



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

Processo n° 10880.723861/2013-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.737 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria COFINS e PIS
Recorrente COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2010

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.

AQUISIÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR POR EMPRESA VENDEDORA CUJO CNAE NÃO CONSTA ATIVIDADE AGROPECUÁRIA.

O fato da empresa vendedora não possuir CNAE relativo a atividade agropecuária não impede que pelos compradores sejam aproveitados créditos sobre eventuais produtos agropecuários por ela vendidos.

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados diretamente no processo industrial, como aqueles que alimentam as máquinas agrícolas e que transportam os insumos, peças de manutenção e as próprias máquinas, desde que essenciais à atividade.

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados.

CRÉDITO SOBRE DESPESAS DE CAPTAÇÃO E TRATAMENTO DE ÁGUA PARA UTILIZAÇÃO NA LAVOURA.

A captação e tratamento da água para utilização da lavoura é essencial para a fase agrícola da atividade industrial da Recorrente, razão pela qual deve ser concedido o crédito a elas referentes.

CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM TRATAMENTO DAS ÁGUAS RESIDUAIS UTILIZADAS NA LAVAGEM DA CANA.

Os Serviços de laboratório agrônômico por meio do qual se aferem aspectos do solo e da cana, para que se possa por sua vez conhecer detalhes das características da matéria prima a ser utilizada no processo industrial revela-se essencial à fase agrícola do processo industrial, razão pela qual deve ser revertida a glosa para que seja concedido o crédito a elas referentes.

SERVIÇO DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS. PRODUÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL.

O tratamento de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita e da etapa industrial de produção de canadeaçúcar e álcool.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL E LIMPEZA OPERATIVA.

Os serviços de manutenção agrícola e industrial, bem como aquilo que é denominado por "limpeza operativa" inclusive e especialmente realizados nas balanças de cana revelam-se essenciais à fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam mantidos os créditos.

CUSTOS DE ARMAZENAGEM DE PRODUTOS ACABADOS APÓS A PRODUÇÃO. OPERAÇÃO DE VENDA.

Os custos de armazenagem do açúcar e do álcool, após a sua produção, subsumem-se ao conceito de operação de venda, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam concedidos os créditos.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados

insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

ABUSIVIDADE DE MULTA FISCAL - SUMULA CARF 02.

É vedado ao CARF analisar a validade de leis em vigor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre Carregamento/Reboque de Cana, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Picada, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Corte Mecanizado Cana Administrada, Corte Mecanizado Cana Fornecedores, Desenvolvimento Agrônomo, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina de Implementos, Outras Culturas Agrícola, Projeto Sorgo, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Mecanizado, Reboque de Cana, replanta Cana Soca, Serviços de Fornecedores de Cana, Transporte Cana, Trato Cana, Trato Planta, Trato da Soca e Vinhaça, despesas com arrendamento agrícola, despesas de óleo diesel utilizado na fase agrícola, bens e serviços inseridos no centro de custo agrícola, captação e tratamento da água para utilização da lavoura, serviços de laboratório agrônomo por meio do qual se aferem aspectos do solo e da cana, serviços de manutenção agrícola e industrial, limpeza operativa das máquinas, inclusive manutenção das balanças de cana, custos de armazenagem do açúcar e do álcool, peças e componentes de máquinas agrícolas, embalagens de transporte, acessórios para rolamentos, anéis de vedação, barras metálicas, borrachas, cabos de aço, chapas metálicas, cabos diversos, conexões diversos, compressores diversos, filtros, gaxetas, guinchos, mancal, mangueiras e tubos, perfis metálicos, plásticos, pregos, rebits, retentores, rolamentos, tecidos e tubos, produtos químicos utilizados no laboratório agrônomo, transporte de produtos acabados para armazenagem e posterior embarque, transporte de funcionários dentro da unidade fabril, depreciações dos centros de custos agrícolas, depreciações de centro de custos agrícolas, depreciações de esmerilhadeiras, talhas, agitadores, amostradores, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, carretas, centrifugadores, densímetros, defibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, lavadores, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tornos, transeptores, veículos, etc vinculados aos centros de custos: armazém de açúcar interno, águas residuais, balança de cana, central de ar comprimido, expedição, higiene e medicina do trabalho, instrumentação, laboratório industrial e microbiológico, laboratório de meristema, laboratório de teor de sacarose, lavador de veículos e borracharia, manutenção mecânica, oficina elétrica, oficina mecânica, posto de abastecimento, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledé em relação ao creditamento de transporte de produtos acabados para armazenagem e posterior embarque e os Conselheiro Walker Araújo, Jorge Lima Abud, Muller Nonato Cavalcanti Silva em relação ao transporte de funcionários dentro da unidade fabril. Os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Paulo Guilherme Derouledé votaram pelas conclusões quanto ao crédito sobre despesas de armazenagem, por entenderem ser desnecessária a vinculação a operações de venda.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Derouledé (Presidente), Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corintha Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Müller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de **Auto de Infração** lavrado em razão de lançamento de COFINS e de PIS referente a fatos ocorridos em 2009, originados em fiscalização de compensações e ressarcimentos de créditos das citadas contribuições apuradas no regime não cumulativo.

A Recorrente atua, preponderantemente, no campo de fabricação de açúcar e álcool para uso carburante.

Analisando os arquivos magnéticos apresentados pela empresa, a fiscalização admitiu que muitos dos itens constantes nas planilhas não estão de acordo com as normas que permitem a apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resultando em uma série de glosas que podem ser assim sintetizadas:

AGRÍCOLA. Arrendamento agrícola, Revenda de óleo diesel, Centro de custos identificados, Centro de Custo Agrícola, Centro de Custo não ligado à produção, Centro de custo "não é ins prod ccc", Centros de custos não identificados, Agrícola SCC, Combustível não prod, Graxas e lubr não util prod, embalagens, insumos indiretos, não insumo prod, prod quimico não prod, transp interno, portuárias. Notas fiscais ME, Centros de Custos e descrição do Grupo de mercadorias sem identificação, Sem identif, energia, não é locação, depreciação

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva na qual argumentou que os créditos são referentes a bens e serviços utilizados no seu processo produtivo, ainda que na fase agrícola, razão pela qual se configuram insumos essenciais a produção do açúcar e do álcool.

Argumenta que os CRÉDITOS DE ARRENDAMENTO AGRÍCOLA das propriedades rurais utilizadas para o plantio da cana equivale ao de locação urbana.

Defende a utilização do CRÉDITO SOBRE O ÓLEO DIESEL sob o argumento de que é utilizado em maquinário agrícola utilizado na fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool.

Quanto à utilização dos créditos de devoluções de óleo diesel, sustenta que trata-se de um produto de tributação monofásica e que há direito à manutenção do crédito.

Que as despesas das atividades de laboratório são essenciais para o correto cultivo da cana e para a perfeita industrialização da mesma.

Que todos os insumos são ligados de forma essencial à produção do açúcar e do álcool.

Que o frete pago na aquisição de insumos, na transferência de produtos em elaboração ou para colocação dos produtos acabados no estabelecimento vendedor são custos para a produção.

Que os custos com combustíveis para transporte de resíduos e passageiros são essenciais ao processo produtivo.

Que as despesas de energia elétrica foram realizadas em estabelecimentos da contribuinte, com direito a crédito.

Que o aluguel e condomínio são créditos em razão de serem utilizadas nas atividades da empresa, pouco importando, segundo a Recorrente, se a atividade exercida no local é industrial, comercial ou administrativa.

Sobre os créditos relativos à depreciação das máquinas agrícolas, sustentou que a atividade agrícola é parte integrante do processo produtivo.

Insurge-se contra a multa de 75%, sob o único argumento de que seria desproporcional e irrazoável e requer diligência.

Sobreveio o Acórdão da DRJ que, sinteticamente, apenas considerou como insumos aquilo que sofrem alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em formação.

Apresentado Recurso Voluntário no qual foram reiterados os argumentos da impugnação.

O processo foi convertido em diligência com o objetivo de:

"1. identificar a natureza (descrição do serviço ou bem adquirido, sua finalidade, local de aplicação) dos itens abaixo glosados, especificando a conta contábil a que se refere;

*2. Ademais, no que concerne aos centros de custos agrícolas, item IV Glosas, 61.1. cc agrícolas, do Termo de Verificação Fiscal, deve ser realizada a **separação** entre os **custos dos bens e dos serviços aplicados diretamente na produção agrícola;***

*3. No que se refere aos custos indiretos de produção agrícola e industrial, item V Glosas, 6.1.2 cc não lig prod, 6.1.3 não é ins prod ccc, 6.2.5 insumos indiretos, 6.2.6 não insumo prod, do Termo de Verificação Fiscal, informar se eles **integram** os **custos dos insumos de produção;***

*4. Em relação aos serviços de transportes nas compras, item IV Glosas, 6.2.8 transporte interno, do Termo de Verificação Fiscal, a **separação** entre os serviços de transportes de insumos de produção dos demais serviços de transportes (máquinas, equipamentos, trabalhadores, etc.);*

*5. Em relação aos produtos químicos, item IV Glosas, 6.2.7 prod químico não prod, do Termo de Verificação Fiscal, informar se eles foram **aplicados** na área de produção **agrícola**, no setor **fábril** ou **fora** desses setores;*

6. Nos encargos de depreciação, , item IV Glosas, 7.2 não utiliz prod, do Termo de Verificação Fiscal, informar se os bens foram **registrados no ativo imobilizado** ou não, assim como se são bens de produção ou utilizados nas demais atividades da empresa.

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

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

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

A Recorrente manifestou-se acerca do referido laudo às e-fls. 11.041 e seguintes, discorrendo sobre cada glosa, no que assim pode ser sintetizado:

Em relação ao conceito de insumos, a Recorrente sustenta que rege-se pela essencialidade e relevância, razão pela qual todos os bens apresentados gerariam créditos.

Quanto à diligência, afirma que as planilhas que acompanharam o Termo de Verificação Fiscal não colaboram para a solução do problema, havendo muitas despesas dentro de um mesmo centro de custos.

No que diz respeito às despesas alocadas em "Agrícolas", a Recorrente sustenta que os valores que supostamente apenas transitaram pelo passivo efetivamente devem ser computadas como custo.

Insurge-se contra o fato da fiscalização haver partido da premissa de que o processo produtivo apenas tem início com a transformação da cana de açúcar no engenho, excluindo toda a área agrícola do processo produtivo, sustentando que todos os bens e serviços das etapas produtivas devem ser consideradas no processo produtivo, inclusive os centros de custo mencionados como administração e alojamento agrícola

Alega que os centros de custo "7.1.1. c c agrícola, 7.1.2 cc não lig prod, 7.1.3 não é ins prod ccc", 7.2 Centros de Custos não identificados, 7.2.5 insumos indiretos, 7.2.6 não insumo prod, 7.2.7 transporte interno e 7.2.8 portuarias – NOTAS FISCAIS ME, 8.2. Depreciação- não utiliz prod" integram o processo produtivo da Recorrente.

Defende que o centro de custo "7.1.1. c c agrícola", em relação ao qual a Diligência determinou a separação entre os custos dos bens e dos serviços aplicados diretamente na produção agrícola, são aplicados diretamente na produção agrícola, eis que são peças ou serviços utilizados na produção agrícola.

Entende que os itens constante do centro de custo "7.1.1 cc não lig prod" são relativos armazens, tratamento de águas residuais, serviços com laboratórios de análises de solo, material de manutenção de máquinas, e balanças, que segundo a Recorrente integram o processo produtivo.

Defende que o centro de custo "7.1.3 não e ins prod ccc", tratado pela própria fiscalização como peças de máquinas agrícolas ou serviços de coleta e transporte de resíduos e lixos gera crédito por integrar o processo produtivo.

Sustenta que o centro de custo "7.2.5 insumos indiretos" geram créditos eis que referem-se a produtos utilizados nas edificações da indústria (barras, chapas, tubos metálicos, perfis estruturais metálicos) ou de pequenos componentes de veículos como rolamentos rebites e grampos.

Argumenta que o centro de custo "7.2.6 não insumo prod" geram créditos eis que são materiais de laboratório ou produtos químicos para análise ou tratamento de água e transformadores, e para limpeza de equipamentos industriais

Aduz que o centro de custo "7.2.7 transporte interno", que a diligência determinou que fossem separados os transportes de insumos dos demais transportes, a Recorrente entende que tratam-se de despesas com o transporte do açúcar dentro das diversas instalações da usina.

Afirma que o centro de custo "8.2 não utiliz prod" refere-se a máquinas como esmerilhas, talhas, agitadores, amostra, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, carretas, centrifugadores, densímetros, desfibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, lavadores, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tornos, transceptores, veículos, etc. (...)" (fl. 29 do TVF)

Em relação a estes itens, a Resolução que determinou a diligência determinou a apuração se foram registrados no ativo imobilizado ou não, assim como se são bens de produção ou utilizados nas demais atividades da empresa. ESTA INFORMAÇÃO NAO EXISTE.

A Recorrente reitera os argumentos acerca de bens e serviços que não foram objeto da diligência.

- I. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA - ITEM 2.
- II. DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE CANA - ITEM 3
- III. ÓLEO DIESEL UTILIZADO NAS MÁQUINAS AGRÍCOLAS E CAMINHÕES
- IV. CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - AGRÍCOLA
- V. CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - COMBUSTÍVEL DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS - COMB N PROD.
- VI. CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - LUBRIFICANTES E GRAXAS.
- VII. CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - EMBALAGEM DE TRANSPORTE.
- VIII. CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - DESPESAS PORTUÁRIAS para armazenamento de açúcar e alcool produzido.

- IX. ENERGIA consumidas em 2010 mas cujas notas foram emitidas em 2011.
- X. ALUGUEL DE BENS utilizados na fase agrícola.
- XI. GLOSAS DE DEPRECIAÇÃO de bens utilizados na área agrícola.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad. Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso é tempestivo, a matéria é de competência do presente colegiado razão pela qual dele conheço.

2. Mérito

Sinteticamente, trata-se de Recurso Voluntário no bojo do qual analisa-se o direito à glosa de créditos de PIS e de COFINS não cumulativos, na produção de álcool e açúcar, bem como da imposição de multa.

2.1. Conceito de CUSTO e DESPESA e o creditamento de PIS e COFINS

Em seu tópico "III O DIREITO" a Recorrente discorre acerca do conceito de insumos e o direito aos creditamento.

2.2. Conceito de CUSTO e DESPESA e o creditamento de PIS e COFINS.

Acerca do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o recente voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

"Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção

de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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 incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

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

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

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE

PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. 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.*

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

*"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

*Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para 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.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de

bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

*2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.*

Com base nestas premissas, o julgador afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeira produtiva, seja por imposição legal.

A partir das considerações acima, afasto a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos da contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."

Estabelecidas estas premissas, é de se iniciar a análise dos pontos controvertidos.

2.3. Despesas agrícolas (item III.1 do RV)

As referidas "despesas agrícolas", conforme o TVF (e-fls. 62) são gastos incorridos nas atividades agrícolas da empresa, *verbis*:

"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 de Cana, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Picada, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Corte Mecanizado Cana Administrada, Corte Mecanizado Cana Fornecedores, Desenvolvimento Agrônomo, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina de Implementos, Outras Culturas Agrícola, Projeto Sorgo, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Mecanizado,

Reboque de Cana, replanta Cana Soca, Serviços Auxiliares, Serviços de Fornecedores de Cana, Serviços, Habitação, Transporte Cana, Trato Cana, Trato Planta, Trato da Soca e Vinhaça."

O próprio TVF afirma que a motivação da realização das glosas é o fato delas serem referentes à lavoura de cana de açúcar, *verbis*:

"Verifica-se que todos 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." (e-fls 63. Grifos não constantes do original)

Tratando-se de uma empresa que se dedica ao cultivo da cana de açúcar para a fabricação do açúcar e do álcool, portanto agroindustrial, aliás, em conformidade com o seu contrato social e com o laudo técnico trazido aos autos, os bens e serviços da fase agropecuária devem ser admitidos como custos da atividade produtiva.

Análise análoga foi realizada por este colegiado no dia 25.09.2018 quando do julgamento do já referido processo 10880.733462/2011-63, ocasião na qual foi reconhecido o direito a crédito relativo a fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool.

Mantendo o entendimento já esposado no supra referido julgamento, admite-se que a glosa imposta pela fiscalização deve ser revertida em relação aos bens e serviços vinculados aos centros de custo: Carregamento/Reboque de Cana, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Picada, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Corte Mecanizado Cana Administrada, Corte Mecanizado Cana Fornecedores, Desenvolvimento Agrônômico, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina de Implementos, Outras Culturas Agrícola, Projeto Sorgo, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Mecanizado, Reboque de Cana, replanta Cana Soca, Serviços de Fornecedores de Cana, Transporte Cana, Trato Cana, Trato Planta, Trato da Soca e Vinhaça,

Entendo que faz direito ao crédito os bens e serviços vinculados aos centros de custo administração, alojamento agrícola, serviços auxiliares e serviços habitação.

2.4. Despesas com Arrendamento Agrícola (item III.2 do RV)

Em relação às despesas com arrendamento agrícola realizadas por empresas dedicadas à agroindústria, já é pacífico neste Colegiado o entendimento de que tratam-se de insumos, merecendo destaque o Acórdão n. 3403-002.318, proferido em 25.06.2013, de relatoria do I. Conselheiro Ivan Alegretti; e que perdura atual, conforme ilustra o já mencionado acórdão 3302.005.844 proferido no processo 10880.733462/2011-63, segundo o qual 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.

Por estes motivos, entende-se que o arrendamento de imóveis rurais de pessoas jurídicas e de coligadas se caracterizarem como custos essenciais do processo produtivo, devendo ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

2.5. Créditos de despesas com Óleo diesel (item III.4.4 do RV, item 4 do TVF)

A Recorrente insurge-se contra a glosa de créditos por ela apurados em razão do combustível haver sido utilizado na fase agrícola, o que faz a partir da premissa de que a fase agrícola não comporia o processo produtivo, e que a industrialização dos produtos finais utilizaria apenas o vapor obtido da queima do bagaço da cana e de eletricidade, *verbis*:

"Composta por notas fiscais de venda de óleo diesel, que são descontadas dos créditos nas aquisições de óleo diesel, devido à impossibilidade da identificação no momento da aquisição do óleo. A empresa adquire óleo diesel de acordo com as notas fiscais de entrada constantes na planilha "Notas Fiscais" e, revende parte desse combustível, emitindo notas fiscais de saída com CFOP 5656 ou 6656 (venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados ao consumidor ou usuário final).

O óleo diesel é combustível consumido pelas máquinas agrícolas, na cultura da cana de açúcar, e pelos caminhões, no transporte desta até a usina, portanto não é combustível utilizado na produção do açúcar e do álcool. A indústria utiliza-se do vapor d'água, gerado com a queima do bagaço da cana para mover picadores, desfibradores, moendas, destilarias, etc, bem como de energia elétrica necessária em vários setores da indústria.

Dessa forma as aquisições de óleo diesel foram glosadas na planilha "Nota Fiscal" e como consequência não foram consideradas as deduções na base de créditos dos totais da planilha "óleo diesel".

Com fundamento no Laudo Técnico a Recorrente alega a essencialidade do óleo diesel na fase agrícola do processo produtivo, eis que ele é o combustível que movimenta as máquinas agrícolas em geral e os caminhões necessários ao cultivo e colheita da cana, o que somente pode ser desconsiderado na hipótese de se desconsiderar a fase agrícola como fase do processo produtivo.

Efetivamente, geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados diretamente no processo industrial, como aqueles que alimentam as máquinas agrícolas e que transportam os insumos, peças de manutenção e as próprias máquinas, desde que essenciais à atividade, razão pela qual é de se dar provimento ao Recurso Voluntário, no que diz respeito a este ponto.

2.6. Créditos de devoluções de óleo diesel (item III.4 do RV)

A Recorrente insurge-se contra o fato da fiscalização haver glosado os créditos oriundos da devolução de óleo diesel, sob o argumento de que se trataria de produto de tributação monofásica, amparando-se no artigo 3º, parágrafo 18 da Lei n. 10.833/03, que por sua vez afirma:

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

(...)

§18. O crédito, na hipótese de devolução dos produtos de que tratam os §§1º e 2º do art. 2º desta Lei, será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução do mês.

Com fundamento em tal dispositivo legal, a DRJ entendeu que "Em suma, se não houve tributação na operação de revenda do óleo diesel, não há que se falar em alíquota incidente na venda para cálculo de eventual crédito na devolução"

A Recorrente sustenta que o artigo 17 da lei n. 11.033/2004, editada um ano depois, autorizaria sua pretensão nos seguintes termos:

"Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção e alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações."

Contudo, como bem ressaltado pela DRJ, se o produto não está sujeito à tributação na revenda praticada pela contribuinte, por se tratar de tributação monofásica, sua devolução não dará direito a crédito, e se não houve tributação na operação de revenda do óleo diesel, não há de se falar em alíquota incidente na venda para cálculo de eventual crédito da devolução.

Efetivamente, o mencionado artigo 17 da Lei 11.033/2004 aplica-se tão somente aos contribuintes beneficiários do regime REPORTE e em relação à venda do óleo diesel, enquanto o caso ora sob exame diz respeito à devolução de revenda anteriormente realizada.

Por estes motivos é de se aplicar o parágrafo 18 do artigo 3º da já mencionada lei 10.833/2003, razão pela qual voto no sentido de, em relação a este ponto, negar provimento ao Recurso Voluntário.

2.7. Glosas realizadas por Centros de Custo.

Quando da fiscalização foram glosados créditos com base em centros de custos, verbis:

"Foram selecionados os itens vinculados a centros de custos que não estão ligados diretamente com a produção, não podendo ser considerados bens e serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e álcool. São aquisições utilizadas na área agrícola, setores administrativos da empresa ou de apoio, não ligados diretamente com a fabricação dos produtos destinados à venda."

Estes centros de custos serão analisados individualmente a partir deste momento.

2.7.1. Créditos de notas fiscais e notas fiscais ME. (Item III.5 do RV)

A Recorrente insurge-se contra a desconsideração, pela fiscalização, de créditos relativos a bens e serviços empregados na atividade agrícola, ou seja, insumos do processo produtivo, que serão a seguir detalhados.

2.7.1.1. Centro de Custo Agrícola (CC Agrícola - Item III.4.5.1 do RV e 7.1.1 do TVF)

Neste centro de custo foram glosadas despesas vinculadas a diversos centros de custos referentes à fase agrícola, resumidamente 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, que a fiscalização e a DRJ entenderam não compor o processo produtivo.

Partindo-se da premissa de que tratam-se de bens e serviços ligados à fase agrícola, em conjunto com a premissa de que a fase agrícola compõe o processo produtivo da Recorrente, o que se faz com fulcro no Laudo Técnico, razão pela qual não há como negar o direito de utilização do crédito a eles referentes, para dar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito a este argumento.

2.7.1.2. Centro de Custo não ligado à produção. Item "6.1.2 - cc não lig prod"

A fiscalização lavrou o Auto de Infração glosando despesas sob alegação de que não estariam ligadas diretamente à produção, como:

"administração, almoxarifado, recebimento, assistência social, expedição, incentivo vale transporte, águas residuais, armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno, balança de cana, borracharia, captação de água, central de ar comprimido, laboratório industrial / microbiológico, laboratório de meristema, laboratório teor sacarose, limpeza operativa, manutenção conservação civil, manutenção mecânica oficina elétrica, oficina mecânica e tratamento de água"

A DRJ glosou as despesas ligadas a estes custos, seja em razão de serem custos administrativos como de serem despesas não ligadas diretamente à produção de açúcar e álcool.

Acerca deste tópico é necessário dividir em espécies e estabelecer algumas premissas.

2.7.1.2.1. Custos Administrativos: Administração, almoxarifado/recebimento, assistência social, expedição, incentivo vale transporte e administração de pessoas.

Estes custos, por dizerem respeito à área administrativa e pelo fato da Recorrente não haver de desincumbido do ônus de demonstrar a essencialidade ao processo produtivo, não geram créditos, razão pela qual deve ser mantida a glosa.

2.7.1.2.2. Captação e tratamento da água para utilização na lavoura e na lavagem da cana.

A captação e tratamento da água para utilização da lavoura é essencial para a fase agrícola da atividade industrial da Recorrente, razão pela qual deve ser revertida a glosa para que seja concedido o crédito a elas referentes.

2.7.1.2.3. Tratamento das águas residuais utilizadas na lavagem da cana.

O tratamento das águas residuais utilizadas na lavoura de cana é relevante à fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool que, inclusive, decorre de imposição legal, razão suficiente para que seja revertida a glosa e concedido o crédito a elas referentes, tratamento de Efluentes, Parecer Normativo 02/2018.

2.7.1.2.4. Serviços de laboratório agrônômico que afere aspectos do solo e da cana, para que se possa conhecer detalhes das características da matéria prima.

Os Serviços de laboratório agrônômico por meio do qual se aferem aspectos do solo e da cana, para que se possa por sua vez conhecer detalhes das características da matéria prima a ser utilizada no processo industrial revela-se relevante à fase agrícola do processo industrial, razão pela qual deve ser revertida a glosa para que seja concedido o crédito a elas referentes.

2.7.1.2.5. Serviços de manutenção agrícola e industrial e limpeza operativa das máquinas, inclusive manutenção das balanças de cana.

Os serviços de manutenção agrícola e industrial, bem como aquilo que é denominado por "limpeza operativa" inclusive e especialmente realizados nas balanças de cana revelam-se essenciais à fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam mantidos os créditos.

2.7.1.3. Custos de armazenagem de produtos acabados, após a produção, na operação de venda.

Os custos de armazenagem do açúcar e do álcool, após a sua produção, subsumem-se ao conceito de operação de venda, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam concedidos os créditos.

2.7.1.4. Peças e componentes de máquinas agrícolas (Item 6.1.3 "não é ins proc cc" parágrafo 73 do RV e Item 6.2.1 - "Agrícola scc" parágrafo 75 do RV)

As peças e componentes que integram este centro de custos são utilizadas em na lavoura razão pela qual é de se manter os créditos.

2.7.2. Glosas de créditos em relação a Embalagens "6.2.4 - embalagens" parágrafo 83 do Recurso Voluntário.

A autoridade fiscal não considerou os créditos referentes a embalagens.

A Recorrente argumenta que as embalagens são custos indispensáveis à produção da Recorrente, enquadrando-se no conceito de insumos de que tratam as leis 10.637/02 e 10.833/03.

Efetivamente, este Colegiado possui entendimento de que "... no âmbito do regime não cumulativo, independente de serem de apresentação ou transporte, os materiais de embalagem utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição geram créditos básicos das referidas contribuições." merecendo transcrição fragmento do lapidar voto proferido nos autos do processo 13804.002611/2005-00 no qual foi proferido o Acórdão 3302-005.548. Rel. Cons. Paulo Guilherme Déroulède, Sessão de 19 de junho de 2018.

"Por sua vez, a recorrente aduz que tanto as embalagens de transporte quanto de apresentação e que a distinção não se presta para aferição da possibilidade de creditamento.

Venho fazendo distinção entre embalagens destinadas meramente ao transporte daquelas destinadas não só ao transporte, mas também à manutenção da qualidade do produto a ser vendido. Porém, curvo-me ao entendimento deste colegiado, que, reiteradamente, vem adotando a posição majoritária de conceder créditos sobre materiais de embalagem destinados também a transporte, bem como outras turmas julgadoras deste conselho e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Neste sentido, citam-se os acórdãos abaixo:

Acórdão nº 3302004.890:

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

Acórdão 3201003.454:

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

Acórdão nº 3402004.880:

CRÉDITO. PALLETS DE MADEIRA PARA TRANSPORTE. AQUISIÇÃO E REPAROS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda, de modo que é indispensável e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está relacionado à atividade da Recorrente, dando direito ao crédito como insumo do processo produtivo.

Acórdão nº 9303006.068:

COOPERATIVA PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "PALLETS" DE MADEIRA. PLÁSTICO DE COBERTO. FILME PLÁSTICO DO TIPO "STRETCH". PROCESSO DE "PALLETIZAÇÃO". DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado.

Assim, os "pallets" utilizados para armazenagem e movimentação das matérias primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, devem ser considerados como insumos. Da mesma forma, os materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo "stretch" são insumos pois indispensáveis ao adequado armazenamento e transporte das mercadorias produzidas pela Contribuinte, face ao tamanho reduzido das embalagens.

De fato, a distinção entre embalagens de apresentação e embalagens de transporte é própria do IPI e importa na caracterização da ocorrência ou não da operação de industrialização e definição da incidência do IPI quando condicionada à forma de embalagem (artigo 3º da Lei nº 4.502/1964), ou seja, situações que em nada se assemelham à tratada nas legislações do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos. Salienta-se que a legislação do PIS/Pasep e Cofins quando quis utilizar definições do IPI o fez expressamente, como no §3º do artigo 10 da Lei nº 11.051/2004:

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas: (Vigência)

[...]

§ 3º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se os conceitos de industrialização por encomenda do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Por outro lado, as INs SRF nº 247/2002, artigo 66, e nº 404/2004, artigo 8º, ao disporem sobre o conceito de insumo, não distinguiram embalagem para apresentação de material para transporte.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter a glosa sobre gás nitrogênio, tambores de aço TF, baldes de aço, etiquetas adesivas, lacres metálicos, tambores de aço de tampa removível, sacos plásticos, tamboretas plásticas, bombonas plásticas, fio de nylon, estrados de madeira (pallets) e caixas de papelão, mencionados no Quadro VII Insumos Glosados da efl. 474."

Assim, conclusivamente, é de se dar provimento ao presente Recurso Voluntário para no que diz respeito ao aproveitamento dos créditos de embalagens.

2.7.3. Glosas de créditos em relação ao item "6.2.5 - insumos indiretos" parágrafo 88 do Recurso Voluntário.

A Recorrente sustenta direito a crédito referentes a diversos itens que foram glosados pela fiscalização, sob o argumento de que são empregados em maquinários e equipamentos utilizados no processo produtivo.

"acessórios para rolamentos, anéis de vedação, barras metálicas, borrachas, cabos de aço, chapas metálicas, cabos diversos, conexões diversos, compressores diversos, filtros, gaxetas, guinchos, mancal, mangueiras e tubos, perfis metálicos, plásticos, pregos, rebites, retentores, rolamentos, tecidos e tubos."

Efetivamente, todos estes bens estão relacionados diretamente ao processo produtivo ou relacionados a máquinas essenciais ao processo produtivo, razão pela qual em relação a ele deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

2.7.4. Glosas de créditos em relação ao item "6.2.7 - prod químicos não prod", parágrafo 96 do Recurso Voluntário e parágrafo 24 da manifestação pós diligência.

A Recorrente sustenta que os produtos químicos de que trata este item são ligados ao processo produtivo eis que se destinam diretamente ao processo produtivo, com maior intensidade na fase agrícola, o que se encontra corroborado no Laudo Técnico.

Os Serviços de laboratório agrônômico por meio do qual se aferem aspectos do solo e da cana, para que se possa por sua vez conhecer detalhes das características da matéria prima a ser utilizada no processo industrial revela-se essencial á fase agrícola do processo industrial, razão pela qual deve ser revertida a glosa para que seja concedido o crédito a elas referentes.

2.7.5. "Serviços de transporte de carga pessoa jurídica" - item 6.2.8 do Auto de Infração - transporte interno e item 6.2.9 do Auto de Infração- portuárias - notas fiscais ME. Parágrafo 98 do Recurso Voluntário.

A Recorrente insurge-se contra a desconsideração dos créditos relativos a dois itens que serão tratados a seguir.

O item 6.2.8. "transporte interno" por sua vez foi assim tratado no Auto de Infração:

"6.2.8 transporte interno

Notas fiscais identificadas em "descrição grupo mercadoria" serviços transporte de carga pessoa jurídica e constando como materiais: serviço de frete depósito mi e diárias de caminhões usina me. As despesas são pagamentos de diárias de caminhões, sem previsão legal para apropriação de créditos. Existe direito ao crédito quando se tratar de fretes ligado necessariamente a uma operação de venda, que não é o caso. Dessa forma, a movimentação de mercadorias entre os estabelecimentos, ou de produtos acabados dentro da indústria, não geram créditos."

Em relação ao item "6.2.8 transporte interno", é importante destacar que se trata de um dos "centros de custos não identificados" e que dizem respeito tanto a fretes de insumos como a frete na operação de venda, movimentação de mercadorias entre estabelecimentos ou de produtos acabados.

O item 6.2.8 *transporte interno*", foi objeto de menção no Relatório de Diligência que assim concluiu:

As glosas "6.2.8 transporte interno" ("4") trata-se de empresas prestadoras dos serviços de transporte do açúcar para exportação ou para o mercado interno. A razão da glosa é a identificação feita pela Cosan de pagamentos de diárias de caminhões, diferentemente das despesas do transporte do açúcar na operação de venda identificadas como "serviço frete rodoviário me pj" ou "serviço frete rodoviário mi pj", estas não glosadas. Essas diárias de caminhões na usina são pagas para transporte do açúcar dentro das diversas instalações da usina, como por exemplo para armazenagem. Portanto, trata-se de serviços de transportes do produto acabado, geralmente para o seu armazenamento e posterior embarque para envio aos destinatários das vendas. (destaques nossos)

Tratando-se, portanto, de serviços de transportes de produtos acabados para armazenamento e posterior embarque, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

2.7.6. Transporte de funcionários (item 113 do Recurso Voluntário)

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente sustenta o direito ao crédito em relação ao transporte de empregados (item 113 do Recurso Voluntário) No que diz respeito a este ponto, vale destacar o Voto Vencedor elaborado pelo I. Conselheiro Diego Weis Junior no Acórdão 3302-005.844, no dia 25 de setembro de 2019, que adoto e transcrevo.

"Na mesma toada, os gastos com transporte de funcionários entre os diferentes pontos da unidade produtiva da recorrente se afiguram como essenciais ao processo produtivo, vez que viabilizam a realização das atividades necessárias ao fabrico em suas diferentes etapas. No mesmo sentido se concluiu ao analisar o transporte de funcionários dentro da unidade fabril

sob a ótica da relevância do gasto ao processo produtivo da recorrente. Isso porque, a disponibilização da mão de obra no local onde é necessária para a realização da produção afeição-se imprescindível à qualidade e capacidade produtiva da Recorrente."

Pelos motivos já expostos, é de se dar provimento ao Recurso Voluntário neste aspecto.

2.7.7. Aquisição de fertilizantes, combustíveis, transporte de resíduos e passageiros (item 6.3.1 - "sem identif", item 114 do Recurso Voluntário).

Este item diz respeito as despesas sem identificação. Algumas das quais foi possível vislumbrar a sua natureza pela razão social do fornecedor, mas outras não, conforme evidenciado no Auto de Infração.

"6.3.1 sem identif

As despesas sem a possibilidade de identificação não foram aceitas. Através da razão social do fornecedor foi possível manter as aquisições de produtos químicos utilizados na produção, bagaço de cana, levedura e transportes de açúcar e álcool. Foram glosadas as demais despesas sem possibilidade de identificação ou por se tratar de aquisições de fertilizantes, combustíveis, transportes de resíduos e passageiros, que foram objeto de glosas nas análises descritas anteriormente."

A Recorrente argumenta que são todas despesas inerentes ao processo produtivo do açúcar e do álcool, inclusive da fase agrícola, mas deixou de demonstrar a sua essencialidade e indispensabilidade ao processo produtivo, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito a estes pontos suscitados.

2.7.8. Custos de Energia. (rubricas 6.3.2 e rubrica 6.4.1 não é locação - Parágrafo 115 do RV)

A rubrica 6.3.2 diz respeito à inclusão na base de cálculo dos créditos de notas fiscais emitidas em 2011 de despesas ocorridas em 2009, que não foram contabilizadas tempestivamente.

"Foram incluídas na base de cálculo dos créditos notas fiscais emitidas pela empresa Cosan S/A Bioenergia – CNPJ 07.362.852/0004-10, localizada na Rua do Engenho s/n – Área de Cogeração da agroindústria, no município de Rafard, referente a fornecimento de energia elétrica e vapor bioenergia, para o estabelecimento da Cosan – 50.746.577/0037-26, com endereço na Rua do Engenho s/n, Rafard. Também constam na base de cálculo dos créditos notas fiscais da Cosan S/A Bioenergia – CNPJ 07.362.852/0003-30, localizada no Bairro Costa Pinto – Área Cogeração da agroindústria, Piracicaba, emitidas para o estabelecimento 50.746.577/0029-16, Bairro Costa Pinto – Piracicaba. Essas notas têm como data de emissão o dia 31/03/2011 para despesas ocorridas no ano de 2.009, não contabilizadas como despesas pela Cosan neste ano."

Também foram consideradas como base de cálculo dos créditos despesas apropriadas nos centros de custos “Geração de Energia-Turbo Gerador – COPI” e “Geração Vapor Caldeira – RAF”, se tratando das unidades geradoras de energia, respectivamente, da Usina Costa Pinto e a Usina de Rafard. No mesmo local estão os estabelecimentos da Cosan S/A Bioenergia e as unidades geradoras de energia das usinas da Cosan S/A Indústria e Comércio.

Segundo o inciso II do § 1º do artigo 3º da Lei 10.833/03, o crédito será apurado sobre as despesas de energia elétrica incorrida no mês. Dessa forma, essas aquisições de energia, não podem ser utilizadas para fins de créditos em razão de não estarem apropriadas na contabilidade da Cosan, nos respectivos meses, além da forma que as notas fiscais foram emitidas, todas no mesmo dia, referindo-se à vendas feitas há mais de dois anos, e ainda apropriou-se de despesas com geração de energia, considerando as unidades geradoras como um centro de custo das usinas."

A Recorrente sustenta que apesar das notas fiscais haverem sido emitidas posteriormente, os créditos foram apropriados no mesmo período em que foram realizadas as despesas, e que o equívoco não passou do descumprimento de uma obrigação acessória, que não tem como condão impedir o aproveitamento do crédito.

Efetivamente, tratando-se de créditos tributários, é ônus processual de quem pretende utilizar o crédito demonstrar, de forma inequívoca, a sua liquidez e certeza, e de que não tomou crédito oportunamente, o que não ocorreu em relação a estes créditos, razão suficiente para que seja, neste aspecto, negado provimento ao presente Recurso Voluntário.

2.7.9. OUTRAS DESPESAS COMO PALANQUES, CIRCO, MARIONETES ETC. Rubrica 6.3.1 do Auto de Infração, parágrafo 115 do Recurso Voluntário.

A Rubrica 6.4.1, tratada no parágrafo 116 do Recurso Voluntário diz respeito a DESPESAS MANTIDAS, nas quais a fiscalização manteve todos os pagamentos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, tendo sido glosadas despesas que não demonstram relação de essencialidade com a industrialização do açúcar e do álcool, segundo o Auto de Infração.

"Todos os pagamentos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa foram aceitos. Selecionou-se na planilha todas as locações, não sendo aceitas os agenciamento de publicidades, aluguel de palco, artefatos de tapeçaria, áudio e vídeo, bebidas, circo e marionetes, plantas de flores, condomínio, corretagem de aluguel de imóveis, eventos como filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, funerária, gelo, hotel e incorporação imobiliária, por entender que estes pagamentos não estão ligados às atividades da empresa."

No referido parágrafo 116 do Recurso Voluntário a Recorrente limita-se a afirmar que o artigo 3, IV da Lei 10.833/03 não estabelece qualquer distinção entre o tipo de atividade que deve ser desenvolvida no local.

Como já manifestado anteriormente, o critério para o aproveitamento dos créditos é da essencialidade ao processo produtivo, e que o ônus de demonstrar a referida essencialidade é do contribuinte que pretende utilizar o crédito, no que a Recorrente não se desincumbiu, no caso concreto.

Por este motivo, em relação a este tópico é de se negar provimento ao recurso voluntário.

2.7.10. Créditos relativos a depreciação. (Rubrica 7 do Auto de Infração, parágrafos 119 e seguintes do Recurso Voluntário)

A fiscalização tratou a depreciação na rubrica 7, que por sua vez é dividida entre "depreciações agrícolas" (7.1) e "depreciações não utilizadas na produção" (item 7.2) e que devem ser analisadas separadamente.

2.7.10.1. Depreciações dos Centros de Custos Agrícolas.

Em relação à rubrica agrícola trabalhada no item 7.1 do Auto de Infração, assim entendeu a fiscalização:

Foram glosadas as depreciações de colhedadeiras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semi reboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, motoniveladoras, motores, pá carregadeiras, transeptores, etc, todos vinculados aos seguintes centros de custos: administração e controle agrícola, balsa, captação de água, colhedeira de cana picada, colheita de cana, comboio de abastecimento, desenvolvimento agrônomo, estaleiro, estradas/cercas/pontes, implementos agrícolas, manutenção de campo, mecanização plantio mecanizado, manutenção de campo, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas, mecanização plantio mecanizado, meio ambiente, oficina de manutenção de colhedora, oficina mecânica tratores, oficina de implementos, oficina mecânica veículos, plantio mecanizado, portos, reboque, serviços de tratos culturais, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícolas, topografia, transporte agrícola, transporte agrícola colheita e vinhaça.

Pela leitura do Auto de Infração é possível aferir que o motivo para a glosa da depreciação dos bens ligados à atividade agrícola foi o entendimento, por parte da fiscalização, de que esta fase não guardaria relação com a industrialização, inteligência esta que este Colegiado respeitosamente diverge por já demonstradas razões, razão pela qual é de se dar provimento a este tópico do Recurso Voluntário para reverter as glosas de depreciações dos centros de custos agrícolas, **mantendo-se a glosa das depreciações relativas aos bens ligados à administração.**

2.7.10.2. Depreciações "não utiliz prod."

A rubrica 7.2 trata de glosas de equipamentos que a fiscalização admitiu que não eram essenciais ao processo produtivo

Foi determinada diligência com o objetivo de que fosse esclarecido se as glosas acima foram registradas no ativo imobilizado, tendo assim respondido no "Termo de Diligência"

*Em “6” pede-se informar se os bens glosados com o motivo “7.2 não utiliz prod” foram registrados no ativo imobilizado ou não e se são bens de produção ou utilizados nas demais atividades da empresa. Não são bens de produção. Com base na vinculação do centro de custo feito pela empresa e da natureza do bem, tratam-se instrumentos, aparelhos, peças ou partes de equipamentos utilizados em laboratórios, tratamento de águas, operações de limpeza, na área da saúde e segurança do trabalho para atendimento de funcionários e na **área administrativa**, equipamentos de informática, portanto utilizados em atividades diversas das ligadas à produção. No “Anexo VII Depreciação” do Termo de Verificação Fiscal os bens estão identificados com o respectivo número do registro no imobilizado da empresa.”*

Considerando-se a relação dos referidos bens com a atividade produtiva, levando em consideração que o Termo de Diligência concluiu que os bens cujos créditos foram glosados integram o ativo imobilizado e são utilizados em diversas áreas da empresa, dou provimento ao Recurso tão somente em relação aos seguintes itens,

as esmerilhadeiras, talhas, agitadores, amostradores, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, carretas, centrifugadores, densímetros, defibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, lavadores, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tornos, transceptores, veículos, etc vinculados aos centros de custos: armazém de açúcar interno, águas residuais, balança de cana, central de ar comprimido, expedição, higiene e medicina do trabalho, instrumentação, laboratório industrial e microbiológico, laboratório de meristema, laboratório de teor de sacarose, lavador de veículos e borracharia, manutenção mecânica, oficina elétrica, oficina mecânica, posto de abastecimento.

Contudo, também merece destaque o fato de que os equipamentos de informática utilizados na área administrativa não são aptos a gerar o mencionado crédito.

2.8. IRRAZOABILIDADE, CONFISCATORIEDADE ABUSIVIDADE E EXORBITÂNCIA DA MULTA DE 75% APLICADA .

A recorrente insurge-se contra a aplicação da multa de 75% contra si lançada, sob o argumento de que seria irrazoável, confiscatória, abusiva e exorbitante, todas matérias que não podem ser apreciadas por este colegiado por força da Súmula CARF n. 02, segundo a qual é vedado ao CARF analisar a validade das leis.

3. DISPOSITIVO.

Conclusivamente, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o creditamento sobre Carregamento/Reboque de Cana, Colhedeira

de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Picada, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Corte Mecanizado Cana Administrada, Corte Mecanizado Cana Fornecedores, Desenvolvimento Agrônomo, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina de Implementos, Outras Culturas Agrícola, Projeto Sorgo, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Mecanizado, Reboque de Cana, replanta Cana Soca, Serviços de Fornecedores de Cana, Transporte Cana, Trato Cana, Trato Planta, Trato da Soca e Vinhaça, despesas com arrendamento agrícola, despesas de óleo diesel utilizado na fase agrícola, bens e serviços inseridos no centro de custo agrícola, captação e tratamento da água para utilização da lavoura, serviços de laboratório agrônomo por meio do qual se aferem aspectos do solo e da cana, serviços de manutenção agrícola e industrial, limpeza operativa das máquinas, inclusive manutenção das balanças de cana, custos de armazenagem do açúcar e do álcool, peças e componentes de máquinas agrícolas, embalagens de transporte, acessórios para rolamentos, anéis de vedação, barras metálicas, borrachas, cabos de aço, chapas metálicas, cabos diversos, conexões diversos, compressores diversos, filtros, gaxetas, guinchos, mancal, mangueiras e tubos, perfis metálicos, plásticos, pregos, rebits, retentores, rolamentos, tecidos e tubos, produtos químicos utilizados no laboratório agrônomo, transporte de produtos acabados para armazenamento e posterior embarque, transporte de funcionários dentro da unidade fabril, depreciações dos centros de custos agrícolas, depreciações de centro de custos agrícolas, depreciações de esmerilhadeiras, talhas, agitadores, amostradores, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, carretas, centrifugadores, densímetros, defibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, lavadores, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tornos, transceptores, veículos, etc vinculados aos centros de custos: armazém de açúcar interno, águas residuais, balança de cana, central de ar comprimido, expedição, higiene e medicina do trabalho, instrumentação, laboratório industrial e microbiológico, laboratório de meristema, laboratório de teor de sacarose, lavador de veículos e borracharia, manutenção mecânica, oficina elétrica, oficina mecânica e posto de abastecimento.

(Assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad