



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.720909/2017-18
ACÓRDÃO	3201-012.335 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA AÇUCAREIRA ESTER SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

NULIDADE.INOCORRÊNCIA

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

REQUERIMENTO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE PARA SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO

Será indeferido o requerimento de perícia técnica/diligência quando esta não se mostrar útil para a solução da lide.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. INSUMO DO INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, englobando, no caso da agroindústria, as fases agrícola e industrial.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE BENS E PESSOAS. FRETES INTERNOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção, transporte de cana-de-açúcar e fretes internos e de turmas de pessoas, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. DESPESAS PARA VIABILIZAR A MÃO-DE-OBRA NO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE

Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte não dão direito à crédito por expressa previsão legal.

CRÉDITO. BENS ISENTOS E TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. AQUISIÇÕES. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITO. MATERIAIS DIVERSOS E SERVIÇOS DIVERSOS APLICADOS NA PRODUÇÃO DA CANA-DE-AÇÚCAR. INSUMO DO INSUMO. POSSIBILIDADE.

Dão direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas as aquisições de materiais e serviços diversos aplicados na produção da cana-de-açúcar, observados os demais requisitos da lei, desde que sejam necessários e relevantes ao processo produtivo, abarcando os setores agrícola e industrial.

Recurso Voluntário parcialmente provido

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos da contribuição não cumulativa, observados os demais requisitos da lei, em relação aos seguintes dispêndios: (i) bens e serviços empregados na atividade agrícola para o cultivo de cana-de-açúcar, incluídos nesse entendimento os combustíveis, lubrificantes, peças de reposição e serviços de manutenção dos veículos e máquinas agrícolas utilizados nessa etapa, além do transporte de cana-de-açúcar, salvo se se tratar de insumos que acarretem aumento de vida útil, aos bens em que aplicados, superior a um ano, hipótese em que o crédito somente poderia ser apurado com base nos encargos de depreciação; (ii) frete no transporte de bens e pessoas

empregadas (“Transporte de Turmas”) no cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar; e (iii) insumos da fase agrícola.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento na 8ª Região Fiscal, que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve parte do crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

- 1. USINA AÇUCAREIRA ESTER S/A, empresa acima identificada, apresentou Pedido de Ressarcimento relativo a créditos de COFINS apurados no 4º trimestre de 2012, nos termos do artigo 3º da Lei nº 12.859/2013.*
- 2. A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) -Limeira proferiu Despacho Decisório no qual deferiu em parte o pleito do contribuinte, em razão de glosas de créditos relativos a frete interno e vinculados à etapa anterior da atividade produtiva.*
- 3. O contribuinte foi intimado desta decisão em 07/12/2018 (fl. 693) e apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 696/727 em 28/12/2018 (fl. 695) na qual alega em síntese:*

O despacho decisório seria nulo uma vez que fundado em premissas equivocadas e decorrentes de mera suposição fiscal.

Após a prolação do despacho decisório, o Manifestante recebeu novo Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal (Doc. 02), com o mesmo número de RPF mencionado anteriormente, o qual aponta a continuidade da fiscalização em relação ao mesmo período de apuração já analisado pela Fiscalização.

A Fiscalização não pode proferir despacho decisório glosando parte do crédito pleiteado sem, ao menos, apurar a totalidade dos fatos e

das operações executadas que ensejaram a apuração dos créditos pleiteados. Não remanescem dúvidas acerca da falta de certeza por parte da Fiscalização quanto às glosas por ela procedidas, visto que esta ainda exige esclarecimentos necessários acerca dos créditos apurados.

Nos moldes da Lei nº 9.784/1999 a autuação fiscal deve alcançar um grau de certeza em suas conclusões, que garanta segurança e respeito aos direitos dos administrativos, ademais devem ser claramente motivados.

É inquestionável que a Fiscalização não tem certeza acerca dos fatos tecidos no despacho decisório, tanto é que procedeu à continuidade do procedimento fiscal para melhor apuração dos fatos geradores dos créditos apurados, até mesmo em momento posterior à prolação da decisão.

Tal medida gera incerteza jurídica, causando uma afronta aos princípios do processo administrativo fiscal como legalidade, motivação, segurança jurídica e ao contraditório, além de cercear a garantia de ampla defesa e do contraditório por impedir que o exame de tal matéria seja analisada pela autoridade julgadora de segunda instância.

O conceito de insumo deve considerar os critérios da essencialidade e da relevância, sendo o rol contido no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, meramente exemplificativo.

Suas atividades resumem-se no processo produtivo do açúcar e etanol, onde se pode dividir em atividade rural e industrial, ou seja, verifica-se a atividade rural na produção da cana-de-açúcar e a industrial na transformação da cana em álcool e açúcar, sendo ambas interdependentes para a consecução final da atividade agroindustrial.

A essencialidade da cana-de-açúcar no processo produtivo foi reconhecida pela Fiscalização “no presente caso, a cana-de-açúcar não é destinada a VENDA e sim consumida pela empresa para a produção de açúcar ou álcool”. Assim, não se pode desconsiderar os créditos provenientes dos serviços de trato do plantio da cana-de-açúcar, como preparo do solo e de tratos de soqueira, bem como da manutenção e cuidados necessários para o seu devido crescimento e colheita.

No memorial descritivo (Doc. 03), restam minuciosamente elencadas a principais etapas de seu processo produtivo, bem como da devida utilização dos bens declarados como “insumos” em seu processo produtivo.

Mister ressaltar que a atividade rural da Manifestante pode ser subdividida em fases, quais sejam: (i) adequação e preparação do solo; (ii) plantio de cana-de-açúcar; (iii) cultivo e tratos culturais na cana-de-açúcar; (iv) corte e carregamento; e(v) transporte.

Na fase industrial destacam-se as fases comuns à produção do açúcar e do etanol, quais sejam: (i) recepção da cana-de-açúcar; (ii) lavagem da cana; (iii) preparo da cana; (iv) extração e moagem; e (v) geração de vapor e energia elétrica (mediante queima do bagaço nas caldeiras).

Possui campos agrícolas para a produção da cana-de-açúcar em região distinta de sua unidade de processamento e produção do álcool, assim o transporte deste insumo se dá por meio da contratação de prestadoras de serviços de transporte.

O frete em questão enquadra-se no conceito de insumo previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, na medida em que se trata de serviços de transporte contratados para viabilizar a consecução do processo produtivo desempenhado pela Manifestante, sendo essenciais à consecução do processo produtivo.

Saliente-se que há previsão legal para a apuração de tais créditos, em razão do teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º, ambos do RIR/99, porquanto se caracterizam como custo de produção.

Caso a Fiscalização não tivesse elementos suficientes para averiguar a veracidade quanto a procedência dos créditos pleiteados, deveria ter requerido à Manifestante a juntada de laudos específicos ou qualquer outra documentação necessária para seu convencimento. Até porque, a prolação de despacho decisório sem a devida análise da totalidade da documentação probatória necessária para seu convencimento obsta à Manifestante a apresentação de defesa de maneira ampla e plena, acarretando, ainda por impedir que o exame de tal documentação seja analisada pela autoridade julgadora de segunda instância.

A DRF de Limeira ao proferir o despacho decisório não atingiu a exaustão da busca pela verdade material, bem como cometeu equívocos quando da apuração da existência dos créditos de COFINS apurados de maneira completamente indevida.

Assim sendo, caberá ao julgador a aplicação do princípio da verdade material, mediante a correta valoração dos fatos e dos elementos probatórios apresentados, considerando ainda a legislação aplicável, para a correta análise da legitimidade dos créditos objeto do pedido de ressarcimento transmitido pela Manifestante.

A Manifestante pretende provar todo o alegado por meio das provas documentais já acostadas ao presente processo, e ainda outras que se façam necessárias para a comprovação do direito aqui defendido. A possibilidade de o sujeito passivo colacionar documentos em momento posterior decorre da aplicação de princípios de regência do processo administrativo federal, tais como o da finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, interesse público e eficiência, contemplados no art. 2º da Lei nº 9.784/99, princípios aos quais a própria Administração Pública Federal deve obediência.

Pugna-se pela possibilidade de apresentação de novos documentos, acaso necessário, a fim de garantir o efetivo atendimento do princípio da verdade material, conforme exposto anteriormente.

Protesta pela realização de perícia técnica, a ser realizada no momento processual mais oportuno.

4. O contribuinte aditou sua defesa às fls. 922/924 com o intuito de informar que o Parecer Normativo- RFB nº 5/2018 reconheceu o direito à apuração de crédito de PIS/COFINS na aquisição de insumos necessários à elaboração dos insumos utilizados na fase de produção dos bens vendidos pela pessoa jurídica. O interessado acrescenta que o transporte dos insumos seriam despesas indispensáveis ao processo produtivo.

5. É o relatório

A decisão recorrida julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade e reverteu parte das glosas efetuadas pela fiscalização, conforme ementa do Acórdão nº 108-016.053 a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

Reputa-se nulo somente Despacho Decisório proferido por autoridade incompetente ou com preterição ao direito de defesa.

INSUMOS.

Consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

INSUMO DO INSUMO.

São também insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
Direito Creditório Reconhecido em Parte

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo os argumentos apresentados na Impugnação. Em síntese requer a Recorrente o provimento do Recurso Voluntário para reformar o Acórdão nos seguintes pontos:

- A nulidade do Acórdão recorrido;
- Reversão integral das glosas de créditos;
- A conversão do julgamento em diligência.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora

Nos autos do Mandado de Segurança 1000268-80.2025.4.01.3400, o Meritíssimo Juiz da 4ª Vara Federal Cível do Distrito Federal, em sede de Liminar, determinou a análise conclusiva do presente Recurso Voluntário, no prazo de 30 dias.

Em atenção ao que foi decidido pelo Poder Judiciário e por ser o Recurso Voluntário tempestivo e atender aos demais requisitos a sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme dito anteriormente, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ, que reconheceu apenas parcialmente a existência de crédito tributário de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, não cumulativa, passíveis de ressarcimento.

O requerente é uma agroindústria que tem como objeto social à produção e comercialização da cana-de-açúcar, bioenergia, etanol e variados tipos de açúcar.

De acordo com o despacho decisório, foram efetuadas as glosas de créditos relativos a bens utilizados no plantio de cana-de-açúcar (fase agrícola) e no transporte (manutenção dos veículos utilizados no transporte da cana-de-açúcar), por não se tratar de bens utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda.

Alega a fiscalização que, no presente caso, a cana-de-açúcar não é destinada a venda e sim consumida pela empresa para a produção de açúcar ou álcool. Aduz ainda que *“Note-se que a atividade agrícola de cultivo de cana-de-açúcar em nada se confunde com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool, isto é, com as operações fabris das quais de fato se originam tais mercadorias. Assim sendo, não ensejam a apuração de créditos os bens, serviços e encargos de depreciação/amortização de máquinas e equipamentos utilizados no cultivo da cana-de-açúcar que servirá de matéria-prima para a produção de álcool e açúcar”*.

Segundo as informações apresentadas pela empresa, seu processo produtivo agrícola e industrial consiste, resumidamente, nos seguintes termos: (i) adequação e preparação do solo; (ii) plantio de cana-de-açúcar; (iii) cultivo e tratos culturais na cana-de-açúcar; (iv) corte e colheita; (v) carregamento e transporte; (vi) fabricação do açúcar; e (vii) fabricação do álcool.

Verifica-se do esquema acima que o objeto social abrange uma fase agrícola (plantio e colheita da cana) e uma fase industrial (fabricação de açúcar e álcool).

Nesse contexto, considerando o processo produtivo esquematicamente apresentado acima, registra-se aqui que o conceito de produção ora adotado não se restringe à fase industrial, abrangendo, portanto, também a fase agrícola.

A agroindústria, como o próprio nome está a sugerir, abrange a fase agrícola e a industrial, tratando-se de um conjunto de atividades relacionadas à transformação em produtos industrializados de matérias-primas provenientes da agricultura, pecuária, aquicultura ou silvicultura.

Logo, será considerado, nesta análise, para fins de geração de créditos na não cumulatividade das contribuições, o conceito de insumo já consolidado neste CARF, bem como no Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.221.170) e na própria Administração Pública Federal (Nota SEI 63/18 da PGFN, Parecer Normativo Cosit 5/2018 e IN 2.121, de 15 de dezembro de 2022), cujo alcance se define a partir da essencialidade e relevância do bem ou serviço adquirido para utilização no processo produtivo ou na prestação de serviços.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos argumentos de defesa presentes no Recurso Voluntário.

Da preliminar de nulidade

A recorrente argui a nulidade da decisão decorrida por dois motivos: ausência de motivação da decisão e impossibilidade de inovação do critério jurídico na análise do direito creditório.

Nesse sentido, apresenta as seguintes alegações:

- i. *“o v. acórdão recorrido deixou de fornecer os elementos fáticos que embasam a convicção por ele alcançada, apresentando fundamentação legal contraditória e insuficiente, ao passo que menciona os critérios da essencialidade e relevância, mas faz uma digressão ao proceder com a efetiva análise de cada item com base nas antigas disposições da IN/SRF nº 247/2002 e 404/2004.”*, o que fomentaria a insegurança jurídica. E ainda:
- ii. *“o Julgador a quo reconhece que bens e serviços utilizados na produção de bens considerados insumos na elaboração de produtos destinados à venda são considerados insumos (insumo do insumo), mas ao analisar, item por item, apenas se baseou no documento “Anexo B” apresentado pela Autoridade Fiscal, para confirmar se essas despesas ensejariam o direito aos créditos das contribuições, tendo ao final concluído o seguinte:*

53. As glosas mantidas no presente julgamento constam da planilha “Glosas mantidas- DRJ”, além da planilha “Anexo A – frete interno” elaborada pela fiscalização. As glosas revertidas decorrem da análise da descrição da mercadoria adquirida ou do serviço prestado constante em cada uma das notas fiscais de compra glosada pela fiscalização, descrição contida na coluna “descrição item” na planilha “Anexo B- Setor Agrícola”.

54. Outras apurações relacionadas a essas aquisições não foram realizadas tendo em vista que a própria fiscalização já as havia feito, por amostragem, como as relativas à comprovação de pagamento, idoneidade

das notas fiscais, comprovação do recebimento dos bens e capacidade dos fornecedores: (G. N.)”

- iii. *Já o Julgador a quo ignorou completamente o referido argumento utilizado pela Autoridade Fiscal, e passou a analisar todos os bens e serviços, item por item, que foram objeto da glosa perpetrada inovação do critério jurídico na análise do direito creditório. [...] Isso demonstra que o v. acórdão recorrido promoveu verdadeira inovação nos critérios jurídicos adotados na análise dos créditos objeto do pedido de ressarcimento, pois num primeiro momento o PER havia sido deferido parcialmente por não se considerar como insumos as despesas incorridas na fase agrícola do processo produtivo da Recorrente (insumo do insumo), mas no julgamento de 1ª instância passou-se a reconhecer essa possibilidade, em vista da disposição do art. 172, §1º, II da IN/RFB nº 1911/2019.*

O interessado inicia sua defesa sob a alegação da falta da análise de documentos apresentados após protocolar a manifestação de Inconformidade, ao tempo que cita trechos de acórdãos do CARF e de leis que tratam da nulidade do processo quando não há expressa motivação do ato perfeito.

Pela leitura da decisão recorrida, não merecem prosperar as alegações do interessado quanta a falta de motivação, uma vez que o julgador apresentou no decorrer de sua decisão uma análise temporal referente ao conceito de insumo e a mudança de entendimento da administração após a importante decisão do STJ REsp nº 1.221.170 sobre o tema, além de citar diversos atos normativos, como instruções e portarias normativas da RFB que serviram para formar sua convicção.

Ainda neste tema, o julgador *a quo* faz referência expressa aos documentos trazidos aos autos após a apresentação da Manifestação de Inconformidade e registra sua apreciação por aquele colegiado, desmerecendo assim a tese de não apreciação de documentos alegada na inicial.

Quanto a alegação de alteração do critério jurídico, a decisão reconheceu com base na atual jurisprudência sobre o tema, a possibilidade de creditamento de créditos decorrentes de bens e serviços utilizados na produção de bens considerados insumos na elaboração de produtos destinados à venda (insumo dos insumos), rechaçando o conceito restritivo adotado pela fiscalização ao reformar em parte a decisão, e restabelecer valores passíveis de ressarcimento.

Percebe-se que, durante toda a análise, o julgador debruça-se, assim como a fiscalização, na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para o creditamento de Pis e da Cofins, não caracterizando a mudança do entendimento por parte da administração uma alteração do critério jurídico.

Desta forma, por não se observar qualquer preterição ao direito de defesa e por ter sido proferido por autoridade competente, afasta-se a alegação de nulidade do Despacho Decisório.

Do mérito

I. Crédito. Bens e serviços utilizados como insumos.

A fiscalização desconsiderou parte do crédito tributário solicitado, relacionado à compra de bens e serviços empregados na atividade agrícola para o cultivo de cana-de-açúcar, incluídos neste entendimento os combustíveis, lubrificantes, peças de reposição e serviços de manutenção dos veículos e máquinas agrícolas utilizados nesta etapa e o transporte da cana-de-açúcar.

O despacho decisório foi baseado no entendimento de que tais itens não se enquadram como insumos, conforme definido nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, uma vez que não foram utilizados de forma direta na produção dos bens destinados à comercialização.

Em contraposição a essa interpretação, o voto condutor da decisão recorrida sustenta, em síntese, que a fase agrícola é uma etapa essencial do processo produtivo. Dessa forma, os insumos utilizados nessa fase também devem ser considerados insumos de todo o ciclo produtivo, viabilizando a apropriação de créditos no âmbito das contribuições não cumulativas.

Entretanto, a decisão do colegiado *a quo* manteve a glosa referente a serviços prestados e peças de reposição de veículo, por considerar que somente bens de reposição e serviços necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos podem ser considerados insumos.

Ressalta-se que a decisão recorrida está, em parte, alinhada com a abordagem conceitual adotada no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, cujos trechos relevantes para o caso concreto são transcritos a seguir.

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018

3. INSUMO DO INSUMO

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

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

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

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

Em outro giro, a Recorrente reafirma que as despesas estão ligadas ao cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar, sendo parte do processo produtivo e ainda que:

(...) Neste contexto, consoante se infere do processo produtivo da Recorrente acima discriminado, desde o plantio até a chegada da cana colhida na fase industrial, são utilizados diversos veículos e máquinas agrícolas, seja para deslocamento de insumos (sementes, adubos etc), bem como de funcionários até os locais de plantio e monitoramento das fases do processo.

Como exemplo, na fase de adequação e preparo do solo, são utilizados veículos automotores e tratores que contribuem para o adensamento do solo, bem como transporte. Na fase do plantio da cana, os veículos são utilizados no transporte de equipamentos de segurança e proteção individual dos trabalhadores rurais. Igualmente, ao final da colheita, são utilizados caminhões canavieiros, tratores e carretas para o deslocamento da cana da zona rural até a indústria. Ou seja, todas as máquinas e veículos utilizados no campo – zona rural – para o preparo da cana de açúcar, principal matéria-prima da Recorrente, são indispensáveis para que referido insumo seja encaminhado com qualidade à indústria para transformação em açúcar e álcool.

(...)Oportuno ressaltar que as máquinas e equipamentos que foram objeto dos serviços de manutenção e nas quais foram utilizados os combustíveis, lubrificantes e peças de reposição, estão todos inclusos no processo produtivo da Recorrente, de modo que todos são maquinários essenciais e necessários na produção, conforme testa o memorial descritivo apresentado juntamente com a Manifestação de inconformidade.

E mais, importante deixar claro que não se trata de aumento de vida útil das máquinas e equipamentos, mas sim de manutenção necessária para o seu efetivo funcionamento. Nesse sentido, o CARF já decidiu que os serviços e bens utilizados

na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito da contribuição ao PIS e da COFINS não-cumulativos.

Esta turma ordinária tem decidido que os insumos aplicados na fase agrícola da agroindústria geram direito a crédito das contribuições não cumulativas, conforme se verifica dos trechos de ementas a seguir transcritos:

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO. **Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, englobando, no caso da agroindústria, as fases agrícola e industrial.** (Acórdão nº 3201-009.980, rel. Hécio Lafetá Reis, j. 23/11/2022 – g.n.)

(...)

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

(...)

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

Havendo insumos dos insumos no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições. **A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) deve gerar crédito.** (Acórdão nº 3201-009.227, rel. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, j. 21/09/2021 – g.n.)

(...)

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

(...) CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. PROVA. **Os serviços e bens utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos, apenas quando efetivamente comprovados com documentação**

hábil. (Acórdão nº 3201-004.418, rel. Paulo Roberto Duarte Moreira, j. 25/05/2021 – g.n.)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

(...)

CRÉDITO. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. PNEUS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E CONserto DE VEÍCULOS. **Por se tratar de bens e serviços essenciais à atividade de transporte de carga, os dispêndios com manutenção dos veículos geram direito a desconto de crédito da contribuição não cumulativa**, sendo que, se acarretarem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, os créditos deverão ser calculados com base nos encargos de depreciação. (Acórdão nº 3201-008.130, rel. Hécio Lafetá Reis, j. 24/03/2021)

Seguindo a mesma orientação, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu, por unanimidade de votos, conforme trechos de ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

(...)

DESPESAS DA FASE AGRÍCOLA. INSUMO DO INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. **A fase agrícola integra o processo de produção como um todo.** Nesse contexto, **os gastos com insumos da fase agrícola** - ou seja, despesas essenciais e relevantes desta fase -, na medida em que constituem elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo global, **devem gerar direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas - são “insumos do insumo”**. (Acórdão nº 9303-015.231 – CSRF / 3ª Turma, j. 16/05/2024 – g.n.)

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

(...)

DESPESAS DA FASE AGRÍCOLA. INSUMO DO INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. **A fase agrícola integra o processo de produção como um todo.** Nesse contexto, os gastos com insumos da fase agrícola - ou seja, despesas essenciais e relevantes desta fase -, na medida em que constituem elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo global, **devem gerar direito ao crédito das contribuições sociais não cumulativas - são “insumos do insumo”**. (Acórdão nº 9303-014.151 – CSRF / 3ª Turma, j. 18/07/2023 – g.n.)

Nesse diapasão foi editada a recente Súmula CARF nº 189, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024:

Súmula CARF nº 189

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas. Acórdãos Precedentes: 9303-014.147; 9303-014.128; 9303-009.313

Assim, conforme demonstrado, a jurisprudência consolidada do CARF estabelece que a caracterização de um insumo está diretamente relacionada à pertinência ou necessidade da despesa dentro dos limites espaço-temporais do processo produtivo ou da prestação de serviços.

Nesse sentido, gastos com a compra de bens e serviços empregados na atividade agrícola para o cultivo de cana-de-açúcar, incluídos neste entendimento os combustíveis, lubrificantes, peças de reposição e serviços de manutenção dos veículos e máquinas agrícolas utilizados nesta etapa e o transporte da cana-de-açúcar, são considerados insumos do insumo e por isso geram direito ao desconto de crédito, observados os demais requisitos da lei.

Dessa forma, considerando que a glosa se baseou exclusivamente no entendimento de que os bens e serviços utilizados na fase agrícola não se enquadrariam como insumos, voto por reverter à glosa, observados os demais requisitos da lei.

II. Créditos. Fretes internos. Transporte de Bens e pessoas na fase agrícola.

A fiscalização também glosou o crédito referente ao frete no transporte de bens e pessoas empregadas ("Transporte de Turmas") no cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar, por considerar que tal dispêndio não se enquadra no conceito de insumo da produção de bens destinados à venda.

A decisão recorrida manteve a glosa, sob o mesmo fundamento e acrescentou que somente as despesas com fretes decorrentes da venda de bens quando o ônus for suportado pelo vendedor, podem originar créditos de PIS/COFINS, conforme trechos abaixo transcritos:

42. A autoridade fiscal também glosou créditos informados em "outras operações com direito a crédito" relativos a fretes internos, mais especificamente, transporte de turmas e de produtos de propriedade da pessoa jurídica. Estas glosas constam, em sua maioria, no "Anexo A – frete interno".

43. Em relação aos créditos vinculados a transporte de turmas, a fiscalização manifestou-se da seguinte forma: Em relação aos serviços de transportes de turmas (funcionários), verifica-se que não se enquadra no conceito de insumos, portanto, não gera crédito.

44. Esta posição está em consonância com o disposto no inciso VI do § 2º do artigo 172 da IN RFB nº 1911/2019 que não considera insumos as "despesas destinadas

a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte”.

45. Ainda dentro desse tema- fretes internos-, destaquei que a fiscalização glosou créditos vinculados ao transporte de produtos de propriedade da pessoa jurídica, tendo em vista que somente as despesas com frete, quando da aquisição de insumos de terceiros, ensejaria a apuração de créditos, pois tais gastos integrariam o custo da mercadoria adquirida.

46. O manifestante pondera que a plantação da cana-de-açúcar ocorre em local diverso de sua unidade de processamento e produção do álcool, assim a despesa com o transporte deste insumo, por meio da contratação de prestadoras de serviços de transporte, deveria ser tratada como insumo, ademais tais gastos deveriam ser considerados como custo da produção a teor do art. 290, I, c/c o art. 289, § 1º, ambos do RIR/1999.

47. De início, importante reproduzir parte da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, por intermédio da qual a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional delimitou a extensão e o alcance do julgamento do Recurso Especial (RESP) nº 1.221.170/PR:

r) conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição.

Resumo: o STJ decidiu que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, na medida em que comprometeria a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Além disso, decidiu que 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.

(....)

Observação 4. Ressalvam-se do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei. Destarte, as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo.

48. Depreende-se do acima exposto, que nem todas as aquisições de bens e serviços devem ser tratadas como insumo, valendo-se dos critérios da essencialidade e relevância, mas somente aquelas que não foram abordadas pelo legislador em normas específicas.

50. No caso concreto a despesa com frete foi tratada especificamente no inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15, ambos da Lei nº 10.833/2003, desta forma, somente as despesas com fretes decorrentes da venda de bens, quando o ônus for suportado pelo vendedor, podem originar créditos de PIS/COFINS.

51. Ressalte-se que a despesa com frete na aquisição de bens pode originar créditos das contribuições por compor o preço do custo da mercadoria adquirida, hipótese que não se assemelha ao caso em tela.

Cita-se para a presente reanálise a Instrução Normativa RFB 2.121, de 15/12/2022, especificamente em seu artigo 176, parágrafo 1º, inciso XXI, a qual demonstra o equívoco da decisão recorrida e que aqui reproduzo:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XX - Parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.(g.n.)

O entendimento aplicado na decisão recorrida também está divergente deste Colegiado, pois conforme contexto apresentado no início deste voto, esses gastos se mostram compatíveis com o processo produtivo da Recorrente.

Sendo uma agroindústria que atua tanto na etapa agrícola quanto na industrial, o transporte de matéria-prima, bens e trabalhadores para dentro da propriedade onde ocorre a produção, que por muitas vezes se situa em vasta região rural, afastada de sua unidade de processamento e produção do álcool, é essencial e deve ser considerado um serviço utilizado como insumo, conforme o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Além disso, esta turma ordinária já proferiu decisões reconhecendo o direito ao crédito para o transporte de bens e pessoas na fase agrícola da agroindústria, entendendo que esse tipo de despesa pode ser deduzido, conforme demonstrado a seguir:

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

(...)

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUA. LABORATÓRIO. ÓLEO DIESEL (CARTÃO REPOM). TRANSPORTE DE CANA-DE-AÇÚCAR. FRETES INTERNOS. POSSIBILIDADE. Geram direito a crédito da contribuição não cumulativa as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção, abrangendo os dispêndios com tratamento de água, operação e manutenção de laboratório, óleo diesel (cartão Repom), transporte de cana-de-açúcar e fretes internos, observados os demais requisitos da lei. (Acórdão 3201-009.980, rel. Hélcio Lafetá Reis, j. 23/11/2022)

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

(...)

CRÉDITOS. FRETE PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS O custo com transporte de insumo do estabelecimento produtor até o que empregará na fabricação do produto atende os critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no REsp nº 1.211.170/PR, pelo que pode ser computado na base de cálculo dos créditos. (Acórdão 3301-009.962, rel. Marcelo Costa Marques d'Oliveira, j. 25/11/2021).

Mais uma vez, faz-se referência aqui à súmula CARF nº 189, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024:

Súmula CARF nº 189

Os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas. Acórdãos Precedentes: 9303-014.147; 9303-014.128; 9303-009.313

Nesse contexto, o entendimento predominante no CARF tem sido no sentido de que, para fins de PIS/COFINS não cumulativos, o conceito de insumos exige que bens ou serviços sejam consumidos ao longo do processo produtivo ou da prestação de serviços e dentro dos limites desse processo. Exceções a essa regra só ocorrem quando há previsão legal expressa, como no caso das despesas com frete e armazenagem em operações de comercialização.

Por este motivo voto por reverter a glosa dos créditos referente a fretes de bens e pessoas, considerados fretes internos, observados os demais requisitos da lei.

III. Créditos. Despesas para viabilizar a mão-de-obra no processo produtivo

Sob os mesmos fundamentos foram mantidas as glosas de despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção, tais como alimentação, transporte e vestimenta, conforme trecho abaixo:

39. Outras glosas devem ser mantidas por serem relativas a notas fiscais sem a descrição do bem adquirido, despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção, tais como alimentação, transporte e vestimenta, nos termos do inciso VI do § 2º do artigo 172 da IN- RFB nº 1911/2019, aquisições de bens e serviços que não são essenciais ou relevantes na atividade desenvolvida pela empresa.

A requerente solicita a reanálise das despesas de alimentação, transporte e vestimenta, com base no critério da essencialidade e sob a alegação de serem obrigatórios e indispensáveis no processo produtivo.

Entretanto, tais despesas foram tratadas na Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15/12/2022, especificamente em seu artigo 176, parágrafo 2º, inciso VI, o qual reproduzo:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

*VI - Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como **alimentação, vestimenta, transporte**, cursos, plano de saúde e seguro de vida; (g.n.)*

Assim, correto o entendimento da autoridade julgadora *a quo*, razão pela qual voto por manter a glosa efetuada.

IV. Créditos. Aquisições de insumos não sujeitos ao pagamento de Pis/Cofins

Seguindo o mesmo entendimento, aduz a recorrente que foram mantidas as glosas referentes aos créditos decorrentes de insumos agrícolas (como cana-de-açúcar e cal), por se tratar de bens tributados à alíquota zero, isenta, sem incidência ou com suspensão.

O contribuinte contesta a decisão, e inova ao alegar que, pelo princípio da não-cumulatividade, somente não será permitido o crédito quando a operação subsequente também não for tributada.

A decisão deste item pelo julgador *a quo* fundamenta-se nos termos do Inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e cita de forma exemplificativa a aquisição de cana-de-açúcar e cal. Para melhor entendimento, reproduzo abaixo trecho da Lei 10.833/2003 referente à questão:

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (g.n.)

Assim, de forma literal, a lei vedou o direito ao crédito nas aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, é dizer, não havendo pagamento das contribuições nas aquisições dos bens, seja para revenda seja para utilização como insumos (insumos) na produção bens destinados à venda, não há que se falar em descontos de créditos (creditamento) das contribuições.

Neste sentido, correto o entendimento da fiscalização e da autoridade julgadora de primeira instância, razão pela qual voto por manter a glosa em questão, por expressa previsão legal.

V. Despesas Agrícolas

Pela leitura do Termo de Verificação Fiscal, elaborado pela fiscalização, depreende-se que a glosa efetuada foi justificada exclusivamente por se tratar de insumos utilizados no setor agrícola para a produção da cana-de-açúcar, e que por este motivo não gerariam crédito para PIS-COFINS no sistema do regime cumulativo.

A seguir, transcrevo trechos do referido documento:

Note-se que a atividade agrícola de cultivo de cana-de-açúcar em nada se confunde com a atividade de fabricação de açúcar e de álcool, isto é, com as operações fabris das quais de fato se originam tais mercadorias. Assim sendo, não ensejam a apuração de créditos os bens, serviços e encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados no cultivo da cana-de-açúcar que servirá de matéria-prima para a produção de álcool, açúcar e energia elétrica.

Com isso, considerando que a legislação autoriza o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, verifica-se a

impossibilidade de desconto de créditos relacionados aos insumos aplicados na produção da cana-de-açúcar consumida pela própria usina. O desconto seria permitido somente em relação à parcela destinada à venda.

Da análise dos locais de aplicação dos insumos que geraram crédito para USINA ESTER, percebe-se que muitos deles não se enquadram no conceito de insumo, pois não foram aplicados diretamente no produto em fabricação destinado à venda (açúcar, álcool e energia). Nessa linha, efetuamos a GLOSA dos créditos dos bens/serviços e máquinas/equipamentos que foram aplicados no SETOR AGRÍCOLA.

Esta mesma situação foi analisada no “item I – Crédito. Bens e serviços utilizados como insumos”, deste parecer, quando ao revisitarmos o exposto na Súmula CARF nº 189, resta demonstrado que os gastos com insumos da fase agrícola, denominados de "insumos do insumo", permitem o direito ao crédito relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas.

Neste sentido, voto por reverter a glosa em questão.

Da necessidade de conversão do julgamento em diligência

Por fim, requer o contribuinte a conversão do julgamento em diligência, com o intuito de confirmar o alegado e o atingimento do princípio da verdade material.

Somente a autoridade que preside o processo pode determinar a realização de perícias e diligências, caso ache necessário, não estando obrigada a deferir pedidos de dilação probatória se os elementos constantes nos autos já lhe dão o convencimento suficiente para a emissão da decisão.

No presente caso, não se vislumbra aqui a necessidade de realização de novas perícias/diligências para a produção de provas, pois os elementos analisados já são suficientes para fundamentar a manutenção ou reversão das glosas pleiteadas.

Ainda, conforme o exposto na Súmula CARF nº 163, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Neste sentido, voto por indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, **dar parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos da contribuição não-cumulativa, observados os demais requisitos da lei, em relação aos seguintes dispêndios:

- a) bens e serviços empregados na atividade agrícola para o cultivo de cana-de-açúcar, incluídos neste entendimento os combustíveis, lubrificantes, peças de

reposição e serviços de manutenção dos veículos e máquinas agrícolas utilizados nesta etapa, além do transporte da cana-de-açúcar, salvo se tratar de insumo que acarretem aumento de vida útil, aos bens em que aplicados, superior a um ano, hipótese em que o crédito somente poderia ser apurado com base nos encargos de depreciação;

- b) frete no transporte de bens e pessoas empregadas (“Transporte de Turmas”) no cultivo, corte e transporte da cana-de-açúcar;
- c) insumos da fase agrícola.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi