



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.953116/2013-61  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3201-010.173 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de dezembro de 2022  
**Embargante** RAIZEN ENERGIA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.**

Hayendo omissão, contradição, obscuridade ou lapso manifesto, os embargos de declaração devem ser acolhidos. Fundamento: Art. 65 do Ricarf.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para sanear a omissão apontada pelo Embargante, sendo decidido, no mérito, por maioria de votos, por fazer constar do acórdão embargado a reversão das glosas identificadas no item 1 do capítulo IV do Termo de Verificação Fiscal (TVF), com exceção dos dispêndios identificados como “administração”, “alojamento agrícola”, “serviços de habitação”, “serviços auxiliares”, “tr administrada mecânico” e “serviços recreativos”, vencido, nessa parte, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que, inobstante admitir a ocorrência da omissão, mantinha as referidas glosas. Na reunião de outubro de 2022, a conselheira Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada) e o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade votaram no sentido de acompanhar o relator. Todos os demais conselheiros presentes na sessão das 14h do dia 20/12/2022 também votaram, tendo-se, portanto, sido computados oito votos (seis da presente sessão e dois da reunião de outubro de 2022).

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado), Hélcio Lafeta Reis (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-010.173 - 3ª Sejl/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10880.953116/2013-61

## Relatório

A presente lide administrativa fiscal tem como objeto o julgamento dos Embargos de Declaração juntados em fls. 955 pelo contribuinte em razão de possível omissão no Acórdão de fls. 611.

Como de costume, o despacho de admissibilidade dos Embargos foram juntados aos autos, em fls. 1140, e será transcrito a seguir:

“Trata-se de Embargos de Declaração manejados pelo contribuinte em desfavor do Acórdão nº **3201-004.161**, de 28 de agosto de 2018, cujos fundamentos podem ser resumidos na ementa a seguir transcrita:

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

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

**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 ÁLCOOL.**

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

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

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

**CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR.EMPRESA VENDEDORA QUE NÃO EXERCE ATIVIDADE AGROPECUÁRIA.**

**IMPOSSIBILIDADE.**

O art. 8º da lei nº 10.925/04 prevê que a aquisição de mercadorias de origem vegetal destinados à alimentação humana dá direito a crédito presumido ao adquirente. O fato da empresa vendedora não desenvolver uma atividade agropecuária impede o respectivo creditamento.

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS.**

No regime da não cumulatividade, o contribuinte tem o direito à apuração e ao aproveitamento de créditos relativos às despesas com aquisição de energia elétrica.

NÃO CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL, LUBRIFICANTES E GRAXAS UTILIZADOS EM VEÍCULOS E MÁQUINAS NA FASE AGRÍCOLA. PRODUÇÃO DA CANA. DIREITO AO CREDITAMENTO.

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

SERVIÇO COLETA DE LIXO E RESÍDUOS. TRANSPORTE DO BAGAÇO DE CANA.

O transporte de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita, havendo firme jurisprudência do CARF no sentido de garantir o creditamento sobre as despesas com remoção de resíduos. O transporte da torta e do bagaço (sub produtos) também se mostram essenciais.

Isto porque a "torta" é utilizada como fertilizante rico em matéria orgânica e nutrientes, conforme atesta o Laudo Técnico.

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

É considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo comprador.

DESPESAS PORTUÁRIAS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito.

Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre estabelecimento da mesma empresa. Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

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

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes:

I Por unanimidade de votos:

a) reverter as glosas de créditos decorrentes de arrendamentos agrícola celebrados com pessoas jurídicas, ressaltando que deve limitar-se ao percentual que a Recorrente tem direito no resultado da parceria (na concessão do crédito, deve-se observar o disposto no art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004);

b) manter todas as glosas de créditos presumidos e crédito geral (adquiridos com suspensão), decorrentes da aquisição de cana-de-açúcar (para produção do açúcar e álcool) adquiridas de pessoas jurídicas que não exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária (conforme item 9 do voto reproduzido no voto condutor do acórdão);

c) reverter todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de óleo diesel para uso em caminhões, maquinários agrícolas e veículos, fase agrícola da produção (conforme item 10 voto reproduzido no voto condutor do acórdão);

d) reverter às glosas referente aos combustíveis, lubrificantes e graxas empregados nos maquinários, veículos e tratores na fase agrícola, conforme disposto no item 12.2 do

voto reproduzido no voto condutor do acórdão; e) reverter as glosas de materiais de embalagem ou de transporte, que não sejam ativáveis, mais precisamente dos seguintes itens: containeres big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres, conforme disposto no item 12.3 do voto reproduzido no voto condutor do acórdão; f) manter as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos variados tipos de partes e peças que foram creditados, não como bens do ativo imobilizado, mas sim como insumos, identificados no Centro de Custo Não Identificado "Insumos Indiretos", conforme disposto no item 12.4 do voto reproduzido no voto condutor do acórdão. Não obstante a glosa como insumo, deve ser concedido ao Recorrente o direito ao crédito correspondente à depreciação dos bens que deveriam ser ativados; g) reverter as glosas de créditos decorrentes da aquisição de produtos químicos utilizados nas análises laboratoriais e para limpeza de maquinário industrial (item 7.2.5 do TVF), identificado no Centro de Custo Não Identificado Produtos Químicos Não Utilizados na Produção "PQuimico n prod", conforme disposto no item 12.5 do voto reproduzido no voto condutor do acórdão; II Por voto de qualidade:

a) reverter as glosas que recaíram sobre o centro de custo IDENTIFICADOS agrícola "CC AGRÍCOLA", com exceção dos itens relacionados, sobre os quais devem permanecer as glosas imputadas pelo Fisco, conforme disposto no item 11.1 do voto reproduzido no voto condutor do acórdão. Vencidos os conselheiros Tatiana Josefovich Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que davam provimento ao Recurso; b) manter as glosas que recaíram sobre o Centro de Custo IDENTIFICADOS, Não Ligado a Produção " CC NÃO LIG PROD", conforme disposto no item 11.2 do voto reproduzido no voto condutor do acórdão. Vencidos os conselheiros Tatiana Josefovich Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que davam provimento ao Recurso; c) manter as glosas que recaíram sobre o Centro de Custo IDENTIFICADOS "CCP MAT N PROD" (item 7.1.3, do TVF), com exceção dos itens: serviço de coleta de lixo e resíduos e do transporte da torta e do bagaço (sub produtos), que deverão ser revertidos, conforme disposto no item 11.3 do voto reproduzido no voto condutor do acórdão. Vencidos os conselheiros Tatiana Josefovich Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que davam provimento ao Recurso;

d) manter as glosas que recaíram sobre o Centro de Custo NÃO IDENTIFICADO inseticidas e formicidas, que deverão ser revertidos, conforme disposto no item 12.1 do voto reproduzido no voto condutor do acórdão. Vencidos os conselheiros Tatiana Josefovich Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que davam provimento ao Recurso; e) reverter as glosas de créditos referente às depreciações realizadas, identificadas no item DEPRECIACÃO de Bens Utilizados na área Agrícola (item 8.1 do TVF), com exceção dos itens relacionados, conforme o contido no item 13.1 do voto reproduzido no voto condutor do acórdão. Vencidos os conselheiros Tatiana Josefovich Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que davam provimento ao Recurso; f) reverter as glosas de créditos referente às depreciações realizadas, identificadas no item DEPRECIACÃO de Bens não ligados a Produção (item 8.2 do TVF), com exceção dos itens relacionados, conforme o contido no item 13.2 do voto reproduzido no voto condutor do acórdão. Vencidos os conselheiros Tatiana Josefovich Belisario, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que davam provimento ao Recurso; e, III Por maioria de votos, reverter as glosas de créditos decorrentes de gastos com serviços relacionados ao porto, com destaque para as de movimentação armazenagem, embarque, despesas de movimentação de produtos acabados dentro do parque industrial e estadia (item 7.2.6 do TVF), identificado no Centro de Custo Não Identificado Despesas Portuárias disposto no item 12.6 do voto reproduzido no voto condutor do acórdão. Vencido o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (relator) que, no ponto, negava provimento ao Recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Giovani Vieira.

Fez sustentação oral o patrono do contribuinte, Dr. Carlos Linek Vidigal, OAB/SP nº 227866.

Em face do Acórdão nº **3201-004.161**, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional interpôs recurso especial, que ensejou o Despacho de Admissibilidade, fls. 944/ 948, com seguimento total.

**Da tempestividade do recurso** A interessada, cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário em 09/12/2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 952, interpôs tempestivamente Embargos de Declaração em 11/12/2020, conforme Termo de Solicitação de Juntada, fl. 953, nos termos da disposição regimental do § 1º do artigo 65, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e através do Termo de Solicitação de Juntada, fl. 988, apresentou contrarrazões ao recurso especial do Procurador.

**Das alegações da embargante** Os aclaratórios apresentados pela embargante suscitam os vícios de omissão, contradição e obscuridades nos seguintes termos:

Ocorre que, como será demonstrado a seguir, alguns pontos decididos do v. acórdão merecem ser saneados. Verificou-se uma omissão e algumas contradições/obscuridades relativamente ao critério aplicado para serem canceladas glosas de alguns itens, todavia para outras glosas de mesma identidade não foi cancelado o crédito tributário. (...)

Importante ressaltar de início que o Acórdão nº 3402-004.759 da Turma 3402 possuía uma clara omissão pois **não julgou o Item 1. Agrícola do Termo de Verificação Fiscal – “TVF”** daquele auto de infração. Como aquele TVF é replicado em todos os processos de PER/DCOMP do ano-calendário de 2011, incluindo-se o presente caso, o v. acórdão embargado possui a mesma omissão.

Ao final requer que sejam recebidos e providos os presentes Embargos de Declaração para:

(i) Sanar a omissão apontada no TÓPICO III.1 do presente recurso, de modo a ser julgado o TÓPICO IV.4.1 do Recurso Voluntário relativo ao item 1 do TVF (centro de custos contendo serviços aplicados na fase de produção agrícola), conforme já reconhecida tal omissão no Despacho nº 3402-S/Nº (Doc. nº 01) que admitiu os embargos da contribuinte no Acórdão paradigma nº 3402-004.759 para serem canceladas todas as glosas conforme requerido no Recurso Voluntário, eis que todas enquadráveis no conceito de insumo definido no julgamento e na jurisprudência do CARF; e (ii) Sanar as contradições e obscuridades apontadas nos TÓPICOS III.2.1, III.2.2 E III.2.3 destes embargos, de modo a uniformizar os critérios de julgamento sobre os itens em debate, modificando o v. acórdão embargado para ser dado provimento ao recurso voluntário e canceladas as glosas apontadas em todos aqueles itens acima indicados.

São esses os fatos.

**Do exame de admissibilidade** Passo à análise dos pressupostos de admissibilidade do apelo.

O artigo 652 do Regimento Interno do CARF estabelece que **cabem embargos de declaração** quando o acórdão contiver obscuridade, omissão **ou contradição entre a decisão e seus fundamentos** ou quando for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

Registre-se que, com relação ao vício de omissão, deve-se verificar se a decisão embargada de fato silenciou sobre a matéria suscitada nos Embargos de Declaração, ou se deixou de abordá-la porque não foi expressamente contestada do recurso voluntário, de modo que, dá-se omissão quando a decisão não se pronuncia sobre ponto, ou questão, suscitado pela recorrente, ou que os julgadores deveriam pronunciar-se de ofício.

Antes de adentrar à verificação do vício apontado, faz-se importante pontuar as lições doutrinárias de Humberto Theodoro Junior<sup>3</sup>, que ressalta que o pressuposto de

admissibilidade dessa espécie de recurso é a existência de obscuridade ou contradição na sentença ou no acórdão, ou omissão de algum ponto sobre que devia pronunciar-se o juiz ou tribunal, porém em qualquer caso, a substância do julgado será mantida, visto que os embargos de declaração não visam à reforma do acórdão.

Merecem destaque, ainda as ponderações de Daniel Amorim4:

O (...) CPC consagra três espécies de vícios passíveis de correção por meio de embargos de declaração: obscuridade, contradição (...) e omissão. (...)

A omissão refere-se à ausência de apreciação de questões relevantes sobre as quais o órgão jurisdicional deveria ter se manifestado, inclusive as matérias que deva conhecer de ofício. Ao órgão jurisdicional é exigida a apreciação tanto dos pedidos como dos fundamentos de ambas as partes a respeito desses pedidos. Sempre que se mostre necessário, devem ser enfrentados os pedidos e os fundamentos jurídicos do pedido e da defesa, sendo que essa necessidade será verificada no caso concreto, em especial, na hipótese de cumulação de pedidos, de causas de pedir e de fundamento de defesa.(...)

É importante a distinção entre enfrentamento suficiente e enfrentamento completo. O órgão jurisdicional será em regra obrigado a enfrentar os pedidos, causas de pedir e fundamentos da defesa, mas não há obrigatoriedade de enfrentar todas as alegações feitas pelas partes a respeito de sua pretensão. **O órgão** jurisdicional deve enfrentar e decidir a questão colocada à sua apreciação, não estando obrigado a enfrentar as alegações feitas pela parte a respeito dessa questão, **bastando que contenha a decisão fundamentos suficientes para justificar a conclusão.** (grifos não originais).(...)

A função dos embargos de declaração não é modificar substancialmente o conteúdo das decisões impugnadas (...).

O terceiro vício que legitima a interposição dos embargos de declaração é a contradição, verificada sempre que existirem **proposições inconciliáveis entre si**, de forma que a afirmação de uma logicamente significará a negação da outra. Essas contradições podem ocorrer na fundamentação, na solução das questões de fato e/ou de direito, bem como no dispositivo, não sendo excluída a contradição entre a fundamentação e o dispositivo, considerando-se que o dispositivo deve ser a conclusão lógica do raciocínio desenvolvido durante a fundamentação. O mesmo poderá ocorrer entre a ementa e o corpo do acórdão e o resultado do julgamento proclamado pelo presidente da sessão e constante da tira ou minuta e o acórdão lavrado. (grifo original).

Pondere-se por oportuno que para o exame dos vícios suscitados de omissão, contradição e obscuridade necessário se faz destacar a estrutura decisória do acórdão embargado que delimita as balizas interpretativas que nortearam referida decisão:

a) Adotou os fundamentos do Acórdão nº 3402-004.759, de 25/10/2017, referente ao processo nº 10880.723546/2015-12 (auto de infração de PIS/Cofins), visto que entendeu tratar-se de idêntico quadro fático e jurídico, ainda que acrescente considerações adicionais;

Cabe destacar que, no bojo da mesma ação fiscal, a fiscalização, ao apreciar os pedidos de ressarcimento, lavrou o auto de infração de PIS/Cofins protocolizado sob o nº 10880.723546/2015-12, em face da falta de recolhimento dessas contribuições (mera consequência das glosas de créditos). Trata-se, portanto, de processo administrativo com idêntico quadro fático e jurídico. (...)

Sendo o mesmo contexto, passamos a adotar também aqui, como razão de decidir, os fundamentos encartados no voto condutor do Acórdão nº 3402004.759 (apenas em parte vencido), mas a respeito dos quais faremos, ao final de sua reprodução, algumas importantes considerações, que, como se verá, nos levarão a adotar, em algumas matérias, entendimento dele divergente (todavia, transcreveremos na íntegra o voto apenas para que aos demais integrantes da Turma seja dado pleno conhecimento das controvérsias): (destaques não originais).

b) Adotou o conceito de insumo para análise das glosas segundo a tese firmada pelo STJ, quanto à pertinência e essencialidade:

Vemos que o litígio versa sobre o conceito de insumos para o efeito da apuração do PIS/Cofins não cumulativo, definição que, no entender do Superior Tribunal de Justiça STJ, em decisão proferida na sistemática dos recursos repetitivos (portanto, de observância aqui obrigatória, conforme art. 62 do RICARF/2015), deve atender aos critérios da essencialidade e da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço na atividade econômica realizada pelo contribuinte (Recurso Especial nº 1.221.170/PR):

Nesse sentido, analisa-se a seguir os vícios apontados de omissão, contradição e obscuridade.

DA OMISSÃO Argui a Embargante que o acórdão não julgou o TÓPICO IV.4.1 do Recurso Voluntário, referente ao item 1 do Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Destaca a Embargante:

Verificou-se que o v. acórdão não julgou o TÓPICO IV.4.1 do Recurso Voluntário, referente ao item 1 do TVF do Auto de Infração, relativamente a serviços sob as seguintes rubricas de despesas:

*“Administração, Alojamento Agrícola, Carregamento/Reboque Cana, Colhedeiras de Cana, Colheita de Cana, Corte Mecanizado, Departamento Fornecedor Cana, Desenvolvimento Agrônomo, Estaleiro, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina Mecânica, Plantio, Portos, Preparo do Solo, Reboque de Cana, Reflorestamento/Meio Ambiente, Replanta de Cana Soca, Serviços Auxiliares, Serviços de Fornecedores de Cana, Serviços Habitação, Serviços Recreativos, Topografia, Tr Administrada Mecânico, Transporte Fornecedor Cana Picada, Transporte Agrícola, Transporte Cana, Transporte Fornecedor de Cana, Transporte Manual Cana, Transporte Mecânico da Cana, Transporte Terceirizado da Cana, Trato da Cana, Trato da Planta, Trato da Soca e Vinhaça.”*

Note-se que embora se refira a Embargante ao TÓPICO IV.4.1 do Recurso Voluntário, este corresponde ao tópico do recurso voluntário julgado através do Acórdão nº 3402-004.759, referente ao processo nº 10880.723546/2015-12, cujos fundamentos como já ressaltado foram adotados como razão de decidir no presente processo.

Assim, se verifica que a matéria referente às despesas incorridas na área agrícola está arguida no tópico 5V.4.1, do recurso Voluntário (fls. 497/ 503), do presente processo:

As conclusões acima demonstram o descabimento da alegação aduzida pela D.

Fiscalização, no sentido de que os itens relativos à lavoura (agrícola) não fariam parte do processo produtivo, bem como em vista da afirmação contida no v. Acórdão recorrido no sentido de que não haveria direito de crédito em razão do fato de que a cana-de-açúcar produzida não seria destinada à comercialização, sendo de rigor o reconhecimento do direito de crédito.

Seja pela essencialidade no processo produtivo desenvolvido pela RECORRENTE, seja pelo tratamento consagrado pela legislação, doutrina e jurisprudência, não há justificativa para a glosa realizada pela D. Fiscalização quanto aos créditos decorrentes dos bens e serviços utilizados no preparo do solo, trato da cana-de-açúcar e da soca (cana-de-açúcar de segundo corte), plantio, corte e carregamento da cana-de-açúcar, devendo ser rechaçadas as glosas realizadas em face dos seguintes centros de custo:

*Carreg/Reboque Cana Adm, Carreg/Reboque Cana Fornecedor, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Corte Mecanizado, Macanização Agrícola, Plantio, Preparo do Solo, Reboque de Cana, Reflorestamento/Meio ambiente, Replanta de Cana Soca, Trato de Cana, Trato da Planta, Trato de Soca e Vinhaça, e mais todos aqueles listados no item 1 do Título IV do Termo de Verificação Fiscal.*(destaques não originais).

A decisão embargada está assim fundamentada:

No caso em tela, como já antecipamos, os créditos pretendidos pela Recorrente têm origem nos gastos realizados na produção da cana-de-açúcar, ou seja, na fase agrícola,

não na industrial (é só nesta fase que se pode permitir o creditamento com fundamento no inciso II do art. 3º). Considerando que tais despesas não foram utilizadas diretamente na **fabricação dos produtos vendidos** (v.g., nem por hipótese o defensivo agrícola por entrar na fabricação do açúcar, do álcool ou de subprodutos da indústria sucralcooleira), não se faz possível o creditamento. (...)

Esse, contudo, não é, como todos sabemos, o entendimento dos demais integrantes desta Turma, de modo que, **somente por economia processual e apreço ao princípio da colegialidade**, também passamos a adotar aqui aquele plasmado nos fundamentos que vimos de reproduzir. **Assim, os gastos realizados na fase agrícola para o cultivo de cana-de-açúcar a ser utilizado na produção do açúcar e do álcool também podem ser levados em consideração para fins de apuração de créditos para o PIS/Cofins.**

(destaques originais).

Da leitura da decisão embargada constata-se que embora adote expressamente o entendimento de que os gastos realizados na fase agrícola para o cultivo de cana-de-açúcar a ser utilizado na produção do açúcar e do álcool também podem ser levados em consideração para fins de apuração de créditos para o PIS/Cofins, não há apreciação quanto às glosas destacadas no item 1 do TVF, fl. 194, debatidas no recurso voluntário, como exemplificativamente demonstrado, tanto que não se constata na parte dispositiva do voto e do acórdão referência ao item respectivo do voto quanto ao julgamento das glosas relativas ao item 1 do TVF, tal como como se verifica quanto aos demais itens apreciados.

Assim, em relação à **matéria relativa à omissão os embargos devem ser acolhidos.**

DAS CONTRADIÇÕES E OBSCURIDADES (TÓPICOS III.2.1, III.2.2 e III.2.3)

### **III.2.1 – C. CUSTO AGRÍCOLA (ITEM 7.1.1 DO TVF)**

Conforme se verifica, argui a Embargante, fls. 959/ 964 a existência de contradição e obscuridade na análise da matéria referente ao **CENTRO CUSTO AGRÍCOLA (ITEM 7.1.1 DO TVF)**, quanto aos seguintes grupos de glosas:

- a) colheita de cana;
- b) reboque e carregamento de cana;
- c) colheita por fornecedores/prestadores de serviço;
- d) mecanização agrícola; e e) mão de obra aplicada na lavoura da cana-de-açúcar, referente a serviços agrícolas, transportes, carregamento de cana, serviços de manutenção do campo (preparo do solo), tratamento da soca.

Entende a Embargante que a contradição se verifica, na medida em que foram canceladas determinadas glosas e mantidas outras da mesma natureza, bem como obscuridade, uma vez que não é possível extrair do voto condutor qual foi o critério aplicado para a manutenção de algumas glosas.

**Destaca a decisão embargada, fls. 664/ 672:**

**A fiscalização**, quanto a este item, **destacou que a glosa alcançaria basicamente aquisições de peças, equipamentos, acessórios utilizados em caminhões e máquinas agrícolas, e também, serviços aplicados na manutenção das máquinas e caminhões ou diretamente na lavoura.** (...)

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



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

Observam-se os seguintes fundamentos preponderantes:

- a) Referidas despesas **não têm uma relação direta (e comprovada)** com a atividade de produção do açúcar e do álcool produzido pela empresa;
- b) A Recorrente **não contesta especificamente cada uma dessas glosas** - não apresenta elementos que possam invalidá-las, nem demonstra que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção da cana-de-açúcar e do álcool pela empresa;
- c) **Não há comprovação de que se trate de insumo**, portanto as despesas relacionadas **não atendem ao critério para caracterização como insumo, logo** estão desprovidas de amparo legal.

Ressalte-se que no início do presente exame destacou-se a estrutura decisória do acórdão embargado, restando constatado que o conceito de insumo que balizaria a análise das glosas em debate seria a tese firmada pelo STJ, assim tendo por premissa referido conceito, em face das disposições da legislação pertinente (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) quanto às hipóteses permitidas, bem como das vedações legais, passou então referida decisão a identificar as rubricas respectivas, à luz da legislação, segundo o conceito adotado e assim verificar a comprovação nos autos dos créditos pleiteados em relação a tais rubricas.

Esse foi portanto o critério adotado pela decisão embargada que motivou a manutenção de determinadas glosas e a reversão de outras.

Cabe ressaltar com relação ao vício de contradição, que referido vício, por disposição regimental expressa, restringe-se à constatação de **contradição entre a decisão e seus próprios fundamentos**.

Com efeito, contextualizados os fatos e fundamentos decisórios, verifica-se que há coerência entre os fundamentos declinados e a conclusão a que chegou o *decisum*, **não estando demonstrado no acórdão embargado, qualquer contradição** entre a decisão e seus fundamentos, **tampouco obscuridade**, uma vez que nada há a ser explicitado que já não esteja demonstrado na decisão por seus próprios fundamentos, revelando a Embargante pleno conhecimento do que foi decidido pelo Colegiado, no entanto revela inconformismo com a decisão colegiada, situação que não é atacável via aclaratórios.

Assim, em relação Assim, em relação no item 11.1 do voto (7.1.1 do TVF), **os embargos NÃO devem ser acolhidos**.

### III.2.2 – C. CUSTO NÃO LIG. PROD. (ITEM 7.1.2 DO TVF)

Destaca a Embargante que foram mantidas glosas que são despesas relativas a transporte da cana entre a lavoura e a usina de açúcar e álcool e que o próprio acórdão cancelou despesas com combustíveis aplicados a veículos que realizam esse trajeto.

Ressalta a Embargante:

Dessa forma, requer-se pelo provimento desses declaratórios porque se tratam de despesas da mesma natureza, qual seja, de transporte da cana após a colheita para ser industrializada na usina. A título de obscuridade, não é possível saber o critério para serem canceladas determinadas despesas de transporte da cana e outros não, já que ambos são transportes de insumos entendida pela jurisprudência dessa Turma – e do CARF – como insumos.

**Destaca a decisão embargada, fls. 672/ 675:**

No entanto, o que pode ser verificado pelo TVF e pela decisão recorrida, é que foram glosadas pelo Fisco, as despesas vinculadas aos **centros de custos administrativos e não ligados diretamente com a produção**, composto por aquisições de peças de

máquinas, materiais de laboratórios, serviços de análises, manutenção de máquinas e veículos, transportes, etc. "(...) (destaques originais).

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

Repisando-se que há que se identificar exatamente quais despesas e custos se referem aos fatores que se ligam comprovadamente a esse processo de produção e aos produtos açúcar e álcool vendidos.

Analizando o já mencionado Laudo Técnico emitido pela ESALQ, bem como as informações do processo produtivo informado pela Recorrente, entendo que essas atividades configuram atividades paralelas à produção de açúcar e álcool (laboratórios, oficinas de máquinas e equipamentos agrícolas, armazéns, serviços manutenção de balanças de cana, captação e tratamento de água), e, por conseguinte, não dão direito a crédito de PIS e COFINS por não configurarem insumos de produção na acepção do conceito de insumo aqui empregada.(sic)

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

Verifica-se que entendeu o colegiado com base no Laudo Técnico bem como nas informações quanto ao processo produtivo informado pela Recorrente que as respectivas atividades relacionadas na decisão configuram atividades paralelas à produção de açúcar e álcool, por conseguinte, não dão direito a crédito de PIS e COFINS por não configurarem insumos de produção na acepção do conceito de insumo empregado na referida decisão.

Considerando-se válidas as considerações efetuadas quanto aos vícios de contradição/obscuridade efetuadas no exame anterior, não se constata contradição, visto que pelos excertos colacionados verifica-se um raciocínio lógico dedutivo acerca da matéria fática dos autos à luz da legislação interpretada, não se verificando qualquer contradição entre a decisão e seus próprios fundamentos, tampouco obscuridade, o que se revela, de fato, é a simples inconformidade com o decidido, que não é atacável pela via dos embargos, como já enfatizado.

Assim, em relação ao item 11.2 do voto (ITEM 7.1.2 do TVF), os embargos NÃO devem ser acolhidos.

III.2.3 – AGRÍCOLA (ITEM 8.1 DO TVF) – ITENS DE DEPRECIACÃO Quanto a esse item renova a Embargante os argumentos de contradição (algumas glosas mantidas e outras canceladas) e obscuridade (ausência de critério) segundo a linha de raciocínio já demonstrada em seus aclaratórios nos itens anteriores, quanto às glosas de Bens Utilizados na área Agrícola, representadas pelos seguintes grupos:

- a) Maquinário e equipamentos utilizados na colheita de cana;
- b) Bens e serviços aplicados na colheita da cana;
- c) Depreciação de comboios de abastecimento e postos de abastecimento utilizados na produção da cana, responsáveis pelo abastecimento do maquinário agrícola com combustível, de modo a não parar a produção agrícola.
- d) Despesas de bens e serviços com os comboios de abastecimento de combustíveis das máquinas agrícolas;
- e) Maquinários e equipamentos utilizados no plantio da cana-de-açúcar;
- f) Glosas canceladas nas áreas de plantio das lavouras;
- g) Depreciação de ativo imobilizado envolvendo a usina diamante, que realiza transporte da cana-de-açúcar por meio de balsas e portos na usina e na lavoura;

h) Depreciação do ativo imobilizado utilizado no reboque da cana-de-açúcar nas lavouras.

Destaca a decisão embargada, fls. 693/ 701:

Aduz a Recorrente que albergada na equivocada premissa de que a etapa agrícola não faz parte do processo produtivo da Recorrente, a autoridade fiscal realizou a glosa de todos os bens alocados nesta etapa da produção, conforme afirma no item 8.1 do TVF.

Por outro giro, a fiscalização informa que "Foram glosadas as depreciações de colhedoras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semirreboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, moto niveladora, motores, pá carregadeiras, transceptores, etc (...)" (relação constante do item 8.1, fls.

75/76 do eprocesso): (...)

Resta claro nos autos (analisando-se o Parecer/Laudo Técnico), com exceção dos itens **em negrito**, que no processo de cultivo da cana-de-açúcar para obtenção de açúcar e álcool, como os tratores, colhedoras, motoniveladoras, caminhões e equipamentos usados neste maquinário (como computador de bordo, válvulas, motores, painéis etc.)

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.

No entanto, **há que se identificar exatamente quais despesas e custos se referem aos fatores que se ligam comprovadamente a esse processo de produção e aos produtos açúcar e álcool vendidos.** (destaques não originais)

Como se verifica no Laudo Técnico apresentado, os caminhões são essenciais para transportar a cana até a unidade fabril. A mesma sorte segue as colhedoras, motoniveladoras e tratores, as quais são utilizadas para a importante etapa de preparo do solo, devidamente descrita no item 4.3.9 do Laudo Técnico (fl. 30 do laudo), portanto, tais bens participam do processo produtivo.

Desta forma, restando comprovado a etapa agrícola é essencial ao processo produtivo agrícola (produção da cana) para produção do açúcar e o álcool e considerando 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.

Assim, em relação à depreciação, voto no sentido de **REVERTER** as glosas dos **seguintes bens do ativo imobilizada** (não negritados), relacionados no centros de custos "**agrícolas**" (correspondente a máquinas e equipamentos utilizados na fase agrícola), uma vez não encontrando fundamento legal a glosa perpetrada, devendo ser revertida para conferir o crédito de PIS e COFINS com fulcro no art. 3º, inciso VI, das leis 10.627/02 e 10.833/03): (...) (destaques originais)

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

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

Assim, por falta de comprovação de se tratar de insumo e, portanto, desprovido de amparo legal, se depreende que as despesas acima relacionadas, não atendem ao critério

para caracterização como insumos e devem ser mantido a glosa perpetrada pelo Fisco. (destaques não originais)

À exemplo dos outros itens cotejados, todas as rubricas glosadas no TVF estão expressamente destacadas na decisão embargada, ressaltando referida decisão no decorrer da análise de cada item o critério para reverter determinada glosa, bem como os fundamentos que amparam a manutenção de outras glosas, nesse sentido, verifica-se no presente caso que a decisão deixou explicitado:

I) Quanto aos itens considerados essenciais:

i) Com base no Parecer/Laudo Técnico, os itens considerados essenciais ao desempenho da atividade agrícola da Recorrente (caminhões, colhedoras, motoniveladoras e tratores) 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;

ii) Estando comprovado que a etapa agrícola é essencial ao processo produtivo agrícola (produção da cana) para produção do açúcar e o álcool devem ser revertidas as glosas dos bens do ativo imobilizada (não negritados na decisão), relacionados no centros de custos "agrícolas" (correspondente a máquinas e equipamentos utilizados na fase agrícola), por não ter fundamento legal a glosa perpetrada;

II) Quanto aos itens considerados não essenciais:

i) As despesas glosadas (que se encontram negritadas na decisão) apresentadas pela fiscalização, não têm uma relação direta com a atividade de produção do açúcar e do álcool produzido pela empresa ii) A Recorrente não contesta especificamente cada uma dessas glosas - não apresenta elementos que possam invalidá-las, nem demonstra que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção da empresa;

iii) Tratam-se de despesas indiretas e que representam custo geral da produção da cana (fase agrícola), cujos bens são empregados em atividades gerais da pessoa jurídica ou em sua fase pré ou pós industrial não gerando direito ao crédito em questão;

iv) Não há comprovação de que se tratem de insumo, portanto as despesas relacionadas não atendem ao critério para caracterização como insumo, logo estão desprovidas de amparo legal.

Mais uma vez sem razão a Embargante, visto que demonstra a estrutura decisória coerência e pertinência entre os fundamentos declinados, considerando em suas razões decisórias o cotejo (do TVF, das razões recursais, das provas com relação às glosas analisadas), à luz da legislação de regência especificada no decorrer do voto em face do conceito de insumo adotado.

**Assim, também como relação a esse não se verifica qualquer contradição** entre a decisão e seus próprios fundamentos, **tampouco obscuridade**, vez que demonstra a Embargante a compreensão plena sobre a matéria decidida .

Acrescente-se que a interpretação do colegiado distinta à da Embargante não caracteriza contradição, não se prestando a via dos aclaratórios a dirimir divergência de entendimentos entre a posição adotada no acórdão e a defendida por uma das partes do litígio, assim, não se verifica a contradição, como regimentalmente disposta, quando a exegese da legislação e os fundamentos que suportam a *ratio decidendi* do acórdão embargado não correspondem à linha de interpretação da Embargante sobre a matéria.

Tampouco, obscuridade, uma vez que nada há a ser explicitado que já não esteja demonstrado na decisão por seus próprios fundamentos como já demonstrado.

Assim, em relação ao **item 13.1 do voto (item 8.1 do TVF)**, os embargos **NÃO devem ser acolhidos**.

Esclarecidas as questões trazidas em sede de embargos, conforme acima exposto verifica-se não assistir razão à Embargante, visto que os vícios de **contradição e obscuridade não restaram demonstrados na decisão embargada**, o que confirma a higidez do mencionado julgado.

**Conclusão** Isso posto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ACOLHO PARCIALMENTE** os Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, apenas no que tange ao item III.1 dos Embargos relativo à matéria (**omissão referente ao TÓPICO V.4.1 do Recurso Voluntário/Item 1 do TVF**).

**Encaminhe-se à DIPRO/COJUL**, para, com base nos §§5º e 8º do art. 49 do Anexo II, do RICARF, providenciar o sorteio dos presentes Embargos dentre os Conselheiros da 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção, para inclusão em pauta de julgamento, visto que o Relator originário não mais integra a Turma que prolatou o Acórdão embargado.

(assinado digitalmente)

**Paulo Roberto Duarte Moreira**

Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF”

A seguir, os autos foram distribuídos e pautados nos moldes do regimento interno deste Conselho.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os precedentes, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e considerando o Despacho de Admissibilidade, os tempestivos Embargos de Declaração devem ser conhecidos.

Será objeto do presente julgamento somente a matéria apontada no Despacho de Admissibilidade como passível de conhecimento: item III.1 dos Embargos relativo à matéria tratada no TÓPICO V.4.1 do Recurso Voluntário e no item 1 do capítulo IV do TVF, de fls. 180 dos autos, transcrito a seguir:

### IV – Glosas

Da análise dos arquivos magnéticos apresentados pela empresa e com base nos fundamentos legais expostos, muitos dos itens constantes nas planilhas não estão de acordo com as permissões legais para apropriação de créditos de PIS e Cofins, não se enquadrando nas previsões


**Receita Federal**

 DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM BAURU  
SEÇÃO DE FISCALIZAÇÃO

Fl. 194

apontadas acima. Após essa análise a fiscalização elaborou anexos com os itens contidos nas respectivas planilhas apresentadas que foram objeto de glosas indicando os seus motivos.

### ***1. Agrícola***

Contem despesas de notas fiscais de prestação de serviços pagas a fornecedores pessoas jurídicas, com atividades de transporte, fornecimento de mão de obra, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar e serviços gerais na lavoura. Não foram aceitas como base de créditos por estarem todas vinculadas aos centros de custos agrícolas identificados como: Administração, Alojamento Agrícola, Carregamento/Reboque Cana, Colhedeiras de Cana, Colheita de Cana, Corte Mecanizado, Departamento Fornecedor Cana, Desenvolvimento Agrônômico, Estaleiro, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina Mecânica, Plantio, Portos, Preparo do Solo, Reboque de Cana, Reflorestamento/Meio Ambiente, Replanta de Cana Soca, Serviços Auxiliares, Serviços de Fornecedores de Cana, Serviços Habitação, Serviços Recreativos, Topografia, Tr Administrada Mecânico, Transporte Fornecedor Cana Picada, Transporte Agrícola, Transporte Cana, Transporte Fornecedor de Cana, Transporte Manual Cana, Transporte Mecânico da Cana, Transporte Terceirizado da Cana, Trato da Cana, Trato da Planta, Trato da Soca e Vinhaca.

Verifica-se que todas os itens constantes na planilha “agrícola” são dispêndios ocorridos com a lavoura da cana de açúcar, não podendo ser considerados serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e do álcool. Foram apresentados e glosados os seguintes totais mensais:

| Mês    | Valor (R\$)    |
|--------|----------------|
| jul/11 | 88.058.000,81  |
| ago/11 | 83.595.788,42  |
| set/11 | 79.291.514,96  |
| Total  | 248.945.304,19 |

Em que pese o Acórdão recorrido ter julgado a matéria relativa aos dispêndios da fase agrícola, julgou tal matéria de forma genérica e não considerou o item 1 do capítulo IV do TVF. Confira o trecho do Acórdão embargado que tratou de tal matéria:

“Esse, contudo, não é, como todos sabemos, o entendimento dos demais integrantes desta Turma3, de modo que, somente por economia processual e apreço ao princípio da colegialidade, também passamos a adotar aqui aquele plasmado nos fundamentos que vimos de reproduzir. **Assim, os gastos realizados na fase agrícola para o cultivo de cana-de-açúcar a ser utilizado na produção do açúcar e do álcool também podem ser levados em consideração para fins de apuração de créditos para o PIS/Cofins.**”

Pela leitura do trecho acima, o único que tratou da matéria, é possível constatar que, apesar de tal matéria ter sido provida, não foi fundamentada de forma suficiente e foi omissa com relação aos dispêndios mencionados no item 1 do capítulo IV do TVF.

Inclusive, é possível verificar que o Acórdão embargado, para fundamentar as demais matérias, transcreveu o Acórdão nº 3402004.759, como pode ser observado no trecho transcrito a seguir:

“Sendo o mesmo contexto, passamos a adotar também aqui, como razão de decidir, os fundamentos encartados no voto condutor do Acórdão nº 3402004.759 (apenas em parte vencido), mas a respeito dos quais faremos, ao final de sua reprodução, algumas importantes considerações, que, como se verá, nos levarão a adotar, em algumas matérias, entendimento dele divergente (todavia, transcreveremos na íntegra o voto apenas para que aos demais integrantes da Turma seja dado pleno conhecimento das controvérsias):

(...)”

Ao analisar o mencionado Acórdão, verifica-se que a maioria das matérias e grupos de glosas realmente foram julgadas, com exceção do grupo de dispêndios glosados no item 1 do capítulo IV do TVF do presente processo.

Ou seja, no Acórdão que foi transcrito e utilizado como fundamento decisório no Acórdão embargado, o grupo de dispêndios constante no item 1 do capítulo IV do TVF do presente processo não havia sido objeto de glosa, logo, omisso o Acórdão embargado.

Detectada a omissão, a glosa constante no item 1 do capítulo IV do TVF do presente processo deve ser julgada.

Para ficar absolutamente clara a matéria a ser julgada, iremos reproduzir novamente os dispêndios glosados que não foram objeto de julgamento, conforme consta no TVF:

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

Como regra geral, os dispêndios agrícolas realizados na produção de açúcar e álcool, de modo geral, são denominados na jurisprudência deste Conselho e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 como “insumos dos insumos”.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 é expresso em permitir o aproveitamento de créditos sobre os dispêndios realizados nas aquisições dos insumos utilizados na produção de outros insumos:

### “3. INSUMO DO INSUMO

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).”

Assim, como base no Art. 3.º da legislação correlata, é possível o aproveitamento de crédito sobre tais dispêndios, desde que tenham partido do contribuinte e não da empresa da etapa antecessora, desde que pagos à Pessoa Jurídica Nacional e desde que tenham sofrido a incidência do Pis e da Cofins.

Esta turma já decidiu diversas vezes no mesmo sentido. O julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 3201-009.482 é um precedente que pode ser citado como um adequado exemplo e referência.

Portanto, o crédito deve ser reconhecido sobre os dispêndios mencionados acima, com exceção dos dispêndios administrativos, pois estes não geram crédito.

Conforme exposto no livro “Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos<sup>1</sup>”, ainda que o presente caso não trate de aquisições de “insumos pandêmicos”, os dispêndios administrativos e comerciais não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos:

“Tais dispêndios são comuns a toda e qualquer empresa e não são considerados insumos, justamente por não possuírem relação com a singularidade da atividade econômica da empresa.

Esta diferenciação, sobre o que é realmente um insumo que possui relação com a singularidade da atividade econômica da empresa e o que é um dispêndio relacionado às atividades administrativas possui muitos precedentes no CARF e, de certa forma, é uma razão que é utilizada até hoje para separar os insumos que realmente possam ser enquadrados no conceito médio, daqueles dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa.

Para exemplificar, podemos citar o mesmo Acórdão n.º 9303008.257 da CSRF da 3.ª Turma do CARF, nos seguintes trechos selecionados e reproduzidos a seguir:

“PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO.

---

<sup>1</sup> Lima, Pedro Rinaldi de Oliveira. BB Editora. 2021. 1.ª Edição. “Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos”.



**DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE SEGUROS, VIGILÂNCIA E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.**

No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de seguros, vigilância e telefonia, não estão relacionados de forma direta à atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.”

Nas Turmas ordinárias podemos citar o Acórdão n.º 3201-004.298, relatado pelo nobre colega e ex-conselheiro, Marcelo Giovani Vieira, que, ao votar por negar o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com “*call center*”, fez os seguintes apontamentos:

“Exemplificativamente, **nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o será também para empresas industriais e de serviços**, no que se refere ao inciso II do Art. 3.º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.”

O conceito de essencialidade e relevância é um conceito complexo que pode ser aplicado por meio de um entendimento macro da decisão do STJ e dos precedentes do CARF. A decisão do STJ explica, por exemplo, que o dispêndio acidental não é o dispêndio essencial. Parece óbvio e realmente possui uma lógica simples, mas dada a complexidade da questão como um todo, o tema ganha relevância, na medida em que é preciso entender as nuances do aproveitamento de crédito das contribuições dentro desse conceito médio.

Por dispêndio acidental, entende-se que é um dispêndio que não possui relação com a singularidade da atividade da empresa, pois é um dispêndio não essencial e oblíquo à atividade econômica da empresa.

Os dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa, para exemplificar, em geral são aqueles dispêndios com publicidade, telefonia, internet, mão de obra, limpeza do escritório, despesas comerciais, comissões de vendas e taxas municipais.

As empresas que apuram o IRPJ no lucro real, em sua maioria, são empresas de tamanho médio ou grande (conforme parâmetros das juntas comerciais, Sebrae e Receita Federal) e irão, muito provavelmente, possuir um ou mais escritórios, locais que abrigam os funcionários que colaboram para a administração e gestão geral da empresa.”

Dentre os dispêndios constantes na glosa descrita no item 1 do Capítulo IV do TVF, constatamos os seguintes dispêndios administrativos e dispêndios que não possuem descrição ou comprovação suficiente de suas essencialidades e relevâncias:

“(…) administração, alojamento agrícola, serviços de habitação, serviços recreativos; Serviços Auxiliares e Tr Administrada Mecânico (...)”

Vejam que, em Manifestação de Inconformidade de fls, o contribuinte apresentou as seguintes alegações:

#### “IV.4.1 – DA VALIDADE DOS CRÉDITOS SOBRE AS DESPESAS INCORRIDAS NA ÁREA AGRÍCOLA

Em relação a esta parcela dos créditos pleiteados pela Requerente, assim posicionou a D. Autoridade Fiscal:

Termo de Verificação Fiscal (Doc. nº 04):

□ Contem despesas de notas fiscais de prestação de serviços pagas a fornecedores pessoas jurídicas, com atividades de transporte, fornecimento de mão de obra, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar e serviços gerais na lavoura. Não foram aceitas como base de créditos por estarem todas vinculadas aos centros de custos agrícolas identificados como: Administração, Alojamento Agrícola, Carreg/Reboque Cana Adm, Carreg/Reboque Cana Fornecedor, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Corte Mecanizado, Departamento Fornecedor Cana, Desenvolvimento Agrônômico, Estação Experimental, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina Mecânica, Plantio, Preparo do Solo, Reboque de Cana, Reflorestamento/Meio Ambiente, Replanta de Cana Soca, Serviços Auxiliares, Serviços de Fornecedores de Cana, Serviços Habitação, Serviços Recreativos, Topografia, Tr Administrada Mecânico, Transporte Fornecedor Cana Picada, Transporte Agrícola, Transporte Cana, Transporte Fornecedor de Cana, Transporte Manual Cana, Transporte Mecânico da Cana, Transporte Terceirizado da Cana, Trato da Cana, Trato da Planta, Trato da Soca e Vinhaca.

Verifica-se que todas os itens □ o □ sta □ a □ a □ la □ ilha □ a □ ag □ í □ ola □ a são dispêndios ocorridos com a lavoura da cana de açúcar, não podendo ser considerados serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e do álcool.

□ □ □ (..)

Igualmente importante para o desenvolvimento das atividades produtivas/industriais são os custos incorridos com a administração e alojamentos agrícolas, os quais se referem à manutenção dos trabalhadores rurais nas áreas de corte.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema referência, alcançando as seguintes conclusões:

☐ PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE ÁLCOOL E AÇÚCAR. INSUMOS.

Geram direito a crédito do PIS não cumulativo as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na produção da empresa, no caso, transporte de cana e transporte de colhedora; t□a□spo□te, pago a pessoa ju□ídi□a, de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte da cana de açúcar (...)□ [Grifos não constam do original] (Processo Administrativo nº 10840.001615/2005-38;

Acórdão nº 3301-001.289; Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgado em 26 de janeiro de 2012)”.’

Além de não ter juntado nenhuma comprovação ou indício da essencialidade e relevância dos dispêndios com administração, alojamento agrícola, serviços de habitação, serviços recreativos; Serviços Auxiliares e Tr Administrada Mecânico, o contribuinte simplesmente alegou que os itens “administração” e “alojamento agrícola” se referem à manutenção dos trabalhadores rurais nas áreas de corte, descrição incompleta e insuficiente.

Conforme determinação do Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art. 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar o reconhecimento de crédito.

Logo, por falta de comprovação do alegado, devem ser mantidas as glosas sobre os itens mencionados acima.

Diante do exposto e fundamentado, os Embargos de Declaração devem ser ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES, para reverter as glosas constantes no item 1 do Capítulo IV do Termo de Verificação Fiscal (TVF), com exceção dos dispêndios identificados como “administração”, “alojamento agrícola”, “serviços de habitação”, “serviços auxiliares”, “tr administrada mecânico” e “serviços recreativos”.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima