilizados no transporte de insumos e produtos**

Alega a Recorrente que os combustíveis são utilizados nos veículos destinados ao transporte de insumos, de trabalhadores, de máquinas, bem como do próprio produto acabado com destino à venda, integrando, assim, o custo de produção apto a autorizar o creditamento do PIS/COFINS.

No tópico 3.3 já manifestei entendimento sobre a possibilidade de conceder crédito aos combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são utilizados para alimentar as máquinas agrícolas e os caminhões, que transportam do plantio até a usina, ou seja, dentro do processo produtivo.

Isto porque, considerando que operação realizada pela Recorrente envolve entre diversas atividades, a colheita de matéria-prima, as máquinas e os equipamentos - *por essenciais a atividade* - utilizados na referida colheita estão relacionados diretamente à produção industrial, logo, o combustível aplicado em veículo utilizado no transporte de tais bens também estão relacionados diretamente à produção industrial.

Contudo, o direito ao crédito não alcança os dispêndios com combustíveis utilizados no transporte de trabalhadores, ainda que dentro da unidade fabril e de produtos acabados, posto que dissociado do processo produtivo da Recorrente.

Neste cenário, entendo que o crédito deve limitar-se aos combustíveis e lubrificantes destinados ao transporte de insumos e de máquinas.

### **3.10 das despesas de depreciação do ativo imobilizado**

Consta do TVF:

Como a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e como a atividade da empresa é a fabricação de açúcar e álcool, os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial serão glosados, tais como armário roupas, cadeiras, armário escritório, bicicleta, bebedouro de água, chuveiro lava olhos, ar condicionado, cortinas persianas, freezer, impressora, materiais equip exped adminst e de escritório,

microcomputador, mesa escritório, monitor, moveis e utensílios, no break, radio movei, radio portátil, radio transceptor, roçadeira, veículos, sementeira, software, suportes para teclado e cpu, telefone, dentre outros, exceto as edificações e reformas, que foram aceitas por estarem vinculadas a atividade da empresa.

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

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

Em relação aos demais itens, a Recorrente não contesta especificamente cada uma dessas glosas, e também não apresenta elementos que possam invalidá-la, nem demonstra que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção da empresa, motivo pelo qual, entendo que as glosas devem ser mantidas sobre os itens não negritados.

O reconhecimento de creditamento aos custos, encargos e despesas comuns às receitas cumulativas e não cumulativos está limitado à aplicação do rateio de que trata os parágrafos, 7º, 8º e 9º, do artigo 3º das Leis nºs 10.673/2002 e 10.883/2003, conforme anexo do TVF.

#### **4. Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto Relator.

É como voto

(assinado digitalmente)

Walker Araujo



## Voto Vencedor

Conselheiro Diego Weis Junior, Redator Designado.

Peço vênia ao ilustre relator para divergir de suas bem fundamentadas razões em relação aos combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de trabalhadores dentro da unidade fabril. Quanto aos demais itens, filio-me ao entendimento manifestado pelo ínclito relator.

Nos termos do decidido no REsp 1.221.170, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC/73 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), e de observância obrigatória para os julgamentos no âmbito deste conselho, para efeitos do creditamento relativo às contribuições ao PIS e à COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância de determinado bem ou serviço ao processo produtivo do contribuinte. Não obstante, a definição de insumos defendida pelo nobre relator do presente processo, no tópico 3.1 do voto condutor deste acórdão, está alinhada ao conceito de insumo manifestado pelo STJ nos autos do REsp 1.221.170.

Ainda que majoritária a corrente que defende a aplicabilidade do conceito intermediário, esposada pelo ilustre relator e pelos demais membros desta turma, não se pode olvidar que dadas as peculiaridades de cada atividade fabril, a tarefa de enquadrar um item como essencial ou relevante ao fabrico é de cunho subjetivo, e depende, por óbvio, das peculiaridades de cada processo produtivo e da instrução probatória.

Portanto, mesmo entre aqueles que adotam a corrente intermediária, pode haver diferentes enquadramentos de itens aos critérios da essencialidade e relevância, a depender da percepção de cada julgador ao teste de subtração.

Nesse sentido, a definição de insumos para efeitos de crédito das contribuições passa, necessariamente, por se esclarecer qual a efetiva participação de cada bem ou serviço no processo produtivo, a fim de que cada julgador possa exercer seu juízo de valor acerca da essencialidade e relevância de cada item na composição do produto final.

No que diz respeito aos gastos com combustíveis e lubrificantes para o transporte de funcionários dentro da unidade fabril da recorrente, entendo que o teste de subtração revela o atendimento aos requisitos da essencialidade e relevância. Vejamos.

Consoante ao já exposto pelo notável relator, os gastos incorridos no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar, são indispensáveis para que ocorra a produção do álcool e açúcar.

Na mesma toada, os gastos com transporte de funcionários entre os diferentes pontos da unidade produtiva da recorrente se afiguram como essenciais ao processo produtivo, vez que viabilizam a realização das atividades necessárias ao fabrico em suas diferentes etapas. No mesmo sentido se conclui ao analisar o transporte de funcionários dentro da unidade fabril sob a ótica da relevância do gasto ao processo produtivo da recorrente. Isso porque, a disponibilização da mão de obra no local onde é necessária para a realização da produção afeiçoa-se imprescindível à qualidade e capacidade produtiva da recorrente.

Processo nº 10880.733462/2011-63  
Acórdão n.º **3302-005.844**

**S3-C3T2**  
Fl. 3.812

---

Com estas razões, voto por reconhecer o direito ao crédito das contribuições ao PIS e à COFINS sobre os gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de trabalhadores dentro da unidade fabril da recorrente.

(assinado digitalmente)

Diego Weis Junior