



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

**Processo n°** 13888.001886/2005-35  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3401-003.210 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de agosto de 2016  
**Matéria** COFINS  
**Embargante** CONSELHEIRO  
**Interessado** COSAN S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO E FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

EMBARGOS. OMISSÃO E OBSCURIDADE. EFEITOS INFRINGENTES.

Deve ser acolhido o Embargo que aponta omissão e obscuridade, e que leva à necessidade de apreciar preliminar e matéria de mérito que implica em revisão da decisão recorrida.

COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. CONSUMIDOS NO TRANSPORTE DE MÃO DE OBRA E DE INSUMOS E BENS PARTES DO PROCESSO DE CULTIVO E PRODUÇÃO AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE.

Fazem jus a crédito os dispêndios com combustíveis que se referem a transporte de empregados e de mão de obra na área do cultivo e colheita da cana de açúcar, transporte aéreo para aplicação de produtos na área cultivada, transporte de resíduos, transportes nas atividades de colheita e na fase de tratamento da cana e dos subprodutos da cana, antes da obtenção do produto final (açúcar ou álcool).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, acolher os embargos, com efeitos infringentes, para admitir o direito de crédito em relação aos gastos com combustíveis utilizados no transporte de empregados e de mão de obra na área cultivada, transporte de resíduos, transportes nas atividades de colheita e na fase de tratamento da cana e dos subprodutos da cana, antes da obtenção do produto final (açúcar e álcool), vencido o Conselheiro Robson José Bayerl, quanto ao transporte de empregados/mão de obra e de resíduos, e o Conselheiro Felton Moscoso de Almeida, quanto aos resíduos.

**Robson José Bayerl - Presidente.**

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Rodolfo Tsuboi, Fenelon Moscoso de Almeida e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

## Relatório

Trata o presente de Embargos ingressados nos termos do artigo 65 do RICARF em vigor, face o Acórdão n. 3401-003.066 proferido por esta turma na sessão de 26 de janeiro de 2016, cuja Ementa ficou assim redigida:

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

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

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

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS - não cumulativo e da COFINS - não cumulativo, 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 a 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 incluídos 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 do PIS - não cumulativo e da COFINS - não cumulativo 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. INTERPRETAÇÃO COMPREENSIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE PROPRIEDADE RURAL.**

O arrendamento de um prédio, assim considerado uma construção (coisa acessória), não se dá de forma independente e autônoma, mas pressupõe o

arrendamento de uma construção (coisa acessória) mais o bem imóvel sobre o qual a mesma foi erigida (coisa principal). Logo, se é lícito ao contribuinte descontar créditos com relação ao arrendamento de um todo que compreende o acessório mais o principal, acredito que não existem razões para se vedar o desconto de créditos quando se tratar de arrendamento de um bem imóvel sem acessão - coisa principal, que é parte do todo. Por isso, não há como deixar de reconhecer o direito à apuração de créditos do PIS - não cumulativo e da COFINS não cumulativo em relação as despesas de aluguel de propriedade rural.

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 do Cofins ou do Pis - não cumulativo.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL.

O direito de utilizar o crédito do PIS não cumulativo e da Cofins - não cumulativa não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Apenas os créditos do PIS não cumulativo e da Cofins não cumulativa apurados, respectivamente, na forma do art. 3º da Lei n. 10637/2992 e do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 podem ser objetos de aproveitamento para fins de compensação ou ressarcimento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Regra geral, considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa matéria que não tenha sido expressamente contestada no recurso.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas no recurso devem vir acompanhadas das provas correspondentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado dar parcial provimento ao recurso, nos seguintes termos: i) Despesas e custos relacionados às oficinas - por unanimidade de votos, parcial provimento, nos termos do voto do relator; ii) Despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana de açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar - por unanimidade de votos, provimento, nos termos do voto do relator; iii) Despesas relacionadas a armazenamento - por unanimidade de votos, provimento, nos termos do voto do relator; iv) Despesas de materiais elétricos e de materiais de construção das conta

contábeis da área agrícola - por unanimidade de votos, negou-se provimento, nos termos do voto; v) Despesas e custos com serviços de manutenção (i) das oficinas e (ii) dos armazéns pagos a pessoas jurídicas - por maioria de votos, deu-se parcial provimento, nos termos do voto, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl, que dava provimento em menor extensão; vi) Comissões e corretagens e gastos em venda e comercialização, pagas a pessoas jurídicas - por unanimidade de votos, negou-se provimento; vii) Despesas de transporte pagas a PJ - Por maioria de votos, deu-se provimento, nos termos do voto, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl; viii) Despesas com aluguel de veículos - por unanimidade, negou-se provimento; ix) Despesas com aluguel e arrendamento rural PF e PJ - por maioria de votos, deu-se parcial provimento para os valores pagos a pessoas jurídicas, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Rosaldo Trevisan e Robson José Bayerl, designado o Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira para redigir o voto vencedor; x) Despesas portuárias, despesas com armazenagem e despesas com documentação e estadias, nas operações de exportação - por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso; xi) Despesas de exportação pela proporcionalidade das receitas de exportação - por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso.

O recurso alega que houve omissão e/ou obscuridade com relação à seguinte matéria: **glosa dos gastos com combustíveis usados no transporte.**

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.

Este processo cuida de pedido de ressarcimento da contribuição social e das Declarações de Compensação a ele vinculadas, por meio dos quais a contribuinte requer, primeiramente, reconhecimento de créditos da contribuição social em comento, do regime não cumulativo (PIS ou COFINS mercado externo - nos termos do art. 3º da Lei n. 10.627/2002 e Lei nº 10.833/2003). A contribuinte alega possuir créditos no período de apuração, referentes a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior.

A auditoria fiscal propôs glosas, confirmadas pela autoridade administrativa no Despacho Decisório, que, somadas, reduziram o pretendido e solicitado pelo contribuinte DISPONÍVEL para as compensações. E concluíram não existir saldo disponível para o ressarcimento tratado neste processo. Após apreciar a manifestação de inconformidade, os Julgadores de 1º piso não acolheram as alegações da contribuinte e mantiveram as glosas fiscais. Este colegiado apreciou o recurso voluntário e, na sessão de 26 de janeiro de 2016, decidiu dar-lhe parcial provimento.

Senhores Conselheiros, proponho que analisemos a matéria questionada nos Embargos, e dessa maneira verifiquemos a existência da omissão ou da obscuridade aventada e, se admitida, passemos à apreciação do mérito. Creio que nesse andar, conjugando a decisão de admissão do recurso com a decisão de mérito da matéria, ganharemos em eficiência e objetividade.

**Matéria: glosa dos gastos com combustíveis usados no transporte.**

A autoridade fiscal firmou seu entendimento de que insumo, utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, compreende “a matéria-prima, o produto intermediário, 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, incluídos no ativo imobilizado (IN 404/04, art. 8º, § 4º c/c § 9º)”. Além desse entendimento, adotado como critério para a glosa, a autoridade fiscal glosou também as despesas relacionados a centros de custos que não estavam diretamente vinculados à produção e fabricação dos produtos vendidos. Nesse conjunto, estavam os gastos com combustíveis usados no transporte.

A contribuinte trouxe ao contraditório as razões por que defende a legalidade e correção dos créditos apurados a partir desses gastos. Em resumo:

sobre as despesas com combustíveis - que os combustíveis foram adquiridos para o transporte do produto para exportação e que são indispensáveis à atividade agroindustrial. Argumenta que não há como se negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e nos transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e, sobretudo, adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados. Sem mencionar o transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização. Em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura. E que todo esse transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos à gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel. Sem combustível, portanto, não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar. ... resta patente que os combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligados ao processo agroindustrial e, conseqüentemente, à atividade da Recorrente.

Os julgadores de 1º piso, sobre combustíveis utilizados no transporte, decidiram que a legislação equiparou os combustíveis aos demais bens considerados como insumos, desde que aqueles também sejam utilizados diretamente no processo produtivo, de fabricação do açúcar e do álcool destinado à venda. Portanto, em seu entendimento, não haveria que se falar em creditamento na aquisição de combustíveis utilizados no transporte da produção para a exportação ou mesmo da mão-de-obra utilizada no processo agrícola, como pleiteou expressamente a recorrente. A aquisição de combustíveis geraria direito a crédito apenas quando utilizado como insumo na fabricação dos bens destinados à venda. No caso, não aceitaram as alegações da contribuinte.

Essa matéria foi contraditada novamente pela contribuinte, vindo para julgamento da 2ª instância. No voto do Conselheiro relator constaram as seguintes considerações e decisões a respeito dessa matéria:

Sobre as despesas e custos relacionados às oficinas - (a) **Depreendo, portanto, que as despesas com 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 onde será fabricado o açúcar, atendem ao critério para caracterização como insumos.** (b) CONTUDO, as despesas relacionadas aos centros de custos: "Diretoria Industrial/Administração planejamento", "Manutenção Conservação Civil" e "brigada de incêndio", "Central de ar condicionado", "Serviços Auxiliares", Funcionários afastados industrial, incentivo vale transporte industrial, não têm demonstradas pela recorrente a sua característica de insumo e a sua vinculação com o processo de produção propriamente dito e com os produtos vendidos. Por falta de comprovação e previsão legal, entendo que as glosas devem ser mantidas. Proponho dar PARCIAL provimento ao recurso neste item. (GRIFOS ACRESCIDOS)

Sobre as despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana de açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar - Com a mesma razão anteriormente exposta, entendo que atendem aos critério para caracterização como insumo **as despesas e custos com 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 granulada. Proponho dar provimento ao recurso neste item. (GRIFOS ACRESCIDOS)

Como se vê, o voto tratou da matéria, propondo provimento ao recurso quanto a este ítem. Contudo, no desdobrar da sessão, faltou a apreciação dos Conselheiros sobre a seguinte parte do voto do relator, com considerações e proposição diretamente vinculadas a essa matéria. Vejamos:

Glosa das despesas de transporte pagos a PJ e dos gastos relacionados a transportes - a autoridade fiscal e os julgadores a quo decidiram que essas despesas não podem ser consideradas insumo e não podem gerar crédito na apuração da contribuição em questão. Consultei os documentos que instruem este processo, as planilhas demonstrando a apuração das receitas, as despesas e os centros de custos e, nelas, vejo dois tipos de categorias de serviços de transporte:

1º) as que se referem a transporte de empregados e de mão de obra no contexto do cultivo e colheita da cana de açúcar, transporte aéreo para aplicação de produtos na área cultivada, transporte de resíduos, transportes nas atividades de colheita e na fase de tratamento da cana e dos subprodutos da cana, antes da obtenção do produto final (açúcar ou álcool);

2º) as que se referem a transporte de produtos acabados e os serviços de transporte que não se relacionam diretamente com as atividades de cultivo, colheita e tratamento da cana de açúcar e de seus subprodutos, antes da obtenção do produto final açúcar ou álcool.

Nesse ponto, entendo que razão assiste à recorrente quando se trata da primeira categoria acima, de gastos e custos agrícolas, pois elas se referem a serviços e insumos necessários ao processo de produção da cana e seus derivados, e também transporte de pessoal no âmbito das colheitas, e, a meu ver, guardam relação direta com a produção de cana de açúcar. Mas entendo que razão não lhe assiste quanto ao segundo grupo de despesas acima indicado, pois não guardam relação direta com o processo de produção da cana, de seus derivados, e também com a fabricação de açúcar e álcool. Entendo que a glosa deve ser mantida para essa segunda categoria, pois não se trata de insumo necessário tendo em vista as especificidades do processo da colheita de cana de açúcar, nem se enquadram na previsão para obtenção de créditos a partir de despesas de transporte. Proponho dar PARCIAL provimento ao recurso neste aspecto.

A meu ver, o texto do Acórdão recorrido traz obscuridade que deve ser sanada, para que fique expresso e julgado o entendimento de que os gastos com combustíveis usados no transporte podem gerar crédito nos termos que constam do voto, o que justificam dar parcial provimento ao recurso voluntário neste item. Por essas razões, proponho seja admitido,

conhecido e apreciado este Embargo, e no mérito passe a constar do Acórdão recorrido o entendimento favorável ao provimento PARCIAL do recurso neste item.

### CONCLUSÃO FINAL

Seja acolhido o Embargo para dar PARCIAL provimento ao recurso voluntário na matéria **glosa dos gastos com combustíveis usados no transporte**, e que essa decisão altere o que consta como dispositivo conclusivo do Acórdão recorrido, com efeitos infringentes, cuja Ementa passa ser acrescida do seguinte:

COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. CONSUMIDOS NO TRANSPORTE DE MÃO DE OBRA E DE INSUMOS E BENS PARTES DO PROCESSO DE CULTIVO E PRODUÇÃO AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE. Fazem jus a crédito os dispêndios com combustíveis que se referem a transporte de empregados e de mão de obra no contexto do cultivo e colheita da cana de açúcar, transporte aéreo para aplicação de produtos na área cultivada, transporte de resíduos, transportes nas atividades de colheita e na fase de tratamento da cana e dos subprodutos da cana, antes da obtenção do produto final (açúcar ou álcool).

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator