



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10865.902028/2013-90  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.962 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de março de 2021  
**Recorrente** ABENGOA BIOENERGIA AGROINDÚSTRIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

**CRÉDITO. FASE AGRÍCOLA. INSUMOS, ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E DEPRECIÇÃO DE BENS DO IMOBILIZADO**

A fase agrícola era responsável pela produção do principal insumo da fase industrial. Portanto, devem ser admitidos os créditos sobre os insumos (“insumo do insumo”), aluguel de máquinas e equipamentos e a depreciação de bens do imobilizado relacionados à fase agrícola do processo produtivo.

**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 final 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos calculados sobre bens, serviços (exceto os serviços contratados no exterior), aluguel de máquinas e equipamentos e depreciação de bens do imobilizados, empregados na fase agrícola do processo produtivo e classificados nas linhas 02, 03, 06 e 10 do DACON, e sobre fretes para transporte da cana-de-açúcar entre estabelecimentos, computados na linha 07 do DACON.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo do pedido de ressarcimento n.º 30744.59618.200412.1.1.09-0391, no valor de R\$ 5.382.081,03 relativo à Cofins Não Cumulativa – Exportação apurada no 2º trimestre de 2011.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira / SP, por meio do Despacho Decisório de fls. 491/493, deferiu parcialmente o pedido, em razão de glosas na análise da documentação que lastreia o pedido inicial, por meio da fiscalização levada a efeito e concluída conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 457/484.

Ao examinar a contabilidade e os demonstrativos (Dacon) da empresa, a fiscalização apurou divergências em relação aos procedimentos por ela adotados e as disposições legais que regem as contribuições, procedendo a ajustes e glosas, conforme segue:

### 5.1 DESPESAS COM PEDÁGIO

*Da análise realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com PEDÁGIO na rubrica de créditos destinada as "Despesas de frete na operação da venda" (DACON Ficha 06 A e 16 A Linha 07), que não geram credito para PIS-COFINS na sistemática do regime não cumulativo.*

(...)

*Pela leitura inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 é restritivo e abrange apenas o frete, não incluindo seus acessórios. É situação diversa do frete na aquisição de insumos, cujas despesas acessórias de frete integram o custo de aquisição. No caso do frete de venda, é apenas ele que dá direito a crédito, não seus acessórios. Assim, não cabe o desconto de crédito em relação a despesas com pedágio.*

### 5.2 SERVIÇOS CONTRATADOS NO EXTERIOR

*Da análise realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com Serviços Contratados no Exterior na rubrica de créditos destinada as "Serviços Utilizados como insumo" (DACON Ficha 06A e 16A Linha 03), que não geram credito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.*

(...)

*Através das Faturas e Contratos de Cambio de Transferência Financeiras para o Exterior apresentados pela empresa, verificou-se que os serviços foram prestados pelas empresas ABENGOA S/A e ABENGOA BIOENERGIA S/A sediadas na cidade de Sevilla - Espanha.*

*Note-se também que os serviços contratados referem-se a assessoria, apoio técnico e FEE (Taxas e comissões) que não enquadram no conceito de "insumo" para fins de creditamento do PIS-COFINS, conforme Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004.*

### 5.3 BENS E SERVIÇOS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO DE INSUMO

*Em continuidade a análise nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi*

*constatado a inclusão de despesas com bens e serviços nas rubricas de créditos informadas na DACON Ficha 06A e 16A "Linha 02 BENS UTILIZADOS COMO INSUMO" "Linha 03 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO" "Linha 06 ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS" "Linha 10 SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO" consumidos no setor AGRÍCOLA para produção de cana-de-açúcar, que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não-cumulativo.*

(...)

*Da análise dos locais de aplicação dos insumos que geraram crédito para ABENGOA, percebe-se que muitos deles não se enquadram no conceito de insumo, pois não foram aplicados diretamente no produto em fabricação destinado à venda.*

*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.*

#### 5.4 FRETE INTERNO

*Na verificação realizada nas parcelas que compõem a base de cálculo dos créditos constante na Planilha de Apuração apresentada pelo contribuinte, foi constatado a inclusão de despesas com Frete na rubrica de créditos destinada as "Despesas de frete na operação de venda" (DACON Ficha 06A e 16A Linha 07), que não geram crédito para PIS-COFINS na sistemática do regime não cumulativo.*

*Primeiramente a fiscalização esclarece que conforme justificativa apresentada pela ABENGOA, os fretes informados na Planilha de Apuração DACON - L07 1352/2352 Transportes foram incorretamente lançados na DACON na rubrica destinada a "DESPESAS COM FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA", e de fato referem-se a fretes no transporte de cana-de-açúcar utilizada no processo de produção de álcool/açúcar.*

*Porém na análise dos CTCR - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga aplicados no setor AGRÍCOLA, constatou-se que referem-se ao transporte de cana-de-açúcar de produção da própria da empresa, ou seja, trata-se de despesas com Frete Intercompany (entre estabelecimentos da mesma PJ).*

*Os gastos com transporte na aquisição dos insumos podem compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos uma vez que integra o custo das mercadorias adquiridas. No presente caso, a cana-de-açúcar já é propriedade da empresa, portanto, não trata-se de aquisição de mercadorias.*

*Ao final, o Auditor-fiscal informou que fez a recomposição da base-decálculo dos créditos do pis/cofins, sendo efetuado a glosa dos créditos de despesas com pedágio, serviços contratados no exterior, bens/serviços e encargos de depreciação de máquinas/equipamentos consumidos e utilizados no setor agrícola e frete interno e fez breve menção acerca de eventual lançamento de ofício:*

*Por final, será lavrado o Auto-de-Infração pelas GLOSAS de valores em Pedidos de Ressarcimento - PER que partir da data de 16.12.2009 estão sujeitos a multa de 50% (cinquenta) sobre o valor dos créditos indevidos não homologados, nos termos § 15 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 com a redação do artigo 62 da Lei n.º 12.249/2010.*

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls.512/546, tecendo seus argumentos.

## 2. PRELIMINAR - SUSPENSÃO DA MULTA ISOLADA DE 50% APLICADA COM FUNDAMENTO NO ART. 74 DA LEI 9.430/96

*Conforme se constata do termo de verificação fiscal, em decorrência da glosa parcial dos créditos da Manifestante foi lavrado Auto de Infração impondo multa de 50% sobre o valor das glosas.*

*Contudo tendo em vista que a análise administrativa do direito ao crédito ainda não se esgotou na via administrativa, visto que a questão ainda é passível de discussão perante a DRJ e o CARF, fica claro que em caso de reconhecimento dos créditos a multa tornar-se-á automaticamente indevida.*

No item 3 a interessada explica que é agroindústria, seu objeto social e discorda das conclusões do Auditor-fiscal.

No item 4, informa que sendo agroindústria, trata-se de um complexo agroindustrial que tem como ponto de partida a cultura da cana de açúcar, principal matériaprima utilizada na produção do álcool e açúcar, cuja fase do processo produtivo representa a atividade agrícola da Agroindústria e:

*Dessa forma, a fase agrícola da Manifestante também está inclusa para fins de creditamento do PIS/Pasep e da COFINS, referente aos gastos com bens, insumos e serviços utilizados na produção da cana de açúcar (matéria prima do açúcar e álcool).*

Explica o processo produtivo e argumenta que desde a adequação e preparo do solo para o cultivo da cana de açúcar até a comercialização do álcool e do açúcar, diversas etapas são vislumbradas no processo de produção, tornando necessária a verificação de todos os dispêndios efetivamente incorridos, valendo-se da sistemática não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, bem como da essencialidade dos insumos aplicados no processo de fabricação de produtos destinados a venda, para o reconhecimento do direito creditório da Manifestante e também:

*Dessa forma, conforme será demonstrado nos tópicos a seguir, não há como restringir o conceito de insumos a determinadas fases/operações do processo produtivo para fins de tomada de créditos, como o fez a Ilma. Fiscalização, uma vez que é necessário considerar todos os gastos inerentes à atividade econômica empresarial e imprescindíveis para a formação do produto destinado à venda.*

Explica a importância do Setor Sucroalcooleiro e das dificuldades suportadas no país e afirma que a não cumulatividade das contribuições vieram para desonerar a cadeia produtiva (item 4.2)

### 4.3. Do Entendimento com Relação ao Conceito de INSUMO Aplicável Na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS

A interessada argumenta que as leis de regência das contribuições para o PIS e para a Cofins contêm a previsão do aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

*Apesar da previsão quanto a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, de fato, nenhuma das leis citadas conceitua o termo INSUMO e, tampouco, remetem à utilização subsidiária da legislação do IPI para a busca do seu significado.*

*Dessa forma, ainda que o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, OS CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA PAUTAR O CREDITAMENTO, NO QUE SE REFERE AO IPI, NÃO SÃO APLICÁVEIS AO PIS E À COFINS.*

*Sendo assim, sob o ponto de vista exclusivamente legal, uma análise detida das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo "insumo" fosse buscado na legislação do IPI.*

Entende que a melhor forma de apuração seria adotar aquela do IRPJ:

*Com efeito, a concepção estrita de insumo adstrita à legislação do IPI não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.*

*Por isso, o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do Imposto de Renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos.*

Transcreve julgados administrativos e judicial.

#### 4.4. Da Indevida Glosa dos BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

A interessada aborda as glosas pontualmente e entende serem todas indevidas e que mesmo as atividades agrícolas estariam diretamente relacionadas com a produção de açúcar e álcool.

##### 4.4.1. Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e da COFINS Oriundo das Aquisições de Bens Aplicados na Atividade Agrícola

De acordo com o raciocínio desenvolvido, sustentou que os créditos de sua atividade agrícola são passíveis de aproveitamento, pois ela é parte integrante de seu processo produtivo, o qual descreve sucintamente.

##### 4.4.2. Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e COFINS sobre o ativo imobilizado utilizado no processo agrícola

A Fiscalização glosou os créditos descontados à proporção de 1/48 em relação ao ativo imobilizado por estarem vinculados à fase agrícola do processo produtivo da Manifestante, sendo ponto de discordância conforme discorre:

*Ora como não poderia deixar de ser, as máquinas agrícolas, equipamento, ferramentas, caminhões, automóveis, tratores, e outros utilitários, como demonstrado na tabela I são essenciais ao preparo do solo, cultivo corte e carregamento da cana-de-açúcar.*

##### 4.4.3. - Do Direito ao Crédito com Relação às Despesas Aluguéis de Máquinas e Equipamentos, Pagos à Pessoa Jurídica, Utilizados nas Atividades da Empresa

A interessada informa que o Auditor-fiscal procedeu à glosa das despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, ao alegar que as atividades prestadas por estas empresas "estão exclusivamente relacionadas às atividades de reflorestamento".

##### 4.4.4. Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e da COFINS Oriundo de combustíveis e lubrificantes de máquinas agrícolas, caminhões, automóveis, veículos utilitários e outros

*Defende que, para o desempenho da atividade (agroindustrial) da Manifestante, é imprescindível a observância de todas as etapas relativas ao processo produtivo, o qual abrange a adequação e preparo do solo, o plantio de cana de*

*açúcar, o cultivo e tratos culturais na cana de açúcar, o corte, carregamento e transporte, moenda, tratamento do caldo, cozimento, fermentação e destilaria.*

Nesta esteira, entende serem devidos todos os créditos de combustíveis, lubrificantes, das peças de manutenção de máquinas e implementos agrícolas e veiculares:

*Assim, como não considerar um insumo essencial o combustível empregado nos caminhões, carretas, tratores e carregadeiras que transportam a própria cana de açúcar (que é a matéria prima para a produção de álcool) da lavoura para a unidade industrial?*

#### 4.5. Da Indevida Glosa dos SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

A contribuinte entende que todos os serviços por ela contratados são passíveis de creditamento, inclusive aqueles na fase agrícola, uma vez que são essenciais na produção do álcool destinado à venda.

4.5.1. Alocação - Do Direito ao Crédito de PIS/Pasep e da COFINS Oriundo de serviços com manutenção da frota

Argúi que os serviços de manutenção da frota na fase agrícola, são realizados em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagos a pessoa jurídica domiciliada no país, gerando, portanto, direito a créditos a serem descontados das Contribuições ao PIS e a COFINS.

*Dessa forma, evidenciado que o direito de crédito não fica restrito aos insumos utilizados na industrialização, que é a fase final da produção, mas ao longo de todo o processo produtivo, o que inclui os custos empregados na fase agrícolas, requer a reforma do r. despacho decisório para o fim de reconhecer o direito creditório da Manifestante com relação aos serviços utilizados como insumo, em especial, os serviços de manutenção da frota mecanizada.*

#### 4.6. Da Indevida Glosa das DESPESAS COM FRETE INTERNO NO TRANSPORTE DA CANA DE AÇÚCAR DA ZONA RURAL PARA A INDÚSTRIA

Sob sua ótica, as glosas de fretes decorrentes de operações de *transporte da cana-de-açúcar do seu "estabelecimento" zona rural até estabelecimento industrial para processamento e produção do açúcar e álcool para venda*, seriam indevidas, uma vez que a *prestação de serviço de frete em elaboração é tributada pelas contribuições ao PIS e COFINS, e a mesma se revela como um custo necessário à sua atividade produtiva.*

Por fim, solicita juntada posterior de provas, perícia e reforma da decisão contida no Despacho Decisório.”

Em 16/02/17, a DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão nº 14-64.161 foi assim ementado:

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeitos da apuração de créditos a serem descontados da contribuição pela sistemática da não cumulatividade, consideram-se insumos 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 incluídos no ativo imobilizado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PEDIDO DE PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual, essencialmente, repete os argumentos incluídos no recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

A lide versa sobre Pedido de Ressarcimento (PER) de COFINS não cumulativo - Exportação relativo ao 2º trimestre de 2011.

O Despacho Decisório deferiu parcialmente o PER, fundamentado no Termo de Verificação Fiscal – TVF, resultado da auditoria sobre os registros de PIS e COFINS do período de janeiro de 2010 a setembro de 2011.

Foram glosados créditos calculados sobre despesas com pedágio, serviços contratados no exterior, bens e serviços que não se enquadravam como insumos, aluguel e encargos de depreciação de máquinas e equipamentos e “frete interno.

Cumpra mencionar que, especificamente no 2º trimestre de 2011, não houve glosas de pedágio.

O TVF data de 04/10/13, ou seja, é anterior à decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, publicada em de 24/04/18, julgado sob o rito dos recursos repetitivos. O STJ estabeleceu que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância” dos bens e serviços e declarou ilegais as disciplinas sobre creditamento previstas nas IN SRF nº 247/02 e 404/04. E motivou a publicação do PN COSIT nº 05/18, de 18/12/18, que versa sobre a repercussão da referida decisão do STJ no âmbito da RFB.

Antes de adentrar nos argumentos de defesa, transcrevo os trechos dos tópicos “3.a” ao “3.c” do recurso voluntário, em que a recorrente detalha as fases agrícola e industrial de

seu processo produtivo e destaca que a primeira é imprescindível à conclusão da segunda, pois fornece a principal matéria-prima, a cana-de-açúcar. E excertos do TVF, onde a fiscalização apresenta sumário da atividade da recorrente. Nota-se que as premissas fáticas são mesmas, girando a controvérsia, exclusivamente, sobre a subsunção destas à legislação aplicável:

### Recurso Voluntário

“( . . . )

#### b. Do Processo Produtivo – Fase Agrícola

Corroborando com a assertiva acima, mister ressaltar que a atividade rural da Recorrente pode ser subdividida em fase, conforme demonstrativo abaixo, 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.

FASE	FUNÇÃO	PRODUTOS UTILIZADOS
Adequação e Preparo do Solo		Veículos automotores, nível, aparelho GPS,
	Levantamento topográfico, análise, adequação e preparo do solo.	tratores esteiras pás carregadeiras, motoniveladores, trator, implemento terraceador e implementos tipo grades, subsolares do solo.

Plantio da Cana-de-Açúcar	O plantio da cana-de-açúcar ocorre apenas uma única vez durante todo o ciclo da cultura, que pode durar um mínimo de cinco, depende da região. Inicia-se com solução (abertura dos sulcos de plantio), e após as mudas da cana são depositadas nos sulcos e cobertas, complementando a fase de plantio da cana-de-açúcar.	Tratores e carregadeiras, implementos tais como sulcadores e cobridores, caminhões canavieiros utilizados para o transporte, equipamentos de segurança e proteção individual.
Cultivo e tratamentos culturais na cana-de-açúcar.	Obter uma boa produção de cana-de-açúcar - Procedimentos: adubo químico, torta de filtro ou cama-de-frango, inseticidas, fertilização, corretivos de solo, adubação de soqueira, aplicação de herbicidas, controle biológico e aplicação aérea.	Calcário, Gesso e fosfato mono amônio (MAP) ou Super fosfato triplo (SPT), adubo granulado, carreta de adubo estacionária, implementos, cultivadores, herbicidas e adjuvantes, ácido ascórbico, cloreto de colina, germe de trigo, açúcar, farelo de soja, solução vitamínica, formol, ácido acético, sais de wesson, nipagin, levedura de cana-de-açúcar (adquirida de outras usinas), caraginata e terramicina.
Corte e carregamento	Queima do canavial para possibilitar o corte da cana-de-açúcar.	Facão, veículos automotores, ambulância, equipamentos de segurança e proteção individual.
Transporte	Deslocamento da cana-de-açúcar do campo para indústria	Caminhões canavieiros, tratores e carretas canavieiras (Julietas).

A tabela acima explana as subdivisões do processo produtivo ainda na fase agrícola, detalhando os respectivos objetivos, bem como os insumos ali utilizados.

Todos os insumos relativos a esta fase, são consumidos na planta, pois o sucesso da lavoura depende do adequado tratamento do solo, aplicação de defensivos, adubos,

Nesse esteio, convém ressaltar que referidos insumos se integram ao produto final, vez que sua utilização está intrinsecamente ligada à qualidade final do produto, caracterizam-se, portanto, como produto intermediário, ainda que, embora não se integrando ao novo produto fabricado, sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre ele no processo de fabricação.

**Mister frisar que uma simples verificação *in loco* do processo produtivo da Recorrente já impediria o indeferimento dos créditos atinentes à fase agrícola, pois ter-se-ia constatado a integração no processo produtivo da atividade rural e industrial.**

(. . .)

### **c. Do Processo Produtivo – Fase Industrial**

De outra sorte, a fase industrial do processo produtivo da Recorrente demonstra-se igualmente complexo, ao passo em que até a finalização do produto final, ocorre o trânsito de diversas subdivisões, conforme poderá ser observado a seguir:

FASE	FUNÇÃO	PRODUTOS UTILIZADOS
Moenda	Extração do caldo através da operação de moagem que engloba: lavagem da cana para eliminação de resíduos, corte em pequenos pedaços, obtenção do caldo em seis ternos de moagem, elevação do bagaço até a caldeira até a caldeira para queima e encaminhamento do caldo obtido para o sistema de tratamento.	Cal virgem (CAO), óleos lubrificantes e graxas, correntes transportadoras, vigas/chapas/cantoneiras/ferro chato de aço, carbono, parafusos, arruelas e porcas, eletrodos, rolamentos, equipamentos de segurança e proteção individual, bactericidas.
Tratamento do Caldo	Compreende os seguintes processos: regenerador de caldo misto-agua condensada, torre de silfitação, tanque de caldo silfitado, tanque de caldo caleado, antiespumante, aquecedores, decantador, filtro	Enxofre, cal virgem, ácido fosfórico, antiespumante, juntas de borracha, rosetas, polímero, porcas, parafusos e alcalinizante de vapor.
	de iodo, peneira, pré aquecedores e evaporadores.	
Cozimento	Compreende os seguintes processos: caixa sedimentadora de xarope, tanque pulmão do enxofre, cozedores à vácuo, cristalizadores, centrifugas de açúcar úmido, esteira elevadora de borracha, secador de açúcar e moegas.	Modificador de viscosidade, juntas de borrachas, papelão hidráulico, gaxetas grafitadas, graxas, grafite, porcas e parafusos.
Fermentação	Compreende os seguintes processos: tanque de mel, trocador de mosto, misturador de mel, domas, centrífugas, tanque de diluição de levedo e cubas.	Bactericida, antibióticos, antiespumante, dispersante, nutrientes, equipamentos de segurança e proteção individual, óleo lubrificante, graxas, ácido sulfúrico.
Destilaria	Transformação do caldo em álcool.	Dispersante, soda caustica, anticrustante.
Estação de Tratamento	Preparação da água utilizada na produção de energia e vapor que movimentam a indústria.	Sulfato de alumínio, hipoclorito de sódio, soda caustica.
Torres de Resfriamento da Moenda e do Gerador	Água tratada na fase anterior e bombeada para a moenda e para o gerador, visando à refrigeração do processo.	Anticrustante, coagulante, microbicida, hipoclorito de sódio.
Tratamento de Água para Caldeira - produção de Vapor e energia.	Eliminar parte dos gases dissolvido na água. Recebe os produtos químicos dosados no tratamento de água da caldeira.	Cloreto de sódio, soda caustica, sulfito de sódio, fosfato.

Assim sendo, é perceptível que, desde a adequação e preparo do solo para o cultivo da cana de açúcar (fase agrícola) até a comercialização do álcool e açúcar, diversas etapas são vislumbradas, todas igualmente **essenciais** para a definição do produto final, tornando-se necessária a verificação de todos os dispêndios efetivamente incorridos.

(. . .)”

#### Termo de Verificação Fiscal – TVF

## “II - PLANEJAMENTO DA AUDITORIA-FISCAL

O contribuinte tem como atividade principal a produção, comercialização, importação e exportação de álcool para fins carburantes, açúcar cristal e cogeração de energia obtida através da queima do bagaço de cana-de-açúcar, (. . .).

(. . .)

Até 31 de Dezembro de 2009 chamava-se Abengoa Bioenergia Agrícola Ltda e tinha como objeto social a "exploração da atividade rural" principalmente a produção de cana de açúcar, que posteriormente eram vendidas para as empresas do grupo ABENGOA para fabricação de açúcar cristal e álcool para fins carburantes.

A partir de 01/01/2010 com a incorporação das USINAS (São João e São Luiz) e empresas de cogeração de energia, transformou-se em uma AGROINDUSTRIA e com uma nova denominação social: **ABENGOA BIOENERGIA AGROINDUSTRIA LTDA.**

(. . .)

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.

(. . .)”

Passo ao exame dos argumentos de defesa, adotando os títulos e a ordem em que se apresentam no recurso voluntário.

### “f. DAS GLOSAS EFETUADAS PELA FISCALIZAÇÃO”

**“i) Bens e serviços utilizados como insumos e aplicados na Atividade Agrícola”**

**“ii) Ativo Imobilizado utilizado no processo agrícola: Máquinas e Equipamentos”**

**“iii) Combustíveis de Máquinas Agrícolas, Caminhões, Automóveis e Veículos Utilitários”**

**“iv) Serviços utilizados como insumos: manutenção da frota”**

Trago breves sínteses do TVF e recurso voluntário e então passo à apreciação dos autos.

### **Termo de Verificação Fiscal (TVF)**

Os itens 5.2 (“Serviços contratados no exterior”) e 5.3 (“Bens e serviços que não se enquadram como insumos”) do TVF dispõe sobre glosas de valores computados nas linhas 02 (bens utilizados como insumos), 03 (serviços utilizados como insumos), 06 (aluguel de máquinas e equipamentos) e 10 (bens do imobilizado do DACON (vide “Anexo I – Glosa de Créditos”, acima reproduzido).

No período em questão, na linha 06, foram classificadas as rubricas “serviços de plantio” e “serviços prestados por terceiros”, além da rubrica “aluguel” e “arrendamento”, propriamente dita.

A fiscalização consignou que não geram créditos as compras de bens e serviços e aluguel e depreciação de máquinas e equipamentos (1/48 do custo de aquisição) utilizados na fase agrícola (cultivo de cana-de-açúcar), porém somente os aplicados na fase industrial (fabricação de açúcar e álcool e geração de energia elétrica), com fundamento no inciso III do *caput* (depreciação de bens do imobilizado utilizados na produção) e inciso I do § 4º (bens e serviços utilizados na fabricação de bens considerados como insumos) do art. 8º da IN SRF nº 404/04.

No tocante aos serviços contratados no exterior, fundamentou a glosa no inciso I do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833/03, que admite como insumo apenas serviços contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Adicionalmente, apurou que a quase totalidade da cana-de-açúcar produzida foi utilizada na fabricação de açúcar e álcool e na geração de energia elétrica, tendo sido vendida apenas uma diminuta parte (tabela do tópico 5.3 do TVF).

Que as vendas da cana-de-açúcar produzida foram realizadas sob o amparo da suspensão prevista no *caput* do art. 11 da Lei nº 11.727/08. E que, nos termos do § 1º deste dispositivo legal, era vedado o aproveitamento de créditos calculados sobre os correspondentes bens e serviços e aluguel e depreciação de máquinas e equipamentos:

**“Art. 11. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de cana-de-açúcar, classificada na posição 12.12 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)**

**§ 1º É vedado à pessoa jurídica vendedora de cana-de-açúcar o aproveitamento de créditos vinculados à receita de venda efetuada com suspensão na forma do *caput* deste artigo.**

**§ 2º Não se aplicam as disposições deste artigo no caso de venda de cana-de-açúcar para pessoa jurídica que apura as contribuições no regime de cumulatividade.”**

A DRJ ratificou o procedimento fiscal, enfatizando que *“( . . . ) as aquisições, despesas e gastos relativos à atividade agrícola da contribuinte não dão direito a crédito, pela simples razão de resultarem em um insumo seu, a cana de açúcar, e não no seu produto final, açúcar e álcool. ( . . . ) Não se pretende aqui negar que a atividade agroindustrial desenvolvida pela recorrente inclua a atividade agrícola, mas esta atividade não compõe o processo industrial de produção de açúcar e álcool, tanto que uma outra usina, que eventualmente não produza cana de açúcar, mas a adquire de terceiros, fabrica açúcar e álcool da mesma maneira. Ou seja, a produção de seu próprio insumo é uma escolha empresarial, mas não tem o condão de ampliar o processo produtivo gerador de crédito para além da fabricação de seu produto final.”*

### **Recurso voluntário**

Reproduzo excertos do tópico “f.i” recurso, em que sustenta as aquisições de bens e serviços que considerou como insumos e classificou nas linhas 02 e 03 do DACON:

( . . . )

Consoante se infere do processo produtivo da Recorrente acima discriminado, os cuidados com tratos culturais de um canavial devem ser permanentes, iniciando-se imediatamente após o plantio da cana (etapa de fertirrigação), quando se encontra mais suscetível ao ataque de pragas, doenças e competições severas de plantas invasoras por água, nutrientes e luz.

Mesmo após completado o processo integral de desenvolvimento (formação do canavial) e respectivo corte, necessário se faz a adubação da soqueira visando revitalizar a cultura para a produção do ano seguinte, repor e manter os níveis de nutrientes que a cultura necessita para a produção econômica, sendo, essa etapa do processo produtivo, realizada anualmente durante todo o ciclo da cultura.

Nesse passo, desde a adequação e preparo do solo para o cultivo da cana de açúcar (principal matéria-prima da Recorrente) até a comercialização do açúcar e álcool, diversas etapas são vislumbradas no processo de produção, tornando necessária a verificação de todos os dispêndios efetivamente incorridos, valendo-se da sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS bem como a essencialidade dos insumos aplicados no processo de fabricação de produtos destinados a venda, para o reconhecimento do direito creditório da Recorrente.

Tratando-se, portanto, de uma despesa incorrida na sua produção com o objetivo de gerar receita que será tributada pelo PIS e pela COFINS, certo que se está diante de uma hipótese contemplada pela regra matriz do direito ao crédito.

Assim, não obstante os produtos finais do processo produtivo da Recorrente sejam o açúcar e o álcool, o direito ao crédito não fica restrito aos insumos utilizados na industrialização, que é a fase final de produção, mas deve alcançar todos utilizados ao longo de todo o processo produtivo desenvolvido, o que incluir, portanto, os referidos “custos agrícolas”.

Ademais, foram glosados pela fiscalização serviços contratados no exterior que supostamente não seriam enquadrados como insumo. Todavia, cumpre informar que quando a Recorrente adquire o serviço do exterior, ela recolhe o devido tributo – PIS e COFINS. Quanto ao ponto, a Lei 10.865/2004, em seu art. 15, inciso II8, autoriza o creditamento de PIS e COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços.

(. . .)”

No tópico “f.ii”, contesta as glosas de aluguel e depreciação de máquinas e equipamentos (linhas 06 e 10 do DACON), utilizados na fase agrícola do processo de produção de álcool e açúcar e geração de energia:

“( . . . ) o processo de produção da Recorrente é um só, apenas dividido em etapas agrícola e industrial.

Na fase agrícola, são utilizados diversas máquinas, equipamentos e veículos para alcançar o fim pretendido: comercialização de cana de açúcar, álcool e energia elétrica.

Como exemplo, na fase de adequação e preparo do solo, são utilizados veículos automotores, 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, álcool e energia elétrica.

Considerando que a fase agrícola integra o processo produtivo da Recorrente para fins de creditamento dos custos dos referidos insumos, o aluguel de máquinas e

equipamentos gera direito ao crédito de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa, (. . .).”

E cita os Acórdãos n.º 3402-003.041, de 27/04/16, que admitiu créditos relativos à fase agrícola do processo industrial, e o 3201-002.094, de 15/03/16, que reverteu glosa de créditos calculados sobre aluguel de máquinas e equipamentos essenciais à atividade da empresa.

E, por fim, nos tópicos “f.iii” e “f.iv” remete-se aos argumentos expostos anteriormente sobre a imprescindibilidade da fase agrícola, para defender os créditos sobre combustíveis e manutenção aplicados em máquinas e veículos agrícolas (linhas 02 e 03 do DACON).

### **Exame dos autos**

#### ***Motivação do ato administrativo***

Foram dois os fundamentos fáticos e jurídicos que motivaram a decisão que unidade de origem apresentou no 5.3 do TVF (“Bens e serviços que não se enquadram como de insumo”).

Para tanto, importante destacar que não incidem cumulativamente sobre todos os créditos glosados: i) nos créditos calculados sobre os custos de produção da cana-de-açúcar utilizada como insumo para produção de álcool, açúcar e geração de energia elétrica; e ii) nos créditos calculados sobre os custos de produção da cana-de-açúcar destinada à venda.

#### ***Custos da fase agrícola do processo produtivo***

A fiscalização apresentou um único fundamento para a glosa dos bens, serviços, e aluguel e depreciação (1/48 do custo de aquisição) de máquinas e equipamentos, qual seja, o de que foram utilizados na fase agrícola do processo produtivo (produção de cana-de-açúcar), enquanto que apenas os relacionados à fase industrial encontravam amparo no artigo 3º da Lei n.º 10.833/03 e art. 8º da IN SRF n.º 404/04..

A adoção deste fundamento genérico explica o fato de, no “Anexo I – Glosa de Créditos”, a fiscalização não ter apresentado descrição detalhada acerca das naturezas dos bens, serviços e itens do imobilizado (1/48 de depreciação) glosados, porém tão somente informações igualmente genéricas, tais como, “compra para uso e consumo”, compra para industrialização, serviços prestados por terceiros” e “ativo imobilizado = 1/48”, como segue:

Relatório das exclusões dos valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS – Glosas							
Período	Dados extraídos da planilha apresentada			Resultado da análise e constatação no procedimento fiscal			
Apuração	DACON/Linha	Origem	Créditos	Valor da Exclusão	Constatação do destino	Detalhamento	Motivo

04/2011	02	Livro Fiscal	Compra para uso e consumo	2.511.245,54	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	02	Livro Fiscal	Compra de combustível	3.948.383,45	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Pneus	7.353,35	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Transporte de resíduos	66.226,22	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Carregamento	4.547.301,32	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Transportes	140.165,43	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Preparo de solo para plantio	232.985,49	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Tratos de plantio	31.204,39	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Tratos de soqueira	30.452,29	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Serviços de plantio	266.349,31	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Carregamento, reboque e transporte	688.890,17	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Manutenção	642,52	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Transporte de pessoal	1.190.720,59	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Serviços prestados por Terceiros	4.041.680,76	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Aluguel e arrendamento	63.696,87	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Serviços contratados exterior	1.421.689,70	Setor industrial	Conforme planilha apresentada	2
04/2011	06	Conta Contábil	Serviços de plantio	30.925,10	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	03	Conta Contábil	Carregamento, reboque e transporte	935.843,90	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	06	Conta Contábil	Serviços prestados por Terceiros	4.364,34	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
04/2011	07	Livro Fiscal CFOP 1352	Transportes	695.985,27	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	4
04/2011	10	Controle Crédito	Ativo Imobilizado = 1/48	525.634,15	Refer-se a bens do setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
			Soma	21.381.720,16			
05/2011	02	Livro Fiscal	Compra para uso e consumo	4.261.262,95	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	02	Livro Fiscal	Compra para industrialização	432.994,40	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	02	Livro Fiscal	Compra de combustível	5.956.869,20	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Pneus	95.944,87	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Transporte de resíduos	79.019,29	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Carregamento	164.791,32	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Transportes	12.398,19	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Preparo de solo para plantio	160.190,99	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Tratos de plantio	50.150,34	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Tratos de soqueira	79.148,02	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Serviços de plantio	152.734,77	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Carregamento, reboque e transporte	1.144.074,87	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Manutenção	40.991,09	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Transporte de pessoal	1.604.698,44	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	03	Conta Contábil	Serviços prestados por Terceiros	2.901.211,90	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	06	Conta Contábil	Aluguel e arrendamento	2.925.377,10	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
05/2011	07	Livro Fiscal CFOP 1352	Transportes	2.196.222,28	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	4
05/2011	10	Controle Crédito	Ativo Imobilizado = 1/48	525.517,93	Refer-se a bens do setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
			Soma	22.783.597,95			
06/2011	02	Livro Fiscal	Compra para uso e consumo	3.198.038,86	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	02	Livro Fiscal	Compra para industrialização	2.587,50	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	02	Livro Fiscal	Compra de combustível	5.601.386,40	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Pneus	271.671,35	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Transporte de resíduos	216.206,68	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Carregamento	382.730,46	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Transportes	4.052,68	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Preparo de solo para plantio	321.534,13	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Tratos de plantio	64.960,33	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Tratos de soqueira	110.034,55	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Serviços de plantio	356.794,69	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Carregamento, reboque e transporte	1.552.187,22	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Manutenção	43.103,40	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Transporte de pessoal	2.178.202,82	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Serviços prestados por Terceiros	2.962.055,92	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	03	Conta Contábil	Serviços contratados exterior	1.410.781,82	Setor industrial	Conforme planilha apresentada	2
06/2011	03	Conta Contábil	Carregamento, reboque e transporte	122.870,77	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	06	Conta Contábil	Serviços prestados por Terceiros	18.450,18	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	06	Conta Contábil	Aluguel e arrendamento	2.849.271,82	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
06/2011	07	Livro Fiscal CFOP 1352	Transportes	4.867.980,58	Setor agrícola	Conforme planilha apresentada	4
06/2011	10	Controle Crédito	Ativo Imobilizado = 1/48	526.953,22	Refer-se a bens do setor agrícola	Conforme planilha apresentada	3
			Soma	27.059.855,38			

DACON/Linha	
01	Bens para revenda
02	Bens utilizados como insumos
03	Serviços utilizados como insumos
04	Despesas de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor
05	Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica
06	Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica
07	Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda
08	Despesas de contraprestações de arrendamento mercantil
10	Sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição ou de construção)
Motivo	Vinculação ao Relatório Fiscal
1	5.1 - De acordo com natureza do custo (Pedágio) não é admissível o aproveitamento do crédito
2	5.2 - Beneficiário do pagamento não é pessoa jurídica domiciliada no país
3	5.3 - Não empregado diretamente no processo de industrialização (o valor refere-se a custo apropriado ao setor agrícola da empresa)
4	5.4 - Frete interno

Não resta dúvida de que o fato de terem sido utilizados exclusivamente na fase agrícola foi considerado como suficiente para motivar a glosa.

Dito isto, destaco para a formação do juízo desta turma que, em princípio, nenhuma outra consideração acerca dos bens, serviços e itens do imobilizado deve ser adotada para a manutenção da glosa, sob pena de incorrerem em inovação de critério jurídico, o que é vedado pela art. 146 do CTN.

Vale citar, exemplificativamente, as glosas das rubricas “compra para uso e consumo” e “serviços prestados por terceiros”. Não nos caberá negar o direito ao crédito, porque

não temos informação sobre os tipos de bens e serviços e a utilização ou não no processo produtivo. A meu ver, nossa atuação limitar-se-á a concordar ou não com o critério da autoridade fiscal de não reconhecer o crédito, porque empregados unicamente na fase agrícola do processo fabril.

### ***Custos de produção da cana-de-açúcar para venda***

Parte da cana-de-açúcar produzida não foi empregada no processo industrial, porém vendida. E a receita correspondente foi beneficiada com a redução a zero da alíquota do COFINS, prevista no *caput* do art. 11 da Lei n.º 11.727/08, fato que vedava a tomada de créditos, nos termos do § 1º deste mesmo dispositivo legal.

Esta parte do despacho decisório não pode ser ratificada.

A fiscalização não identificou quais parcelas do custo fabril foram empregadas na produção da cana-de-açúcar vendida e que, a seu ver, deveriam ser glosadas exclusivamente por esta razão.

Esta falha causa preterição dos direitos de defesa e ao contraditório, além de tornar inexecutível o acórdão que eventualmente mantivesse a atuação com base em apenas um dos argumentos.

Não obstante, não proponho a anulação integral do despacho decisório.

De acordo com a informação contida no quadro apresentado na folha 11 do TVF, a receita com venda de cana-de-açúcar no período auditado (01/2010 a 09/2011) representou menos do que 1% da receita total. Assim sendo, é possível afirmar que os custos correspondentes que estariam sujeitos à glosa exclusivamente pela vedação ao crédito prevista no § 1º do art. 11 da Lei n.º 11.727/08 seriam absolutamente irrelevantes em relação ao total do crédito pleiteado.

Assim, à luz dos princípios insculpidos no art. 2º da Lei n.º 9.784/99, notadamente o da razoabilidade, entendo que o vício material apontado não tem o condão de contaminar a integralidade do Despacho Decisório. Entretanto, este argumento fiscal deve ser descartado, para que não produza qualquer efeito na conclusão da lide.

### ***Razões de mérito***

Transcrevo o art. 3º da Lei n.º 10.833/03, naquilo que é atinente às controvérsias em debate:

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

( . . . )

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 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;

( . . . )

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

( . . . )

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.

(. . .)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

(. . .)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

(. . .)”

Os incisos II (bens e serviços utilizados como insumos) e VI (bens do imobilizado) do art. 3º da Lei nº 10.833/03 exigem a aplicação na produção ou fabricação de bens destinados à venda e não impõem qualquer restrição ao tipo de atividade industrial ou à forma por meio da qual se desenvolve (no caso, em duas fases, agrícola e industrial).

Da leitura das descrições do processo produtivo apresentadas pelo Fisco (TVF) e Recorrente, não resta dúvida de que as fases agrícola e industrial se completam e formam um todo inseparável, consistente no processo produtivo da recorrente. E também revela-se indiscutível que o produto desta fase agrícola, a cana-de-açúcar, atende os critérios de “essencialidade e relevância” fixados pelo STJ (REsp nº 1.221.170/PR) para que seja qualificado como insumo.

Vale destacar ainda que, após a citada decisão do STJ, por intermédio do PN COSIT nº 05/18, o próprio Fisco passou a admitir na base de cálculo dos créditos sobre custos com a produção de “bem-insumo” (no caso em tela, a cana-de-açúcar) aplicado na fabricação de produto destinado à venda:

“( . . . )

### 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).

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).

(. . .)”

Isto posto, há que se reconhecer o direito aos créditos calculados sobre os valores indicados nas linhas 02, 03, 06 e 10 do DACON, relacionados à produção da cana-de-açúcar

(fase agrícola), que constituía o principal insumo para a fabricação de álcool e açúcar e a geração de energia elétrica.

Com relação aos serviços contratados no exterior, ratifico a glosa. O inciso I do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 admite exclusivamente os contratados com empresas domiciliadas no País. E não procede o argumento da recorrente de que os créditos devem ser acatados, porque é admitido o creditamento do PIS/COFINS incidentes sobre importação sobre serviços, nos termos do inciso II do art. 15 da Lei nº 10.865/04.

Portanto, dou provimento aos argumentos de defesa, para reverter as glosas dos bens, serviços (exceto os serviços contratados no exterior), aluguel de máquinas e equipamentos e depreciação do imobilizado (cômputo à razão de 1/48) empregados na fase agrícola do processo produtivo e computados linhas 02 (bens utilizados como insumos), 03 (serviços utilizados como insumos), 06 (despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos) e 10 (bens do imobilizado) do DACON.

#### **“v) Frete Interno: Transporte da Cana de Açúcar da zona Rural para a Indústria”**

Foram glosadas as despesas com frete para transporte da cana-de-açúcar do estabelecimento em que foi produzida até o que a emprega como insumo para fabricação do álcool e açúcar. As despesas foram incluídas na linha 07 (despesas com armazenagem e frete na operação de venda) do DACON.

O agente fiscal consignou que poderiam ser computados na base de cálculo dos créditos apenas os fretes sobre vendas.

A recorrente assim defendeu o procedimento adotado:

“( . . . )

No caso da Recorrente, por questões de viabilidade e necessidade operacional, esta possui campos agrícolas para a produção da cana de açúcar em várias regiões distintas do Estado de São Paulo e a sua unidade de processamento e produção do álcool ficam situados no Município de Pirassununga e também em São Paulo.

Dada a quantidade de cana produzida, o único meio viável para o transporte deste insumo até o estabelecimento industrial se dá por meio de transporte rodoviário, o qual realiza a movimentação de toneladas de cana entre os estabelecimentos da Recorrente.

Para a remessa dos produtos em elaboração, a Recorrente necessita contratar prestadoras de serviços de transporte para essa locomoção, o que **revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade de propiciar a continuidade do processo produtivo**, que, por razão de especialização e de racionalização do processo industrial, é concluído em outra unidade da empresa Recorrente.

Em que pese a fase agrícola e industrial serem desenvolvidas em locais distintos, o processo produtivo da Recorrente é um só, ou seja, compreende a fase de produção do insumo até a industrialização do produto final, sendo certo de que o transporte deles entre os estabelecimentos constitui fase essencial ao desenvolvimento da atividade dela, sem o qual a produção dos bens destinados à venda fica inviabilizada, como o que a oportuniza à tomada de créditos de PIS/COFINS dele decorrente e dos custos inerente (Pedágio).”

Conforme o disposto no tópico anterior, a cana-de-açúcar era o principal insumo para fabricação do álcool e do açúcar. Assim, o transporte do local em que era produzida até o da

fabricação dos produtos finais satisfaz os critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pelo STJ no REsp n.º 1.221.170/PR, pelo que deve ser qualificado como insumo para fins de creditamento do COFINS, sob o abrigo do inciso II do art. 3 da Lei n.º 10.833/03.

Isto posto, conheço parcialmente das alegações de defesa e, na parte conhecida, dou provimento, para reverter as glosas dos créditos calculados sobre fretes no transporte da cana-de-açúcar entre estabelecimentos, computados na linha 07 do DACON..

### **Conclusão**

Dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos calculados sobre bens, serviços (exceto os serviços contratados no exterior), aluguel de máquinas e equipamentos e depreciação de bens do imobilizados, empregados na fase agrícola do processo produtivo e classificados nas linhas 02, 03, 06 e 10 do DACON, e sobre fretes para transporte da cana-de-açúcar entre estabelecimentos, computados na linha 07 do DACON.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira