



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



**Processo nº** 10850.720410/2013-46  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.605 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de novembro de 2021  
**Recorrente** TEREOS ACUCAR E ENERGIA BRASIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO DO INSUMO. EMPRESA INDUSTRIAL. ATIVIDADE AGRÍCOLA.**

Os gastos com a produção de matéria-prima (cana-de-açúcar) em atividade (agrícola) anterior à fabricação do bem do final (açúcar, álcool, energia etc.), que será destinado à venda, também devem ser considerados como integrantes da cadeia produtiva da pessoa jurídica, para efeito de creditamento das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes à fase agrícola, mantidas pela r. decisão recorrida (“manutenção de benfeitorias”, “empacotamento”, “extração”, “projeto duplicação cruz alta”, “impermeabilização caixa de vinhaça”, “tratamento de caldo açúcar”, “refinaria amorfo”, “refinaria granulado”, “refinaria de açúcar”, “investimentos”, “fábrica de açúcar”, “armazenagem”, “geração de vapor”, “proj outros investimentos – 007 – 0506 UCAO”, “proj outros investimentos – 008 – 0506 UAG”, “proj eqtos/obras obrig – 012 – 0506 UAG”, “destilaria”, “tratamento de caldo etanol”, “cogeração ampl tan – gerador” e “port e recepção de cana”). Os Conselheiros Lazaro Antonio Souza Soares, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo (Presidente) acompanharam a relatora pelas conclusões. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.601, de 25 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10850.720392/2013-01, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-009.605 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10850.720410/2013-46

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de Compensação de crédito de COFINS não cumulativa decorrente de pagamento indevido realizado. O crédito foi identificado em DCTF retificadora emitida pelo sujeito passivo. O despacho decisório emitido foi bem sintetizado pela r. decisão recorrida:

Em decorrência da análise procedida pela autoridade fiscal, com base memórias de cálculo, planilhas, documentos fiscais e escrituração fiscal e contábil apresentados pela contribuinte, constatou-se que o aumento dos créditos a descontar do valor apurado da contribuição e que motivou a glosa deu-se por não haver autorização na legislação de regência para desconto de créditos relativos a bens e serviços que não são considerados insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como no caso de: **i) aquisição de bens do imobilizado utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola), não relacionados à produção de açúcar e álcool; e ii) pagamento de frete no transporte de matéria-prima não relacionado à operação de venda de produtos fabricados (açúcar e álcool); e iii) aquisição de bens e serviços utilizados como insumos em processo produtivo distinto (processo agrícola), não relacionados à produção de açúcar e álcool, bem como destinados à manutenção de máquinas e equipamentos de processo distinto da venda de produtos fabricados.** (grifei)

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade evidenciando a validade dos créditos, por se tratarem de insumos de sua atividade. Esta defesa foi julgada parcialmente procedente pelo acórdão da DRJ assim ementado:

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.** 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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

**ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.** O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO DO INSUMO. EMPRESA INDUSTRIAL. ATIVIDADE AGRÍCOLA.** Os gastos com a produção de matéria-prima (cana-de-açúcar) em atividade (agrícola) anterior à fabricação do bem do final (açúcar, álcool, energia etc.), que será destinado à venda, também devem ser considerados como integrantes da cadeia produtiva da pessoa jurídica, para efeito de creditamento das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PARTES E PEÇAS. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.** Somente os gastos com bens e serviços adquiridos que estejam vinculados a uma das etapas do processo de produção de bens destinados à venda ou utilizados na manutenção de bens do ativo da pessoa jurídica responsáveis pela produção de insumo ou de bens podem ser considerados como insumos geradores de créditos das contribuições não cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins.

**FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.** São considerados insumos, além do frete pago na aquisição de matéria-prima e insumos, quando suportados pelo comprador, e do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, também as despesas efetuadas para o transporte de matéria-prima ou de produtos em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica.

**Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**

**Direito Creditório Reconhecido em Parte**

Como se depreende da r. decisão recorrida e como sintetizado pela Recorrente em seu Recurso, os créditos não reconhecidos se referiram a determinadas parcelas não vinculadas à etapa do processo de produção de bens destinados à venda:

De acordo com a planilha de “CRÉDITOS INDEVIDOS REFERENTES A AQUISIÇÃO DE BENS, SERVIÇOS E IMOBILIZADO DO PROCESSO AGRÍCOLA”, foi glosado o montante de R\$ 476.055,71 (95,57% de R\$ 498.122,54) de créditos com gastos com oxigênio, correia, eletrodo, amortecedor, óleo, filtro, anel retentor, mancal, recuperação e recondicionamento de peças e partes, cilindro, rodas, cabeçote, bomba de água, chassi quinta roda, haste, pistão, embreagem, rolamento, dentre outros, além de óleo diesel e mistura S2000 biodiesel P1000.

Resta evidente que, tanto o combustível (óleo diesel, mistura de óleo diesel S2000 e biodiesel P1000) utilizados por caminhões, tratores e máquinas em uso na atividade agrícola de preparação, plantio, manutenção, colheita e transporte de cana-de-açúcar, que se destina como matéria-prima para a fabricação de produtos destinados à venda pela interessada, que constitui uma das etapas de seu sistema produtivo, bem

como os serviços, partes e peças com uso em equipamentos e implementos agrícolas, caminhões, tratores, máquinas pesadas, processo de irrigação, utilizados também na atividade agrícola, são considerados insumos do processo produtivo da contribuinte, entendendo serem essenciais e relevantes a atividade produtiva desenvolvida, devendo, portanto, serem revertidas as glosas efetuadas e restabelecidos os créditos no montante de R\$ 462.019,04.

**Excluem-se dessa reversão, todavia, os valores de créditos que importam em R\$ 14.036,67 (193.254,19x 7,6% x 95,57%), por não estarem os gastos vinculados à etapa do processo de produção de bens destinados à venda,** cuja “FINALIDADE PRODUTO E APLICAÇÃO” tem-se (em síntese): “manutenção de benfeitorias”, “empacotamento/expedição”, “extração”, “projeto duplicação cruz alta”, “impermeabilização caixa de vinhaça”, “tratamento de caldo açúcar”, “refinaria amorfo”, “refinaria granulado”, “refinaria de açúcar”, “investimentos”, “fábrica de açúcar”, “armazenagem”, “geração de vapor”, “proj outros investimentos – 007 – 0506 UCAO”, “proj outros investimentos – 008 – 0506 UAG”, “proj eqtos/obras obrig – 012 – 0506 UAG”, “destilaria”, “tratamento de caldo etanol”, “cogeração ampl tan – gerador” e “port e recepção de cana”.

Intimada desta decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário se insurgindo quanto a essa parcela mantida por igualmente se enquadrarem no conceito de insumo.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido.

Como visto, grande parte das glosas perpetradas pela fiscalização foram revertidas pela r. decisão recorrida com fulcro no Parecer Normativo RFB/Cosit n.º 5/2018. Vejamos primeiramente as três justificativas trazidas pela fiscalização para as glosas por ela realizadas:

Detalhando, o creditamento nas operações realizadas, mencionadas acima, pela pessoa jurídica interessada, é indevido porque:

1. **a aquisição ou fabricação ou construção de bens do imobilizado utilizados em processo produtivo distinto (processo agrícola), ou seja, não relacionados à produção de açúcar e álcool, isto é, não aplicados na fabricação dos produtos destinados à venda**, não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Aquisição de Bens, Serviços e Imobilizado do Processo Agrícola – em Maio de 2009” – em anexo).

2. o pagamento de frete no transporte de matéria-prima em operação de venda, ou seja, não relacionado à operação de venda dos produtos fabricados (açúcar e álcool), não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Transporte de Matéria Prima ou de Produto Acabado do Processo Agrícola – em Maio de 2009” – em anexo).

3. **a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos em processo produtivo distinto, ou seja, não aplicados na fabricação dos produtos destinados à venda, bem como destinados à manutenção de máquinas e equipamentos de processo produtivo distinto, inclusive processo agrícola**, não gera direito de crédito por falta de previsão legal (vide “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Aquisição de Bens, Serviços e Imobilizado do Processo Agrícola – em Maio de 2009” – em anexo; “Modelo Analítico Dinâmico – Créditos Indevidos Referentes a Aquisição de Bens, Serviços e Imobilizado de Outros Processos – em Maio de 2009” – em anexo) (e-fls. 1.707/1.708)

A r. decisão recorrida analisou o item 2 acima no item “*Transporte de Matéria-prima*”, o que ensejou no reconhecimento integral do crédito no presente processo. Já os itens 1 e 3 em conjunto nos itens “*Conceito de insumo*”, “*Atividade Agrícola – Produção da cana-de-açúcar*” e “*Bens e Serviços Utilizados como Insumos*”, resultando na reversão parcial das glosas indicadas no relatório acima.

Com efeito, ainda que separados no Despacho Decisório, os itens 1 e 3 se referem à mesma motivação trazida pela fiscalização para a glosa dos créditos de insumos: não considerar o processo agrícola como um processo que integraria o processo de produção de açúcar e álcool. De fato, tanto o item 1 (aquisição ou fabricação ou construção de bens do imobilizado) como o item 3 (aquisição de bens e serviços utilizados como

insumos e manutenção de máquinas e equipamentos) foram glosados por terem sido “utilizados em processo produtivo distinto”, qual seja, o processo agrícola.

Contudo, essa motivação foi integralmente afastada na r. decisão recorrida, que devidamente aplicou o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018 para reconhecer que a fase agrícola igualmente integra o processo de produção do açúcar e do álcool, como um “insumo do insumo”. Nos termos da r. decisão recorrida:

Atividade Agrícola – Produção da cana-de-açúcar

Pois bem. Reportando-se ao entendimento contido no Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 2018, em relação ao conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cabe transcrever o item 37 que, ao tratar dos termos ‘produção’ e ‘fabricação’, cita ‘como exemplos de atividades que promovem o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados podem ser citadas a agricultura, a pecuária, a piscicultura, entre outras’. (...)

Claro está, portanto, **que os gastos dispendidos nas atividades anteriores à fabricação (atividade agrícola) do bem que será destinado à venda, ou seja, os gastos com a produção da matéria-prima (no caso, a cana-de-açúcar) que será utilizada na produção do bem final (açúcar, álcool, energia etc.), também devem ser considerados como integrantes da cadeia produtiva da pessoa jurídica, para fins de aproveitamento de créditos na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.** (grifei) (e-fls. 1.971/1.972)

Assim, ao reconhecer que a fase agrícola igualmente deve ser reconhecida para fins de creditamento do PIS e da COFINS, a r. decisão recorrida acabou por veicular as razões pelas quais a integralidade do despacho decisório deveria ser reformado, e não apenas parcelas.

E neste aspecto frisa-se que todas as parcelas mantidas pela r. decisão recorrida **se referem exatamente à fase agrícola** (“manutenção de benfeitorias”, “empacotamento”, “extração”, “projeto duplicação cruz alta”, “impermeabilização caixa de vinhaça”, “tratamento de caldo açúcar”, “refinaria amorfo”, “refinaria granulado”, “refinaria de açúcar”, “investimentos”, “fábrica de açúcar”, “armazenagem”, “geração de vapor”, “proj outros investimentos – 007 – 0506 UCAO”, “proj outros investimentos – 008 – 0506 UAG”, “proj eqtos/obras obrig – 012 – 0506 UAG”, “destilaria”, “tratamento de caldo etanol”, “cogeração ampl tan – gerador” e “port e recepção de cana”).

Importante salientar que **não foram veiculadas quaisquer justificativas específicas no despacho decisório para a glosa desses itens**, tratando-se de parcelas glosadas por integrarem o processo agrícola, que no indevido entender da fiscalização não integraria o processo de produção da Recorrente. Inexiste, portanto, justificativa específica para a glosa dessas parcelas que foram mantidas pela DRJ. A razão da glosa foi corretamente enfrentada pela r. decisão recorrida, entendendo que a fase agrícola integra o processo de produção agroindustrial. Trata-se de entendimento que não foi objeto de recurso de ofício e que se encontra em conformidade com a posição reiterada deste CARF<sup>1</sup>.

Com fulcro nessas razões, considerando a motivação do Despacho Decisório, cabe ser dado provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes à fase agrícola, mantidas pela r. decisão recorrida (“manutenção de benfeitorias”,

<sup>1</sup> Vide, a título de exemplo, os acórdãos 9303-011.739, de 17/08/2021, Relatora Tatiana Midori Migiyama, 3301-010.100, de 27/04/2021, Relatora Liziane Angelotti Meira, 3402-005.280, de 24/05/2018, Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz.

“empacotamento”, “extração”, “projeto duplicação cruz alta”, “impermeabilização caixa de vinhaça”, “tratamento de caldo açúcar”, “refinaria amorfo”, “refinaria granulado”, “refinaria de açúcar”, “investimentos”, “fábrica de açúcar”, “armazenagem”, “geração de vapor”, “proj outros investimentos – 007 – 0506 UCAO”, “proj outros investimentos – 008 – 0506 UAG”, “proj eqtos/obras obrig – 012 – 0506 UAG”, “destilaria”, “tratamento de caldo etanol”, “cogeração ampl tan – gerador” e “port e recepção de cana”).

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes à fase agrícola, mantidas pela r. decisão recorrida (“manutenção de benfeitorias”, “empacotamento”, “extração”, “projeto duplicação cruz alta”, “impermeabilização caixa de vinhaça”, “tratamento de caldo açúcar”, “refinaria amorfo”, “refinaria granulado”, “refinaria de açúcar”, “investimentos”, “fábrica de açúcar”, “armazenagem”, “geração de vapor”, “proj outros investimentos – 007 – 0506 UCAO”, “proj outros investimentos – 008 – 0506 UAG”, “proj eqtos/obras obrig – 012 – 0506 UAG”, “destilaria”, “tratamento de caldo etanol”, “cogeração ampl tan – gerador” e “port e recepção de cana”).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator