



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 13888.000990/2005-11  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-008.302 – 3ª Turma  
**Sessão de** 20 de março de 2019  
**Matéria** COFINS - DCOMP  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL e  
COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

CUSTOS/DESPESAS. CANA-DE-AÇÚCAR. CRÉDITOS.  
APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a cana-de-açúcar incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ resíduais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulado.

DESPESAS. MANUTENÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.  
POSSIBILIDADE.

As despesas com manutenção: materiais de manutenção, materiais elétricos, peças, ferramentas, serviços mecânicos e automotivos para máquinas, equipamentos e veículos, despesas com combustíveis, custos com serviços de manutenção de equipamentos e instalações geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de resarcimento/compensação do saldo credor.

DESPESAS/CUSTOS. ARRENDAMENTO. TERRA. PESSOA JURÍDICA.  
PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.  
POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o crédito sobre as despesas com arrendamento de terras de pessoas jurídicas, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos tempestivamente pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte contra o Acórdão nº 3401-002.889, de 24/02/2015, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Colegiado da Câmara Baixa, pelo voto de qualidade, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos da ementa transcrita, na parte que interessa às matérias em litígio nesta fase recursal:

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

*Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004*

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

*Para efeitos de apuração dos créditos da Cofins não cumulativa, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização; e que insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados venda não se restringe apenas às matérias primas, aos produtos intermediários, ao 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, mas alcança os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

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

*Os serviços diretamente utilizados no processo de produção dos bens dão direito ao creditamento da Cofins não cumulativa incidente em suas aquisições.*

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.**

*A aquisição de combustíveis gera direito a crédito quando utilizado como insumo no processo de produção dos bens vendidos e que geraram receita tributável.*

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. RENÚNCIA FISCAL. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE PROPRIEDADE RURAL.**

*Não há como reconhecer o direito à apuração de créditos da Cofins não cumulativa em relação as despesas de aluguel de propriedade rural, por falta de expressa autorização em Lei.*

**CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO.**

*Em relação as despesas de exportação, apenas as despesas de frete do produto destinado à venda, ou de armazenagem, geram direito ao crédito da Cofins ou do Pis não cumulativo."*

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, suscitando divergência, quanto ao direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre os custos/despesas incorridas com: "*i) conceito de insumo formulado (Acórdãos 203-12.448 e 3801-00.487); e, combustíveis e lubrificantes (Acórdão 3802-00.470)*". Segundo seu entendimento, esses custos/despesas, embora sejam importantes ao seu processo de produção, não são empregados diretamente na fabricação dos produtos fabricados e vendidos pelo contribuinte; assim, não se enquadram como insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e, portanto, não geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal.

No recurso especial, a Fazenda Nacional impugnou expressamente o aproveitamento de créditos reconhecido, no acórdão recorrido, sobre os custos/despesas incorridos com bens e serviços, a seguir discriminados:

I) cana-de-açúcar:

I.1) oficinas: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina;

I.2) preparo da cana-de-açúcar para se tornar insumo: combustíveis, consumo de água e materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulado; e,

II) armazenamento: materiais de manutenção, materiais de acondicionamento, materiais elétricos, lubrificantes e combustíveis empregados nas atividades de estocagem insumos, dos bens em fase de processamento, dos produtos semi-acabados e/ ou acabados;

III) manutenção: combustíveis, lubrificantes, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 468-e/470-e, o Presidente da 4<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional.

Notificado do acórdão da Câmara Baixa, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho da sua admissibilidade, o contribuinte interpôs recurso especial, suscitando divergência, quanto ao aproveitamento de créditos sobre as seguintes matérias: i) despesas com arrendamento de terras de pessoas jurídicas; ii) despesas portuárias e de estadia nas operações de exportação, alegando, em síntese, que as despesas com arrendamento de terras para produção de matéria se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e que as despesas portuárias e de estadia incorridas com exportação, tanto podem ser enquadradas como insumos, nos termos desse mesmo dispositivo legal, ou ainda como despesa, na operação de venda, cujo direito ao crédito está previsto no inciso IX, desse mesmo artigo.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 827-e/832-e, o Presidente da Quarta Câmara da 3<sup>a</sup> Seção admitiu o recurso especial do contribuinte.

Tanto a Fazenda Nacional como o contribuinte apresentaram contrarrazões aos recursos especiais interpostos por cada um deles, ambos pugnando pela manutenção do acórdão recorrido, na parte que beneficiou um e outro, respectivamente.

Em síntese é o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Em relação ao recurso especial da Fazenda Nacional, ao contrário do entendimento do contribuinte, considero que os paradigmas apresentados atendem ao disposto no art. 67 do Anexo II do RICARF; assim, deve ser conhecido.

A Lei nº 10.833/2003 que instituiu o regime não cumulativo para a Cofins, assim dispunha, quanto aos insumos e aproveitamento de créditos, no período dos fatos geradores dos créditos, objeto do resarcimento/compensação em discussão:

*"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 1º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(...).

*II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi.*

(...).

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

(...)."

De acordo com a interpretação literal desses dispositivos legais, apenas os custos incorridos com os insumos (matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem) utilizados diretamente no processo de produção/fabricação dos bens ou produtos vendidos (inciso II) e as despesas de armazenagem de mercadorias e de fretes na operação de venda geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal.

No entanto, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) ampliou o conceito de insumos, para efeito de aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins, reconhecendo como tal, os custos e despesas empregados direta ou indiretamente no processo de produção/fabricação de bens destinados a venda pelo contribuinte.

Consoante a decisão do STJ *"o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte"*.

Em face da decisão do STJ, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que autoriza seus procuradores a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre tais insumos, nos

---

termos definidos no julgamento do referido REsp pelo STJ, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No presente caso, o contribuinte tem como objetivo econômico e social, dentre outros, a produção e comercialização, inclusive exportação, de açúcar de cana-de-açúcar, de álcool carburante e demais derivados da produção agrícola, bem como a produção de parte da própria matéria-prima, ou seja, da cana-de-açúcar.

No recurso especial, a Fazenda Nacional suscitou divergência, quanto ao direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre os custos/despesas com cana-de-açúcar, armazenagem e manutenção, reconhecidos no acórdão recorrido.

No entanto, em face do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, c/c a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF da PGFN, e a Portaria PGFN nº 502, de 2016, adota-se para o presente caso a decisão do STJ, no REsp nº 1.221.170/PR, para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se a decisão recorrida que reconheceu o direito de o contribuinte apurar créditos sobre:

I) cana-de-açúcar:

I.1) oficinas: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina;

I.2) preparo da cana-de-açúcar para se tornar insumo: combustíveis, consumo de água e materiais elétricos para emprego nas atividades: balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulado; e,

II) armazenamento: materiais de manutenção, materiais de acondicionamento, materiais elétricos, lubrificantes e combustíveis empregados nas atividades de estocagem insumos, dos bens em fase de processamento, dos produtos semi-acabados e/ ou acabados;

III) manutenção: combustíveis, lubrificantes, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos.

Quanto ao recurso especial do contribuinte, sua apresentação também atende aos requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF; assim, deve ser conhecido.

O litígio oposto nesta fase recursal abrange o aproveitamento de créditos sobre (i) as despesas com arrendamento de terras de pessoas jurídicas e (ii) sobre as despesas portuárias e de estadia nas operações de exportações.

Os custos/despesas com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento da contribuição, destinadas à produção da própria matéria-prima, matéria-prima, utilizada na produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica do contribuinte, se enquadram na definição de insumos, dada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, utilizada anteriormente para fundamentar o improviso do recurso especial da Fazenda Nacional. Assim, tais custos/despesas se enquadram no inciso do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, e geram créditos da contribuição passíveis de desconto da contribuição calculada sobre o faturamento mensal.

Já as despesas portuárias e de estadia incorridas, nas operações de exportação dos produtos produzidos/fabricados, devem ter revertidas as glosas efetuadas pela Fiscalização sobre tais despesas e mantidas pelo Colegiado da Câmara Baixa.

Essas despesas não podem ser enquadradas como insumo, nem mesmo à luz do REsp nº 1.221.170/PR, tampouco em atos da RFB ou da PGFN.

Assim, deve ser reconhecido o direito do contribuinte aproveitar créditos sobre as despesas incorridas com arrendamento rural de terras de pessoas jurídicas para a produção de matéria-prima (cana-de-açúcar).

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial do contribuinte, somente para reconhecer o crédito sobre as despesas com arrendamento de terras de pessoas jurídicas.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas

