



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

Processo nº 10880.723246/2014-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.758 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2017
Matéria PIS E COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente RAÍZEN ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO. O conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição em apreço não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IRPJ (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção) e, consequentemente, à persecução da atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte. Precedentes deste CARF.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL. A fase agrícola do processo produtivo de cana de açúcar que produz o açúcar e álcool, também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA, NÃO GERA DIREITO AO CREDITAMENTO. Mesmo que pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o arrendamento de imóvel rural não gera direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR DE *HOLDING*. POSSIBILIDADE.

O art. 8º da lei nº 10.925/04 prevê que a aquisição de mercadorias de origem vegetal destinados à alimentação humana dá direito a crédito presumido ao adquirente. O fato da empresa vendedora não desenvolver uma atividade agropecuária não impede tal creditamento, uma vez que não há qualquer exigência legal nesse sentido.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: balança de cana, captação e tratamento de água, atividades laboratoriais, limpeza operativa e "*rouguing*". O mesmo vale para os custos com aquisição de maquinários e depreciação de bens relacionados às atividades aqui descritas.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ÓLEO DIESEL, LUBRIFICANTES E GRAXAS UTILIZADOS EM VEÍCULOS E MÁQUINAS NA PRODUÇÃO DA CANA. DIREITO AO CREDITAMENTO. Dá direito a crédito a aquisição de graxas, lubrificantes e óleo diesel utilizados em maquinários e veículos empregados na fase agrícola da produção do açúcar e álcool.

COFINS. SERVIÇO COLETA DE LIXO E RESÍDUOS. TRANSPORTE DO BAGAÇO DE CANA. O transporte de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita, havendo firme jurisprudência do CARF no sentido de garantir o creditamento sobre as despesas com remoção de resíduos. O transporte da torta e do bagaço (sub produtos), também se mostram essenciais. Isto porque a "torta" é utilizada como fertilizante rico em matéria orgânica e nutrientes, conforme atesta o Laudo Técnico.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM OU DE TRANSPORTE QUE NÃO SÃO ATIVÁVEIS. DIREITO AO CREDITAMENTO. É considerado como insumo, para fins de creditamento da contribuição social em apreço, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, uma vez que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, já que garante que o produto final chegará ao seu destino com as características almejadas pelo seu comprador.

FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. Os fretes vinculados ao transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa não geram crédito das contribuições não cumulativas, por não se caracterizarem como custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido (ementa) em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, votarem da seguinte forma: **(1)** por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto: 1.1) às despesas com arrendamento agrícola (item 6 do voto do Relator). Vencidos os Conselheiros Diego Ribeiro, Thais de Laurentiis, Maysa Pittondo e Carlos Daniel, que deram provimento; e 1.2) ao centro de custo não identificado - agrícola (item 9.4 do voto do Relator). Vencidos os Conselheiros Diego Ribeiro, Thais de Laurentiis, Maysa Pittondo e Carlos Daniel, que deram provimento parcial; **(2)** por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto: 2.1) à aquisição de cana-de-açúcar (item 7 do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro, Relator, e Jorge Freire; 2.2) à aquisição de óleo diesel (item 8 do voto do Relator). Vencido o Conselheiro Jorge Freire; 2.3) ao produto e material não ligados à produção (item 9.3 do voto do Relator). Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que negou provimento; 2.4) ao centro de custo não identificado – combustíveis (item 9.5 do voto do Relator). Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que negou provimento; 2.5) à embalagem de transporte interno (item 9.6 do voto do Relator). Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que negou provimento; e 2.6) aos produtos químicos não utilizados na produção (item 9.8 do voto do Relator). Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro, Relator, e Jorge Freire; **(3)** por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto: 3.1) à glosa de centro de custo agrícola somente no que se refere aos créditos arrolados no item 9.1 do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Diego Ribeiro, Thais De Laurentiis, Maysa Pittondo e Carlos Daniel, que deram provimento total, e o Conselheiro Jorge Freire, que negou provimento; 3.2) à glosa de centro de custo não ligado à produção, para reverter as glosas em relação aos custos decorrentes de captação e tratamento de água, balança de cana, atividades laboratoriais, limpeza operativa e "roguing" (item 9.2 do voto do Relator). Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro, Relator, e Jorge Freire que negaram provimento; 3.3) à glosa de depreciação de bens utilizados na área agrícola (item 12.1 do voto do Relator), para reverter a glosa em relação aos custos do maquinário para captação de água, além dos admitidos pelo relator, conforme consta do seu voto, no qual deu provimento em menor extensão. Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que negou provimento; e 3.4) à depreciação de bens não ligados à produção (item 12.2 do voto do Relator), para reverter as glosas em relação aos custos de captação de água e águas residuais, atividades laboratoriais, além dos admitidos pelo relator, conforme consta do seu voto, no qual deu provimento em menor extensão. Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que negou provimento; **(4)** por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto: 4.1) aos insumos indiretos - materiais de uso não identificado (item 9.7 do voto do Relator); 4.2) ao transporte interno (item 9.9 do voto do Relator); 4.3) às despesas portuárias – notas fiscais de mercadoria exportada (item 9.10 do voto do Relator); 4.4) aos aluguéis (item 11 do voto do Relator); e **(5)** por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso quanto à energia elétrica. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Diego Ribeiro. O Conselheiro Carlos Daniel apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Souza Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de **Auto de Infração** lavrado contra a empresa RAÍZEN ENERGIA S/A, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, nos períodos de apuração 01/2010 a 12/2010. O crédito tributário ora constituído, incluindo juros de mora e multa proporcional, importa no valor total de R\$ 108.832.647,66 (fls. 3/45).

Por bem narrar os fatos e com a devida clareza, valho-me do relatório da decisão recorrida, vazada nos seguintes termos (fls. 13.728/13.765):

"(...) Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 48/80 que:

a) A pessoa jurídica apura o percentual de rateio para os créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno, incluindo no item venda não tributada a revenda de óleo diesel e gasolina os quais, por serem produtos de incidência monofásica, não geram créditos para o revendedor, mesmo ele estando no regime não cumulativo (artigos 3º, I, "a" das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Por essa razão a receita com a venda de óleo diesel e gasolina foi excluída para fins de apuração do percentual para rateio entre créditos vinculadas às receitas tributadas no mercado interno e às não tributadas.

b) Em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção. Depreende-se, portanto, que as despesas incorridas no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos.

c) A aquisição dos produtos agropecuários que geram o direito de créditos presumidos, por ser efetuada de pessoa física ou com suspensão, não gera direito ao desconto de créditos calculados na forma dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, conforme disposto no inciso II do § 2º destes artigos. A cana de açúcar (NCM 12129300) tem a incidência suspensa no caso de venda para produção do açúcar de acordo com o inciso III do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 e para a produção do álcool, a suspensão esta prevista no artigo 11 da Lei nº 11.727/2008. Assim, a aquisição da cana de açúcar não gera os créditos previstos nos incisos II do artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

d) Os créditos presumidos relativo ao estoque de abertura, apurados, são os previstos na Lei 11.727/2008, os quais só podem ser utilizados para dedução das contribuições devidas no mês, não sendo permitido o ressarcimento. Dessa forma, eles não foram inclusos no rateio entre mercado interno tributável e não tributável, diferentemente do realizado pela empresa, que incluiu nesse rateio o crédito presumido.

Da análise dos arquivos magnéticos apresentados pela empresa, a auditoria fiscal constatou que muitos dos itens constantes nas planilhas apresentadas pela empresa não estão de acordo com as permissões legais para apropriação de créditos de PIS e Cofins. Após essa análise foram elaborados anexos com os itens objeto e a indicação dos seus motivos, vejamos:

1) Despesas agrícolas – despesas de prestação de serviços pagas a fornecedores pessoas jurídicas, cujas Notas Fiscais não foram aceitas como base de créditos por estarem todas vinculadas aos centros de custos agrícolas. Neste caso tratam-se de

dispêndios ocorridos com a lavoura da cana de açúcar, portanto, não podem ser considerados serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e do álcool.

2) Arrendamento Agrícola – despesas com serviço de arrendamento agrícola vinculados ao centro de custo cana de açúcar produção própria, entrada de notas fiscais de prestação de serviços, portanto, despesas com a cultura da cana de açúcar, não sendo permitido o crédito em razão de não se tratar de insumos de produção. Esclarece a fiscalização que não se tratam de contratos de arrendamento mercantil e o arrendamento de terras não pode ser enquadrado como aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, previsto nos incisos IV dos artigos 3º das Leis 10637/02 e 10833/03, assim entendeu-se que essas despesas não se enquadram em nenhum fundamento legal para apuração de créditos.

3) Aquisição de cana – neste caso não foram aceitas aquisições de cana de açúcar feita de empresas com atividade de transporte rodoviário de cargas, incorporação imobiliária, aluguel de imóvel próprio, corretagem no aluguel de imóveis, comércio varejista de produtos alimentícios, compra e venda de imóvel próprio e incorporação de empreendimentos imobiliários, por não se tratar de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e também aquisições de cana de açúcar feitas na entressafra (janeiro e março 2010).

4) Revenda de óleo diesel – neste caso, o óleo diesel é consumido pelas máquinas agrícolas, na cultura da cana de açúcar, e pelos caminhões, no transporte desta até a usina, não é, portanto, combustível utilizado na produção do açúcar e do álcool. Dessa forma as aquisições de óleo diesel foram glosadas na planilha “Nota Fiscal” e como consequência não foram consideradas as deduções na base de créditos dos totais da planilha “óleo diesel”.

5) Notas Fiscais Revenda Álcool e Açúcar – os totais de ambas planilhas mensais foram mantidos como base de créditos.

6) Devolução – todos valores mantidos na forma em que foram apresentados.

7) Notas Fiscais e Notas Fiscais ME – nesse caso o critério adotado para identificação dos itens que não se enquadram nas permissões legais para apuração de créditos foi feito com base no centro de custo a que o item está vinculado, na análise das colunas “descrição grupo material” e “descrição do material” e na “descrição fornecedor”, resultando nas seguintes glosas:

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

7.1.1 Cc Agrícola – glosadas as despesas com aquisições de peças, equipamentos, acessórios utilizados em caminhões e máquinas agrícolas, e também, serviços aplicados na manutenção das máquinas e caminhões ou diretamente na lavoura.

7.1.2 Cc não lig prod – glosadas as despesas vinculadas aos centros de custos administrativos e não ligados diretamente com a produção, composto por aquisições de peças de máquinas, materiais de laboratórios, serviços de análises, manutenção de máquinas e veículos, transportes, etc.

7.1.3 Cc mat n prod – nos centros de custos ligados à produção foram glosadas aquisições de peças e componentes de máquinas agrícolas; serviços de coleta e transporte torta/bagaço, lixo e resíduos, identificados na coluna descrição grupo de mercadorias.

7.2 Centros de Custos não Identificados – nos itens sem vínculos com centros de custos a análise passou a ser feita através da identificação “descrição grupo mercadoria” e “descrição do material”:

7.2.1 agrícola – Selecionado os materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões, fertilizantes e demais produtos utilizados na lavoura, estando identificados na coluna “Descrição Grupo Mercadoria”.

7.2.2 combust não prod – Notas Fiscais de aquisição de gasolina e óleo diesel, combustíveis utilizados em máquinas agrícolas e caminhões, portanto não se trata de insumo de produção, identificados em “descrição grupo mercadoria” como: óleo diesel e gasolina.

7.2.3 graxas e lubr não útil prod Graxa – O art. 3º, II, dá direito ao desconto das contribuições pagas a título de bens e serviços, utilizados como insumos, inclusive combustíveis e lubrificantes. A Solução de Divergência 12/2007 distingue graxa de lubrificante; assim o segundo, por expressa determinação legal, tem direito ao crédito enquanto o primeiro não. Por outro lado, só tem direito ao crédito os lubrificantes utilizados nas máquinas ligadas ao processo produtivo, o que não é o caso de lubrificantes utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas.

Compõe as glosas os grupos de mercadorias identificados como: óleos p/ isolamentos elétricos, óleos prot/aditivos, óleos ceras e gorduras diversas, óleos fluidos e graxas automotivas, e no grupo de mercadoria óleos/graxas indls foram glosadas as aquisições de graxas.

7.2.4 embalagens n prod– embalagens não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização.

Glosadas as aquisições de container big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura, lacres. São embalagens retornáveis utilizadas apenas para o transporte do açúcar que não atendem o previsto na legislação. Ou seja, a empresa não utiliza as chamadas “embalagens de apresentação” aceitas pela legislação como dando direito ao crédito e sim as “embalagens de transporte”.

7.2.5 insumos indiretos – Foram apresentados diversos itens utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, filtros, terminais, barras de aço, vigas de aço, adesivos, grampos, borrachas, conexões, tubos, flanges, dentre outros, para os quais a empresa não apresentou detalhes técnicos que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar, nem estão vinculados a centros de custos de produção. Em consequência, foram tratados como itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes no seu parque agrícola e industrial; assim sendo, tratam-se de insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

7.2.6 pquimico n prod - Também foi considerado como não sendo insumo as despesas pertencentes aos grupos de mercadorias: materiais de laboratório, produtos químicos diversos, produtos químicos p/ análise (reagentes e corantes),

produtos químicos p/ tratamento de água, transformadores e serviços de análise laboratorial.

Composto por produtos utilizados em tratamento de água, análises laboratoriais, limpeza e outros fins não ligados à produção.

7.2.7 transp interno – Notas fiscais identificadas em “descrição grupo mercadoria” serviços transporte de carga pessoa jurídica e constando como materiais: diárias de caminhões usina me. Despesas sem previsão legal para apropriação de créditos, pois o direito ao crédito de fretes está ligado, necessariamente, a uma operação de venda.

Dessa forma, a movimentação de mercadorias entre os estabelecimentos, ou de produtos acabados dentro da indústria, não geram créditos.

7.2.8 portuárias – NOTAS FISCAIS ME – Em “descrição grupo mercadoria”: serviços transporte de carga pessoa jurídica ou serviços contendo como “descrição do material” serviços de elevação portuária, estufagem, movimentação, posicionamento, rolagem de container, inspeção de carga, lavagem de big bags e fretes marítimos que se referem a contratação de empresa gerenciadoras marítimas. Estas despesas não estão previstas no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03 que prevê apenas os fretes e a armazenagem na operação de venda.

7.3 energia 2011 (Barra Bioenergia S/A) - Segundo o inciso II do § 1º do artigo 3º da Lei 10.833/03, o crédito será apurado sobre as despesas de energia elétrica incorridas no mês. Dessa forma, essas aquisições de energia, não podem ser utilizadas para fins de créditos em razão de não estarem apropriadas na contabilidade da Raízen, nos respectivos meses, além da forma que as notas fiscais foram emitidas, em ano posterior ao da suposta venda.

7.4 não é locação – Todos os pagamentos de aluguéis de prédios máquinas e equipamentos utilizados, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa foram aceitos.

Selecionou-se na planilha todas as locações, não sendo aceitas os pagamentos de condomínio, corretagem de imóveis, corretagem em alugueis de imóveis, locação de palcos, de equipamentos áudio e vídeo, filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, bebidas e locação de toalhas, por entender que estes pagamentos não estão ligados às atividades da empresa.

8) Depreciação – Como a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e sendo a atividade da empresa fabricação de açúcar e álcool, os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial serão glosados.

8.1 agrícola – glosadas as depreciações de colhedoras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semi reboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, motoniveladoras, motores, pá carregadeiras, trancetores, etc, 8.2 não lig prod – Glosados as esmerilhadeiras, talhas, agitadores, amostradores, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, carretas, centrifugadores, densímetros, defibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, lavadores, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tornos, trancetores, veículos, etc Por fim informa a fiscalização

que todos os lançamentos glosados estão identificados nos Anexos II a VIII e foram extraídos das planilhas contidas nos arquivos digitais mensais entregues pela Raízen.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação aos Autos de Infração da Cofins e PIS (fls. 13259 a 13333 e anexos), com as seguintes alegações, a seguir sumariadas.

Entendeu, e se defendeu, a Impugnante que essas foram as seguintes glosas processadas:

- 1. O índice de rateio relativamente às tributadas e não tributadas incluiu a revenda de óleo diesel e gasolina para apuração do rateio, não havendo permissão legal para tanto;*
- 2. Os bens e serviços cujos créditos não estão enquadrados no conceito de insumo previsto nas IN's SRF 247/02, 404/04, especialmente os dispêndios realizados na fase agrícola da produção, tais como os custos para a formação e manutenção da cana destinada à fabricação de açúcar e álcool;*
- 3. Despesas com arrendamento agrícola;*
- 4. Aquisição de cana de empresas que não exercem atividades agropecuárias;*
- 5. Peças de reposição e serviços utilizados em máquinas e caminhões usados na lavoura;*
- 6. Materiais de laboratório;*
- 7. Despesas com transporte de funcionários para a lavoura e transporte de cana entre a lavoura e a unidade fabril (intercompany);*
- 8. Dispêndios correlatos a remoção de resíduos;*
- 9. Aquisição de óleo diesel e gasolina utilizados em máquinas agrícolas e caminhões;*
- 10. Graxas e óleos lubrificantes;*
- 11. Embalagem para transporte das mercadorias, tais como big bags, lacres, sacos polipropileno etc;*
- 12. Despesas portuárias;*
- 13. Despesas com energia elétrica cuja nota fiscal não foi emitida no mesmo mês do consumo registrado; e;*
- 14. Depreciação de bens utilizados na área agrícola ou que não entrem em contato direto com o açúcar e álcool produzido.*

Destaca a inclusão do um Laudo/Parecer Técnico (doc. 03) formulado pelos professores da Escola Superior de Agricultura Luiz Queiroz da Universidade de São Paulo - ESALQ/USP, no qual fora esmiuçada toda a cadeia produtiva da agroindústria sucroenergética da Impugnante, atestando tecnicamente a essencialidade de todos os itens glosados (especialmente os utilizados na etapa agrícola) para a produção de açúcar, etanol e bioeletricidade.

DO DIREITO

1. DO CONCEITO DE INSUMO - IN SRF 247/02 e 404/04 Por não considerar vários bens e serviços abarcados pelo conceito de insumo previsto nas IN SRF 247/02 e 404/04, a autoridade fiscal glosou diversos créditos de PIS e Cofins a que a Manifestante faz jus. Tal conceituação de insumo eiva de nulidade todas as glosas perpetradas, e consequentemente os autos de infração ora hostilizados, posto que se encontram em dissonância com a conceituação jurídica de insumo adotada pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Os serviços aplicados à unidade de produção também geram direito ao crédito, pois, no caso concreto da Impugnante, todos os serviços ligados às etapas ao cultivo da cana-de-açúcar constituem um dispêndio fundamental, imprescindível ao processo de produção.

Assim, deve-se rechaçar integralmente o lançamento, ante a fundamentação com base nos parâmetros exarados nas IN nº 247/02 e 404/04 para negar o direito ao crédito.

10 2. DOS CONCEITOS DE CUSTO E DESPESA Todos os itens glosados pela fiscalização estão albergados pela lei na qualidade de insumos, posto que são classificados como dispêndios indispensáveis à produção dos bens comercializados pela Peticionaria.

Considerando que a cana-de-açúcar é o principal insumo para a fabricação do açúcar e do álcool, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, queima, colheita e transporte da cana possuem a classificação jurídica e contábil como custos de produção, uma vez que estão inseridos no processo produtivo da Impugnante, conforme atesta o Laudo/ Parecer Técnico elaborado pelos professores da USP, razão pela qual a glosa dos créditos em comento está ao arrepio da lei, devendo ser reformada a decisão ora hostilizada.

Quando o artigo 3º, da Lei 10.833/2003, trata dos créditos calculados sobre os “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, utiliza o termo insumo com mesmo sentido de custos de produção.

Nesta seara, “custo” e “insumo” são termos que refletem a mesma realidade, qual seja, os gastos realizados pela empresa na aquisição de bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Não há diferença semântica ao se usar o termo “insumo” ou “custo” ou, ainda, “custo de produção”, na compreensão da norma do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

O lançamento realizado não pode prosperar, primeiro porque já se inicia a partir de conceito “equivocado e restritivo” de insumo, não tendo sido feita a correta leitura e exegese da norma do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/2003. Segundo porque a autuação está dissociada das reiteradas decisões proferidas pelo CARF, inclusive da CSRF, que ao julgar a matéria pronuncia-se de forma clara no sentido de conferir a qualificação de insumos a todos os bens e serviços utilizados no processo produtivo, independentemente de contato direto com o bem produzido (já que o contato direto é critério exclusivo para fins de IPI).

Uma vez que os bens e serviços utilizados como insumos são aqueles que compõem os custos de produção ligados a atividade da Peticionária, tem-se como ilógica a desconsideração de todos os bens e serviços utilizados no processo produtivo, principalmente os dispêndios realizados na área agrícola, tendo em vista que esta é a principal etapa do processo produtivo, sendo responsável por quase 70% do custo de produção do açúcar e do álcool.

Assim sendo, no caso dos autos, todos os créditos que foram glosados pela autoridade fiscal decorrem de bens e serviços adquiridos que representam efetivamente um custo de produção, para a Impugnante, sendo inclusive o maior custo envolvido na produção do açúcar e álcool, restando patente sua imprescindibilidade.

3. DO PROCESSO PRODUTIVO Aduz que sendo a cana-de-açúcar o principal insumo para a fabricação do açúcar e álcool, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para a preparação do solo, plantio da cana, corte, colheita e transporte da cana-de-açúcar demonstram sua caracterização como insumo do processo produtivo, sem os quais se torna impossível a extração do substrato da cana que é transformado em açúcar e álcool.

A atividade agroindustrial desenvolvida pela Impugnante possui como cerne a etapa agrícola, posto que o açúcar e etanol comercializados não passam de mera transformação do açúcar acumulado na cana plantada, sendo inadmissível que esta etapa seja extirpada do processo produtivo.

Como a atividade desenvolvida pela Impugnante é agroindustrial, já se pressupõe que seu processo produtivo (atividade-fim) inclua tanto atividades desenvolvidas na área agrícola (que corresponde a quase 70% do custo de produção) como em uma unidade fabril.

Tece comentários sobre o local da plantação, arrendamento ou aluguel das terras, preparação do solo e após devidamente cultivada a cana-de-açúcar são realizadas as operações de Corte, carregamento e transporte (C.C.T.), ou Corte, Carregamento e Transbordo (C.T.T), que englobam sofisticado planejamento logístico capaz de promover o abastecimento da fábrica.

Uma vez colhida, a cana é transportada para a unidade fabril, onde é será submetida a procedimentos físico-químicos para sua transformação em açúcar e álcool, procedimentos estes que correspondem a apenas 30% do custo de produção, e que possuem baixa margem para melhoramento de produtividade.

A principal etapa do processo produtivo se desenvolve na área agrícola, onde é necessária a utilização de diversos bens e serviços visando a obtenção de cana-de-açúcar de qualidade satisfatória à sua transformação no produto final, sendo nesta etapa que está concentrada a aplicação do know-how responsável pelo sucesso e lucratividade do empreendimento.

Ora, se a parte mais delicada e custosa do processo produtivo é a desenvolvida na área agrícola é impossível admitir a manutenção das glosas realizadas sobre bens e serviços utilizados durante esta fase de produção, caindo por terra todas as glosas de insumos realizadas pela fiscalização.

DAS GLOSAS -

I. DESPESAS AGRÍCOLAS (item I)

Conforme extensamente demonstrado no item anterior, a realidade é que a etapa agrícola consiste no cerne da produção do açúcar e do álcool, o que por si só já levaria ao cancelamento das glosas em apreço.

A essencialidade dos dispêndios glosados salta aos olhos, configurando um disparate impor a incumbência à Impugnante contraditar o óbvio, ou seja, trazê-la ao contencioso administrativo para comprovar que uma atividade agroindustrial é composta por etapas agrícolas e etapas industriais, ambas essenciais a consecução do processo produtivo.

Conforme demonstrado no item anterior todos os dispêndios realizados na área agrícola são indispensáveis à produção, compondo 70% do custo de produção e mostrando-se essencial à concretização do processo produtivo.

Em uma agroindústria, não há como segregar o processo produtivo para desconsiderar a etapa agrícola.

Tece arrazoado sobre a essencialidade das despesas com transporte e os dispêndios realizados para o plantio, preparo do solo, trato da cana e da soca, colheita e carregamento e abertura de estrada, pugnando pelo rechaçamento de todas as glosas perpetradas conforme o anexo II do TVFV.

II. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA (item 2)

Nesse ponto entende que a referida glosa não merece prosperar, posto que não cabe ao intérprete restringir a abrangência do dispositivo legal em apreço, estando o arrendamento de propriedades rurais destinadas à produção de cana-de-açúcar absolutamente abrangido pelo conceito de aluguel de prédio previsto no artigo 3º, IV, das Leis 10.637/02 e 20.833/03.

O conceito de prédio abrange tanto o prédio urbano quanto o rústico, o qual o contrato de arrendamento, segundo a doutrina, possui como objeto.

Restando inequívoco que os imóveis rurais utilizados para o cultivo da cana-de-açúcar se enquadram no conceito de prédio (rústico), busca demonstrar que o contrato de arrendamento é remunerado através de aluguéis, amoldando-se indubitavelmente às regras que determinam o direito creditório.

Ressalta ainda que o arrendamento agrícola visa assegurar insumo essencial à atividade produtiva da Impugnante, posto que sem a terra para o plantio o processo de produção sequer poderia existir (colaciona decisões do CARF).

Tendo evidenciado que o termo “prédio” é utilizado no ordenamento jurídico também para os imóveis rurais, devem tais valores compor a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS em debate, numa aplicação literal do art. 3º, IV, da Lei 10.637/2002, devendo ser canceladas as glosas perpetradas no anexo III do TVF III.

AQUISIÇÃO DE CANA (item 3)

Neste item destaca a Impugnante que, diferentemente do que alegou a fiscalização, a aquisição da cana de açúcar foi legítima, realizada mediante contratos de parceria agrícola e/ou de empresas fornecedoras que estavam exercendo atividade (ainda que secundária) agrícola.

Em relação às aquisições feitas na entressafra a autoridade fiscal a realizou sem sequer apontar a razão pela qual tal aquisição não conferiria o direito ao crédito de PIS e COFINS, prejudicando em absoluto o direito de defesa da Impugnante.

Não há qualquer razão legal para fazer a distinção na apuração do crédito da cana adquirida na entressafra daquela adquirida em outros períodos. Isto porque a cana da entressafra é utilizada como muda para o tratamento e futuro plantio na lavoura, constituindo legítimo insumo utilizado no processo produtivo da Impugnante.

Sendo assim, demonstrado que toda a cana adquirida (mesmo durante a entressafra) foi utilizada como insumo, bem como que as empresas fornecedoras estavam exercendo legítima atividade agrícola pactuada em contrato, percebe-se que a aquisição deve gerar créditos de PIS e COFINS, seja pela aplicação do art.

3º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03, seja pelo art. 8º da lei 10.925/04, devendo ser canceladas todas as glosas constantes no anexo IV do TVF.

IV. REVENDA DE ÓLEO DIESEL (item 4)

Devido a intensa necessidade de utilização de óleo diesel pelas máquinas agrícolas e pelos caminhões que realizam o transporte da cana, a Impugnante o adquire para aplicação nestas atividades, que conforme já verificamos nos itens anteriores, fazem parte do processo produtivo do açúcar e do álcool. Todavia, a autoridade fiscal decidiu glosar os dispêndios com óleo diesel, sob o argumento de que a área agrícola não faz parte do processo produtivo.

Ora, conforme extensamente detalhado na descrição do processo produtivo realizada no item III.3, com espeque no Laudo Técnico carreado a esta Impugnação, a etapa agrícola consiste no cerne do processo produtivo, correspondendo à quase 70% do custo de produção, não possuindo qualquer sentido técnico a atitude da autoridade fiscal em descartar esta etapa para glosar todos os dispêndios nela realizados.

Demonstrado que a etapa agrícola faz parte do processo produtivo do açúcar e do álcool, não há como negar que o combustível utilizado na etapa agrícola (tanto no maquinário como no transporte) se qualifica como insumo utilizado na produção, devendo conferir crédito de PIS e COFINS com fulcro no art. 3º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03, culminando no cancelamento de toda a glosa constante no anexo V do TVF.

V. CENTRO DE CUSTOS, NOTAS FISCAIS E NOTAS FISCAIS ME (item 7 e sub-itens)

Neste ponto defende que todos os bens e serviços constantes no anexo VI e VII do TVF constituem insumos e devem conferir direito ao crédito de PIS e COFINS.

CENTRO DE CUSTO AGRÍCOLA – “CC AGRÍCOLA” (item 7.1.1)

Todas as glosas aqui combatidas, de forma semelhante àquelas hostilizadas no item III.4.1 desta petição, foram calcadas na premissa da exclusão da etapa agrícola do processo produtivo em análise, premissa esta cuja fragilidade e inconsistência já foi devidamente comprovada. Razão pela qual tais glosas devem ser canceladas.

Sendo assim, evidenciado que a etapa agrícola é o cerne do processo produtivo da Impugnante, as glosas das partes e peças de reposição, bem como dos serviços relacionados ao maquinário agrícola devem ser devidamente rechaçadas, pelos mesmos argumentos suscitados no item III.4.1 desta petição, cancelando-se todas as glosas crivadas sob a rubrica "cc agrícola.

CENTRO DE CUSTO NÃO LIGADO A PRODUÇÃO – “CC NÃO LIG PROD” (item 7.1.2)

A pretensa ligação indireta que a fiscalização pretende conferir aos itens glosados sob a rubrica em debate decorre da desconsideração da etapa agrícola, razão pela qual todos já foram devidamente rebatidos pelos itens anteriores desta impugnação.

A captação e tratamento da água é essencial sua utilização na lavoura, sendo imprescindível diversos dispêndios para o tratamento da água utilizada na lavagem da cana.

Os dispêndios com remoção de resíduos (englobado neste caso as águas residuais) dão possibilidade de creditamento do PIS e COFINS, conforme decisão do CARF.

A essencialidade dos serviços com laboratório já foi atestada quando discorremos sobre o processo produtivo da Impugnante, demonstrando que a análise laboratorial é imprescindível para se averiguar qual a composição do solo, e qual a proporção de nutrientes que terá de ser aplicada para o cultivo da cana. Além disso, análises laboratoriais servem para adotar um controle de qualidade essencial.

Os serviços de manutenção agrícola e industrial também constituem insumos cuja essencialidade foi demonstrada nos itens anteriores desta petição, não havendo que se falar em glosa sob tais argumentos.

A balança de cana e os armazéns, igualmente afiguram-se indispensáveis ao processo produtivo. Isto porque a balança de cana serve para pesar a cana carregada nos caminhões, evitando o transporte acima do peso permitido na legislação vigente.

Os armazéns, por sua vez, são necessários tanto para estocar os componentes químicos utilizados na lavoura quanto para estocagem do próprio açúcar produzido para que este seja destinado à venda, sendo certo que seu creditamento encontra-se assegurado pelo art. 3º, inciso II das leis 10.637/02 e 10.833/03, conforme já decidiu o próprio CARF.

Os serviços desenvolvidos em oficinas seguem a mesma sorte de todos os serviços acima referidos, posto que são utilizados em máquinas e equipamentos agrícolas utilizados na lavoura, e por esta razão não podem ser segregados do processo produtivo.

Assim, a Impugnante insurge-se contra todos os itens glosados sob a rubrica "cc não lig prod", mencionando-os de forma exemplificativa devido a imensidão dos itens glosados. Ante sua caracterização como insumos, principalmente ante a desconstituição da premissa fiscal, as glosas ora combatidas devem ser integralmente rechaçadas.

CENTRO DE CUSTO DE PRODUTO E MATERIAL NÃO LIGADOS À PRODUÇÃO – “CCP MAT N PROD” (item 7.1.3)

Conforme extensamente demonstrado nos itens III.4.1 e III.4.5.1 desta impugnação, a área agrícola consiste na principal etapa do processo produtivo, não podendo remanescer a glosa de qualquer bem ou serviço perpetrada com relação aos itens agrícolas.

No tocante ao serviço de coleta de lixo e resíduos, evidenciamos no item anterior que o transporte de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita.

Quanto ao transporte da torta e do bagaço também se mostram essenciais.

Isto porque a torta é utilizada como fertilizante rico em matéria orgânica e nutrientes, conforme atesta o Laudo Técnico à fl. 116, sendo portanto essencial ao processo produtivo. O bagaço também é essencial para produção de energia para a empresa, sendo atestada sua essencialidade pelo multi citado Laudo Técnico.

Assim, demonstrado que todos os itens glosados sob a rubrica "cep mat n prod" são efetivamente aplicados no processo produtivo da Impugnante, estando ligados diretamente a produção agrícola, deve ser rechaçado integralmente o auto de infração também neste tocante.

CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO – “AGRÍCOLA” (item 7.2.1)

Neste ponto defende que tais glosas deitam sob as mesmas premissas combatidas nos itens III.4.1 e III.4.5.1, ou seja, tratam-se de peças e equipamentos que foram glosados tão somente por serem utilizados na área agrícola, uma vez que a premissa utilizada pela fiscalização é de que esta área não faz parte do processo produtivo da Impugnante.

Contudo, todos os itens constantes nesta glosa já foram devidamente combatidos, já que restou demonstrado nos tópicos anteriores a essencialidade da etapa agrícola, e consequentemente dos bens e serviços aplicados nestas etapas, restando devidamente impugnados todos os itens glosados sob a rubrica “agrícola”.

Desta forma, restando sedimentado por Laudo Técnico que a etapa agrícola é fundamental para o processo produtivo da Impugnante, e atestando que todos os itens glosados na rubrica “agrícola” são utilizados de forma essencial nesta etapa, não há como remanescer a glosa em combate, devendo ser cancelado o auto de infração também neste tocante.

CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - COMBUSTÍVEIS DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS – “COMB N PROD” (item 7.2.2)

Defende que glosa em apreço foi perpetrada sobre os mesmos itens constantes no item 4 do TVF, os quais foram devidamente impugnados no tópico III.4.4 desta petição.

Ou seja, demonstrado que a etapa agrícola faz parte do processo produtivo do açúcar e do álcool, não há como negar que o combustível utilizado na etapa agrícola (tanto no maquinário como no transporte) se qualifica como insumo utilizado na produção, devendo conferir crédito de PIS e COFINS, culminando no cancelamento de toda a glosa constante sob a rubrica “comb n prod”.

CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - LUBRIFICANTES E GRAXAS – “LUBR/GRAXAS N PROD” (item 7.2.3)

Defende que não há que se falar em glosa de graxas e lubrificantes, uma vez que tais itens encontram-se albergados pelo art. 3º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03, devendo ser rechaçadas todas as glosas crivadas sob a rubrica “lubr/graxas n prod”, tendo em vista que a atividade agrícola constitui o cerne do processo produtivo em análise.

CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - EMBALAGEM DE TRANSPORTE – “EMBALAG N PROD” (item 7.2.4)

Ao contrario do entendimento fiscal, as embalagens aqui referidas integram o processo produtivo da Impugnante, fazendo-se uso das mesmas para efetivar o transporte e acondicionamento do açúcar produzido.

Ainda que as referidas embalagens não integrem o produto final, as mesmas configuram custos imprescindíveis à individualização e conservação do açúcar e do álcool em processamento, razão pela qual se enquadram perfeitamente ao conceito de insumo firmado pelo CARF.

CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO – “INSUMOS INDIRETOS” (item 7.2.5)

Defende que a autoridade fiscal teria aplicado critérios do IPI aos créditos de PIS e COFINS, efetuando glosa cuja ilegalidade salta aos olhos, por isso devem ser canceladas as glosas perpetrada sob a rubrica de “insumos indiretos”, posto que todos os bens e serviços representam verdadeiro custo de produção, sendo os mesmos indispensáveis à atividade da Impugnante, posto que a própria fiscalização admite que todos são utilizados na unidade agrícola ou fabril.

CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - PRODUTOS QUÍMICOS NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO “PQUÍMICO N PROD” (item 7.2.6)

Neste caso não há que se falar em glosa de qualquer material relacionado às atividades laboratoriais, já que fora comprovada sua essencialidade para o estudo e aproveitamento do solo, bem como do controle de qualidade da cana produzida, não havendo possibilidade da Impugnante realizar uma atividade empresarial competitivamente viável sem incorrer em tais dispêndios.

A mesma sorte socorre aos produtos utilizados para limpeza e conservação de máquinas. Isto porque o maquinário agrícola e industrial é submetido a atividade altamente desgastante, e caso não seja devidamente lubrificado e limpo terá seu funcionamento severamente comprometido, razão pela qual o CARF já firmou a possibilidade de creditamento sobre tais dispêndios.

Também não deve prevalecer a glosa sobre tratamento da água, seja porque a água é um insumo indispensável para o preparo e lavagem da cana, como bem destacado no laudo técnico juntado, seja porque depois do uso da mesma seu tratamento é uma obrigação legal (tratamento de efluentes).

Com relação aos serviços de tratamento de efluentes, cabe ressaltar que o Estado de São Paulo reconhece que tais dispêndios com o “tratamento de água afluentes e efluente” são insumos ligados ao processo produtivo, permitindo o crédito de ICMS, conforme Decisão Normativa CAT 1/01.

Restando comprovado por meio do laudo técnico e da jurisprudência do CARF que os dispêndios com produtos químicos utilizados nas atividades da Impugnante devem ser enquadrados no conceito legal de insumos, ante sua essencialidade ao processo produtivo, deve ser cancelada a glosa sobre todos os itens da rubrica “pquimico n prod”.

CENTRO DE CUSTO NAO IDENTIFICADO - TRANSPORTE INTERNO – “TRANSP INTERNO” (item 7.2.7)

Defende que tal como o frete pago na aquisição de insumos, o CARF já reconheceu que o frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte de produtos em elaboração também integram o custo do produto, estando assegurado o direito ao crédito de PIS e COFINS.

Conforme já esclarecido pela Impugnante, a mesma só apropria créditos decorrentes de bens e serviços adquiridos de terceiros, não se apropriando de créditos sob sua própria mão de obra e todos os créditos glosados correspondem a notas fiscais emitidas por outras pessoas jurídicas encarregadas de prestar tais serviços.

Desta forma, D. Julgadores, os valores pagos a título de frete de produto acabado entre estabelecimentos da Impugnante, por serem indispensáveis e constituírem custo de produção, geram direito a crédito de PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa, devendo ser canceladas todas as glosas sob a rubrica “transp interno”.

CENTRO DE CUSTO NÃO IDENTIFICADO - DESPESAS PORTUÁRIAS – “PORTUÁRIAS - NOTAS FISCAIS ME” (item 7.2.8)

Assim como a exposição acerca do frete intercompany, o CARF já elucidou que a norma constante no inciso IX do art. 3, das leis 10.637/02 e 10.833/03 teve por escopo ampliar a hipótese de creditamento às operações de armazenagem para venda, afirmando que todo o tipo de armazenagem já estaria compreendido pelo

inciso II da norma em comento, conferindo direito ao crédito de PIS e COFINS ante sua imprescindibilidade.

No caso em tela, conforme mencionado alhures, a Impugnante é responsável por todo o processo produtivo, que inclui desde as preparações para o plantio, passando pelos processos de cultivo e colheita da cana (ambos utilizando o transporte de agentes químicos e pessoas), para somente então transportar a colheita até seu parque industrial e armazená-la, seguindo o processo natural o acondicionamento e transporte da mercadoria nas instalações portuárias, para que o processo produtivo seja então concluído.

Todas essas remessas ainda fazem parte do processo de produção da empresa. Em relação ao produto acabado apenas o processo de fabricação foi esgotado, mas o processo de produção somente se finaliza quando o produto é colocado efetivamente à venda.

Aduz que os produtos produzidos pela Impugnante são altamente delicados, posto que o álcool é material que entra facilmente em combustão, ao passo em que o açúcar exige delicado manuseio para que não sofra perda de suas propriedades químicas em contato com inapropriada umidade.

Diante disso, torna-se patente a imprescindibilidade de despesas portuárias elevadas com movimentação e acondicionamento para armazenagem do açúcar e álcool, configurando dispêndio imprescindível a conclusão do processo produtivo, sem o qual todo o produto seria perdido e a empresa Impugnante não conseguiria se manter no mercado.

Portanto, demonstrada a essencialidade dos dispêndios portuários para armazenagem, tem-se que todos os itens glosados sob a rubrica 'portuárias - notas fiscais ME' se enquadram no conceito de insumo, razão pela qual a rubrica ora combatida deve ser integralmente cancelada.

ENERGIA – “ENERGIA 2011 (BARRA BIOENERGIA S/A)” (item 7.3)

Defende que glosa perpetrada decorreu de equívoco da fiscalização quanto aos fatos ocorridos.

As notas fiscais comprovam que as despesas de energia elétrica foram incorridas no mesmo período em que foram apropriados os créditos, apenas sendo emitidas um ano depois devido a falha no cumprimento da obrigação acessória por parte da prestadora de energia.

Ademais não há qualquer dispositivo legal que condicione a concessão do crédito à expedição da nota fiscal do consumo no mesmo mês do fornecimento, razão pela qual a glosa sob a rubrica “energia 2011 (Barra Bioenergia S/A)” deve ser devidamente cancelada, com fulcro no art. 3º, inciso III das leis 10.637/02 e 10.833/03.

ALUGUEL DE BENS – “NÃO É LOCAÇÃO” Mais uma vez a fiscalização desconsiderou tais itens em função tão somente de se equivocadamente entendido de que a etapa agrícola deveria ser desconsiderada.

Contudo, como restou evidenciado que a etapa agrícola consiste no cerne do processo produtivo, não há como remanescer a glosa sobre os bens e equipamentos utilizados pela Impugnante.

Assim, conforme extensamente demonstrado nos itens anteriores e, verificando que os itens alugados são devidamente utilizados nas atividades da empresa, deve ser rechaçada toda a glosa efetuada no anexo VI sob a rubrica "não é locação", posto

que todos os itens conferem crédito de PIS e COFINS por aplicação literal do art. 3º, inciso IV das leis 10.637/02 e 10.833/03.

VI. GLOSAS DE DEPRECIAÇÃO (item 8)

Defende que todos os bens do anexo VIII do TVF são devidamente utilizados no processo produtivo, já que se encontram vinculados à principal etapa do processo produtivo (etapa agrícola).

BENS UTILIZADOS NA ÁREA AGRÍCOLA (item 8.1)

A glosa em apreço decorre de raciocínio amplamente debatido no item III.3 e III.4.1 desta impugnação, oportunidade na qual já comprovava que a fase agrícola não somente pertence ao processo produtivo da Impugnante, como consiste na principal etapa de produção, sendo um contra senso a glosa de bens alocados nesta etapa.

Desta forma, restando comprovado que a premissa que sustentava a glosa é absolutamente improcedente, já que a etapa agrícola é essencial ao processo produtivo do açúcar e do álcool, demonstrado que os itens constantes no anexo VIII do TVF correspondem a máquinas e equipamentos utilizados nesta etapa, não há qualquer fundamento legal que sustente a glosa perpetrada, devendo ser rechaçada para conferir o crédito de PIS e COFINS com fulcro no art. 3º, inciso VI, das leis 10.627/02 e 10.833/03.

BENS NÃO LIGADOS A PRODUÇÃO (item 8.2)

A glosa em apreço também decorre do desconhecimento do processo produtivo em tela, o qual já foi explicitado por meio do Laudo Técnico e ilustrado no item III.3 e III.4.1 desta impugnação. Na glosa em tela, foram desconsiderados diversos bens utilizados para a adequação do sistema de águas industriais, materiais do laboratório de sacarose, tanques para lavagem da cana, balança rodoviária para medição da cana.

Desta forma, todos os itens glosados sob a rubrica de “não lig prod”, uma vez que todos são utilizados no processo produtivo descrito pelo Laudo Técnico, devem conferir o direito ao crédito com fundamento no art. 3º, inciso VI, das leis 10.637/02 e 10.833/03.

VII. DA DILIGÊNCIA

Neste ponto a Impugnante requer, ainda tenha demonstrado que as glosas perpetradas pela fiscalização não devem em hipótese alguma serem mantidas, para a sanar toda e qualquer dúvida que ainda possa existir, a realização de diligência, nos termos do inciso IV, do artigo 16, do Decreto 70.235/72.

Nesta hipótese, a diligência seria apta a demonstrar a composição dos créditos glosados e a fundamentação de cada glosa, informações sem as quais não é possível exercer o direito de defesa.

VIII. DO PEDIDO

Ao final, requer o reconhecimento da nulidade dos autos de infração, em face da utilização incorreta e restritiva do conceito de insumo.

Ou ainda, a realização de diligência fiscal, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto 70.235/72, conforme fundamentos expostos no item IV.

Na hipótese de não acolhimento dos pedidos anteriores requer o provimento da presente impugnação e o conseqüente cancelamento do auto de infração.

Por fim, pugna, em sendo mantida a autuação fiscal, pelo afastamento da incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, uma vez que inexistente fundamento legal para exigência dessa natureza.

É o relatório.

No entanto, os argumentos aduzidos pela Recorrente, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão DRJ em Brasília (DF) nº 03-69.258, de 28/08/2015, abaixo transcrito (fls. 13.728/13.729):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Os gastos incorridos no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão-somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR. A cana de açúcar (NCM 12129300) tem a incidência suspensa no caso de venda para produção do açúcar de acordo com o inciso III do artigo 9º da Lei 10.925/2004. Para a produção do álcool, a suspensão está prevista no artigo 11 da Lei 11.727/2008. Assim, as aquisições da cana de açúcar não geram os créditos previstos nos incisos II dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. AQUISIÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR. Em regra, os créditos presumidos são calculados sobre aquisições de pessoas físicas, contudo, geram direito a tais créditos as aquisições feitas junto a pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM. FRETE. TRANSFERÊNCIAS. CRÉDITOS. Somente poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, ou seja, o direito ao crédito está ligado, necessariamente, a uma operação de venda. Gastos com frete para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, ou mesmo, durante o processo de produção, não geram créditos.

As despesas efetuadas com fretes para transferência da matéria-prima ou do produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com fretes de bens ou mercadorias não identificadas e com fretes de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, não utilizadas diretamente na produção, ou ao uso e consumo da pessoa jurídica, não geram direito ao creditamento.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.

Impugnação Improcedente / Crédito Tributário Mantido

Em **26/11/2015** (fl. 13.776) a Recorrente foi devidamente cientificada por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB e não resignada com a r. decisão, a empresa em **23/12/2015** (fl. 13.778), interpôs o presente recurso voluntário, (fls. 13.779/13.868) no qual, repisa os argumentos de sua impugnação e em suma, alega as seguintes razões:

a) que o índice de rateio relativamente às tributadas e não tributadas incluiu a revenda de óleo diesel e gasolina para apuração do rateio, entende que não há permissão legal para tanto;

b) os bens e serviços cujos créditos não estão enquadrados no conceito de insumo previsto nas IN's SRF 247/02, 404/04, especialmente **os dispêndios realizados na fase agrícola da produção**, tais como os custos para a formação e manutenção da cana destinada à fabricação de açúcar e álcool;

b.1) Despesas com arrendamento agrícola; b.2) Aquisição de cana de empresas que não exercem atividades agropecuárias; b.3) Peças de reposição e serviços utilizados em máquinas e caminhões usados na lavoura; b.4) Materiais de laboratório; b.5) Despesas com transporte de funcionários para a lavoura e transporte de cana entre a lavoura e a unidade fabril (intercompany); b.6) Dispendios correlatos a remoção de resíduos; b.7) Aquisição de óleo diesel e gasolina utilizados em máquinas agrícolas e caminhões; b.8) Graxas e óleos lubrificantes;

c) Embalagem para transporte das mercadorias, tais como big bags, lacres, sacos polipropileno etc; d) Despesas portuárias; e) Despesas com energia elétrica cuja nota fiscal não foi emitida no mesmo mês do consumo registrado; e f) Depreciação de bens utilizados na área agrícola ou que não entrem em contato direto com o açúcar e álcool produzido.

Registra que a impugnação foi instruída com **Laudo Técnico** elaborado pelos professores da Escola Superior de Agricultura Luiz Queiroz da Universidade de São Paulo - **ESALQ/USP**, no qual fora esmiuçada a cadeia produtiva da Recorrente e comprovado que todos os itens glosados são essenciais a produção de açúcar, etanol e bioeletricidade.

Do Conceito de Insumos

A Recorrente discorda dos fundamentos da decisão recorrida, em que o Fisco defende que os itens glosados não se enquadravam no conceito de insumo crivado nas Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04, partindo da equivocada premissa de que todo o processo realizado na fase agrícola de produção não deve ser considerado como parte do processo produtivo da Recorrente. Por não concordar com a fiscalização, cita julgados administrativos do CARF (CSRF e TO), bem como jurisprudência Judicial (STF).

Dos Conceitos de Custo e Despesa e o Creditamento do PIS e da COFINS

Afirma que é empresa agroindustrial que tem por objeto social *"a produção, venda e comercialização de açúcar de cana-de-açúcar e seus subprodutos (...), a produção de etanol de cana-de-açúcar e de subprodutos do etanol"*. Considerando que a cana-de-açúcar é o principal insumo para a fabricação do açúcar e do álcool, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, queima, colheita e transporte da cana possuem a classificação jurídica e contábil como custos de produção, uma vez que estão inseridos no processo produtivo da Recorrente, **conforme atesta o Laudo/Parecer Técnico elaborado pelos professores da USP**, razão pela qual a glosa dos créditos em comento está ao arrepio da lei; posto que são classificados como gastos indispensáveis à produção dos bens comercializados pela Recorrente.

Do Processo Produtivo da Recorrente

Equívoco de Premissa que compromete todas as Glosas de Insumos: Todas as glosas de bens e serviços que, segundo a fiscalização, não podem ser classificados como insumo, se devem, repise-se, **a um erro na premissa adotada pela fiscalização** e corroborada pela DRJ quanto ao processo produtivo da Recorrente. Segundo o auditor fiscal, o processo produtivo da contribuinte em tela apenas se inicia no momento da transformação da cana-de-açúcar em açúcar e álcool na unidade industrial, como restou consignado no Relatório de Fiscalização. Elabora uma abordagem geral sobre a importância do preparo do terreno, plantio, perfazendo uma visão geral de seu Processo Produtivo, sempre alicerçado no Laudo Técnico acostado aos autos.

DAS GLOSAS EFETUADAS

1- Glosas das Despesas Agrícolas: o Fisco afirma que todos os itens constantes na planilha "agrícola" são dispêndios ocorridos com a lavoura da cana de açúcar, não podendo ser considerados serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e do álcool. Sob esta rubrica, a autoridade fiscal glosou todos os dispêndios ocorridos na lavoura da cana-de-açúcar, crivando sua desconsideração nos termos abaixo reproduzidos:

"Contém despesas de notas fiscais de prestação de serviços pagas a fornecedores pessoas jurídicas, com atividades de transporte, fornecimento de mão de obra, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar e serviços gerais na lavoura. Não foram aceitas como base de créditos por estarem todas vinculadas aos centros de custos agrícolas identificados como: Administração, Alojamento Agrícola, Carreg/Reboque Cana Adm, Carreg/Reboque Cana Fornecedor, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Corte Mecanizado, Departamento Fornecedor Cana, Desenvolvimento Agrônomo, Estação Experimental, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina Mecânica, Plantio, Preparo do Solo, Reboque de Cana, Reflorestamento/Meio Ambiente, Replanta de Cana Soca, Serviços Auxiliares, Serviços de Fornecedores de Cana, Serviços Habitação, Serviços Recreativos, Topografia, Tr Administrada Mecânico, Transporte Fornecedor Cana Picada, Transporte Agrícola, Transporte Cana, Transporte Fornecedor de Cana, Transporte Manual Cana, Transporte Mecânico da Cana, Transporte Terceirizado da Cana, Trato da Cana, Trato da Planta, Trato da Soca e Vinhaça.

2 - Despesas com Arrendamento Agrícola: sob esta rubrica, a autoridade fiscal glosou todos os dispêndios realizados para arrendamento de terras utilizadas no plantio da cana-de-açúcar, sob o argumento de que tais despesas não configuram um "aluguel de prédio", pois "O arrendamento de terras não pode ser enquadrado como aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, previsto nos incisos IV dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, entendendo-se prédio como edificação e não áreas de terras para cultivo agrícola, ou seja, não pode ampliar os direitos aos créditos através de uma interpretação ampla de uma palavra contida na lei."

- todavia, a referida glosa não merece prosperar, posto que não cabe ao intérprete restringir a abrangência do dispositivo legal em apreço, estando o arrendamento de propriedades rurais destinadas à produção de cana-de-açúcar absolutamente abrangido pelo conceito de aluguel de prédio previsto no artigo 3º, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3- Despesas de Aquisição de Cana: sob a rubrica em análise (cana), a autoridade fiscal, glosou todos os dispêndios com a aquisição de cana-de-açúcar, sob o argumento de que as empresas fornecedoras constantes nas notas fiscais não exercem atividade agropecuária, bem como que parte da cana foi adquirida durante o período de entressafra;

No entanto, percebe-se que a glosa em combate não possui qualquer suporte legal, pois tenta desconsiderar o creditamento de PIS e COFINS tão somente pelo fato de que a empresa fornecedora supostamente não exercer atividade agroindustrial. O art. 3º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03 é cristalino em conferir o crédito de PIS e COFINS sobre todos os bens e serviços utilizados como insumos.

4. Revenda Óleo Diesel: devido a intensa necessidade de utilização de óleo diesel pelas máquinas agrícolas e pelos caminhões que realizam o transporte da cana, a

Recorrente o adquire para aplicação nestas atividades, que conforme já verificamos nos itens anteriores, fazem parte do processo produtivo do açúcar e do álcool.

Todavia, a autoridade fiscal decidiu glosar os dispêndios com óleo diesel, sob o argumento de que a área agrícola não faz parte do processo produtivo da empresa.

5- Glosas Realizadas por Centros de Custos: das Notas fiscais e Notas Fiscais - ME - Ao analisar a documentação fornecida pela Recorrente durante o período de fiscalização, o agente fiscal argumenta que alguns materiais não possuem centros de custo determinados, razão pela qual foram perpetradas glosas, para estes casos, com base na descrição das mercadorias.

Desta forma, a autoridade fiscal dividiu as glosas a seguir entre os centros de custos identificados (item 7.1 do TVF), analisando os subitens "cc agrícola" (item 7.1.1), "cc não lig prod" (item 7.1.2), "ccp mat n prod" (item 7.1.3), e os materiais com centro de custos não identificados (item 7.2), classificando-os nos subitens "agrícola" (item 7.2.1), "comb n prod" (item 7.2.2), "lubr/graxas n prod" (item 7.2.3), "embalag n prod" (item 7.2.4), "insumos indiretos" (item 7.2.5), "pquimico n prod" (item 7.2.6), "transp interno" (item 7.2.7) e outros lá especificados no TVF.

5.1 - Centro de Custo Agrícola - "CC AGRÍCOLA" (ITEM 7.1.1)

Albergada na equivocada premissa de que a etapa agrícola não faz parte do processo produtivo da Recorrente, a autoridade fiscal realizou a glosa de todas as aquisições de peças de reposição utilizadas no caminhões e máquinas agrícolas.

5.2- Centro de Custo Não ligado a Produção - "CC NÃO LIG PROD" (ITEM 7.1.2)

Analisando as aquisições de peças e materiais de laboratórios, os serviços de análises e manutenção de máquinas e veículos, a autoridade fiscal pugnou por glosas diversos bens e serviços que, ao seu sentir, não possuem ligação direta com o processo produtivo da empresa.

5.3- Centro de Custo de Produto e Material não Ligados à Produção - "CCP MAT N PROD"

A autoridade fiscal glosou sob a rubrica "ccp mat n prod" as **peças das máquinas agrícolas e os serviços de coleta e transporte de resíduos e do bagaço da cana**, conforme se depreende do TVF: "Nos centros de custos ligados à produção foram glosadas aquisições de peças e componentes de máquinas agrícolas; serviços de coleta e transporte torta/bagaço, lixo e resíduos (...)"

5.4- Centro de Custo Não Identificado - "AGRÍCOLA" (item 7.2.1)

A autoridade fiscal analisou os documentos contábeis entregues pela Recorrente, e ao apreciar diversos itens que não se encontravam vinculados a centro de custo, tais como peças e equipamentos utilizados em máquinas e caminhões agrícolas, fertilizantes e outros itens utilizados na lavoura, optou por glosá-los, conforme demonstra o TVF: "Selecionado os materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões, fertilizantes e demais produtos utilizados na lavoura (...)"

5.5- Centro de Custo Não Identificado - "Combustíveis de Máquinas Agrícolas" - "COMB N PROD" (item 7.2.2)

A absoluta semelhança do óleo diesel glosado no item 4 do Termo de Verificação Fiscal, na qual a autoridade fiscal glosou os combustíveis sob o fundamento de que estes eram aplicados em máquinas agrícolas e que por isso não participariam do processo produtivo, fora lavrada a glosa sob a rubrica em combate "comb n prod", conforme se extrai do TVF: **"7.2.2 comb n prod** Notas fiscais de aquisição de gasolina e óleo diesel, combustíveis utilizados em máquinas agrícolas e caminhões, portanto não se trata de insumo de produção, identificados em "descrição grupo mercadoria" como: *óleo diesel e gasolina.*".

5.6- Centro de Custo Não Identificado - "Lubrificantes e Graxas" - "LUBR/GRAXAS N PROD" (item 7.2.3)

A autoridade fiscal analisou os documentos contábeis entregues pela Recorrente, e ao apreciar itens que não se encontravam vinculados a centro de custo, verificou a existência de **graxas e óleos lubrificantes**, glosando todos aqueles que foram utilizados em máquinas agrícolas sob o argumento que tais máquinas não fazem parte do processo produtivo.

5.7- Centro de Custo Não Identificado - "Embalagem de Transporte - "EMBALAG N PROD" (item 7.2.4)

Nesse ponto específico a DRJ/BSB corroborou o entendimento das autoridades administrativas ao afirmar que somente podem gerar créditos da contribuição despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

5.8- Centro de Custo Não Identificado - "Insumos Indiretos (item 7.2.5)

Analisando as despesas realizadas pela Recorrente, a fiscalização glosou diversos itens que reconheceu ser utilizado no processo produtivo, mas alegou que não possuem utilização direta no produto produzido, atendo-se a um conceito aplicável somente ao IPI, conforme já rechaçado em tópico desta petição.

5.9- Centro de Custo Não Identificado - Produtos Químicos Não Utilizados na Produção "PQUÍMICO N PROD" (item 7.2.6)

Analisando as despesas realizadas pela Recorrente, a fiscalização glosou produtos químicos utilizados nas análises laboratoriais e para limpeza de maquinário industrial, sob o argumento de que tais dispêndios não estão relacionados ao processo **produtivo**, como se depreende do item 7.2.6 do TVF: "Também foi considerado como não sendo insumo as despesas pertencentes aos grupos de mercadorias: MATERIAIS DE LABORATÓRIO; MATERIAIS FERROVIÁRIOS; PRODUTOS QUÍMICOS DIVERSOS; PRODUTOS QUÍMICOS P/ ANÁLISE (REAGENTES E CORANTES); PRODUTOS QUÍMICOS P/ TRATAMENTO DE ÁGUA; TRANSFORMADORES; VIDRARIA DE LABORATÓRIO. Composto por produtos utilizados em tratamento de água, análises laboratoriais, limpeza e outros fins não ligados à produção."

5.10- Centro de Custo Não Identificado-Transporte Interno "TRANSP INTERNO" (item 7.2.7)

Analisando as despesas realizadas pela Recorrente, a fiscalização glosou o transporte realizado **entre estabelecimentos** da Recorrente, sob o argumento de que somente o

frete em operação de venda confere crédito de PIS e COFINS, conforme se depreende do item 7.2.7 do TVF.

5.11- Centro de Custo Não Identificado - Despesas Portuárias "PORTUÁRIAS - NOTAS FISCAIS ME" (item 7.2.8)

Analisando as despesas realizadas pela Recorrente, a fiscalização glosou as despesas portuárias realizadas para armazenamento do açúcar e álcool produzido, crivando a glosa no item 7.2.8 do TVF: "Em 'descrição grupo mercadoria': serviços transporte de carga pessoa jurídica ou serviços contendo como 'texto breve material': inspeção de carga me, serviço desp elev port me, serviço estufagem me, serviço horário extra estufagem me, serviço movimentação mercadoria me, serviço pegs container, serviço posicionamento me, serviço rolagem container me. Estas despesas não estão previstas no inciso IX do artigo 3o da Lei 10.833/03 que prevê apenas os fretes e a armazenagem na operação de venda".

5.12- Energia - "Energia 2011" (BARRA BIOENERGIA S/A) item 7.3

A autoridade fiscal pugnou por desconsiderar os créditos de PIS e COFINS calculados sobre as despesas com energia elétrica, sob o argumento de que as notas fiscais da energia consumida no ano-calendário de 2010 apenas foram emitidas em 2011, crivando-se a glosa no item 7.3 do TVF : "Segundo o inciso II do §1º do artigo 3o da Lei 10.833/03, o crédito será apurado sobre as despesas de energia elétrica incorrida no mês. Dessa forma, essas aquisições de energia, não podem ser utilizadas para fins de créditos em razão de não estarem apropriadas na contabilidade da Raízen, nos respectivos meses, além da forma que as notas fiscais foram emitidas, em ano posterior ao da suposta venda."

5.13- Aluguel de Bens - "NÃO É LOCAÇÃO"

A autoridade fiscal pugnou por desconsiderar os créditos de PIS e COFINS calculados sobre as despesas com aluguel de bens utilizados no processo produtivo, havendo desconsiderado tais itens em função tão somente de se equivocado entendimento de que a etapa agrícola deveria ser desconsiderada.

Desta forma, como restou evidenciado que a etapa agrícola consiste no cerne do processo produtivo, não há como remanescer a glosa sobre os bens e equipamentos utilizados pela Recorrente, estando todos albergados pelo art. 3o, inciso IV das leis 10.637/02 e 10.833/03.

6- Glosa de Depreciação (item 8)

Ao analisar a documentação fornecida durante o período de fiscalização, a fiscalização argumenta que os bens não utilizados na área industrial serão glosados, na premissa de que a área agrícola não participa do processo produtivo. Incorrendo neste equívoco, afirma no item 8 do TVF que: "Como a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para a utilização de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e sendo a atividade da empresa fabricação de açúcar e álcool, os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial serão glosados."

6.1- Depreciação de Bens Utilizados na Área Agrícola - "AGRÍCOLA" (item 8.1)

Albergada na equivocada premissa de que a etapa agrícola não faz parte do processo produtivo da Recorrente, a autoridade fiscal realizou a glosa de todos os bens alocados nesta etapa da produção, conforme afirma no item 8.1 do TVF: "Foram glosadas as depreciações de colhedoras, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores,

arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semirreboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, moto niveladora, motores, pá carregadeiras, transceptores etc (...)"

6.2- Depreciação de Bens Não Ligados a Produção - NÃO LIG PROD" (item 8.2)

Ainda por falta de atenção ao correto processo produtivo, o Fisco glosou diversos bens sob o argumento de que não estariam ligados ao processo produtivo, conforme se extrai do item 8.2 do TVF: "Glosados as esmerilhas, talhas, agitadores, amostradores, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, carretas, centrifugadores, densímetros, desfibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, lavadores, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tornos, transceptores, veículos, etc. (...)" (fl. 29 do TVF)

7- Da Diligência

Embora esteja segura de que todas as glosas foram rebatidas, juntando-se todo o material probatório e comprovando-se que todos os requisitos foram realizados em consonância com o ordenamento vigente atestando o direito creditório pleiteado, na remota hipótese de remanescer qualquer dúvida referente aos documentos apresentados, a Recorrente reitera seu requerimento para realização de diligência, nos termos do inciso IV, do artigo 16, do Decreto 70.235/72. Indica os Peritos, os Técnicos e formula os quesitos.

8- Do Pedido

Diante de todo o exposto, requer o provimento do Recurso Voluntário para o fim de reformar integralmente a decisão da DRJ e determinar o cancelamento integral dos autos de infração de PIS e COFINS objeto dos autos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

1. Da admissibilidade do Recurso

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

2. Objeto da lide

Nestes autos, a Recorrente atua, preponderantemente, no ramo de fabricação de álcool e do açúcar. Assim, toda a celeuma instaurada cinge-se em torno da validade do aproveitamentos de créditos de PIS e da COFINS (apurados no regime não cumulativo) na fabricação dos seguintes produtos: de álcool (etanol), do açúcar e bioetereidade.

Conforme relatado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 48/80), de acordo com a legislação de regência, em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da

COFINS sendo que o aproveitamento dos insumos indiretos resume-se àqueles previstos na legislação de regência como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros.

Por outro lado, em sentido oposto, a Recorrente entende que todos os itens glosados são essenciais para a produção de açúcar, álcool e bioeletricidade, portanto passíveis de creditamento do PIS e a da COFINS.

Em resumo, estamos diante da conhecida discussão a respeito do conceito de insumo para fins de incidência de PIS e da COFINS, a qual gravita em torno de uma postura mais restritiva por parte da RFB, o que se dá com fundamento nas INs nºs 247, de 2002 e IN nº 404, de 2004, bem como de uma visão mais ampla por parte da Recorrente, que atrela o conceito de insumo a idéia de despesa dedutível, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda (IRPJ).

Partindo do pressuposto que insumo para fins de crédito de PIS e COFINS é aquele conceito estrito e aproximado da legislação do IPI - matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, diretamente empregados na fase de industrialização, a fiscalização glosou todos aqueles créditos tomados pela Recorrente na fase de produção agrícola da cana de açúcar que, por sua vez, é ulteriormente empregada na fase industrial de produção do açúcar e do álcool.

É o que se constata do seguinte trecho reproduzido do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fl. 58/59):

(...) Dessa maneira, vê-se que o termo insumo é gênero que abarca componentes aplicados direta e indiretamente na produção e, por isso, tem sido dividido em dois distintos subgêneros, quais sejam, os “insumos diretos” e “insumos indiretos”. Em consequência, por exemplo, são:

1) Insumos diretos de produção: matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem, etc.; e

2) Insumos indiretos de produção: energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, manutenção de máquinas, aluguéis, etc.

Essa maneira de entender o termo insumo se apresenta, de forma tácita, tanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, na sua versão atual, quanto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2002, ambas com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, bem como nas IN SRF nº 247, de 2002, na versão dada pela IN SRF nº 358, de 2003, e nº 404, de 2004 (negritei).

Vista dessa maneira fica claro que, em regra, somente os insumos diretos de produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção que a despeito disto desoneram o créditos em tela (negritei).

Da análise do exposto acima, conclui-se que, além dos lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação do açúcar e do álcool. Ou seja, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço

que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção do açúcar e do álcool. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Como se observa, é necessário que o bem sofra alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação para que seja considerado um insumo. No caso de serviços, é necessário que ele seja aplicado ou consumido".

Dentro deste contexto e analisando documentos fiscais eletrônicos, planilhas e notas fiscais apresentados pela Recorrente ao longo do procedimento fiscalizatório, o Fisco glosou vários itens (que veremos mais adiante), que haviam sido tratados como tendo direito a créditos pela Recorrente.

3. Conceito de Insumos

No que se refere ao desconto de créditos, o núcleo da questão em combate, concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos - bens e serviços adquiridos, que geram direito aos créditos do PIS e da COFINS.

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem - a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Atualmente, este Conselho Administrativo (CARF), na maior parte de suas decisões, não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Acórdão nº 3402-003.169, julgado em 20/07/2016, Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes (...).

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos - bens ou serviços - **que sejam aplicados na produção** - **de bens ou serviços**, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

Em suma, o entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

(...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).

Em resumo, especificamente falando, são **os custos de produção**, gastos incorridos no processo direto propriamente dito de obtenção de produtos e de serviços colocados à venda, não se incluindo nesse grupo, como exemplo, as despesas financeiras, as despesas de venda e as de administração, as quais constituem, do ponto de vista contábil, as despesas gerais de uma empresa.

Nesse escopo, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar neste caso sob exame, quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos (que integram o custo de produção).

Do Crédito dos insumos - Atividade Agrícola

É fato que, conforme já decidido por este CARF (nesta TO), mediante o Acórdão nº 3403-002.824, de 24/02/2014, a fase agrícola da agroindústria também integra o seu processo produtivo para fins de aproveitamento de crédito das contribuições sociais não cumulativas, como se vê no voto condutor do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, abaixo transcrito:

(...) Os referidos dispositivos legais, ao tratarem do direito de crédito das contribuições no regime não cumulativo, se referem a bens e serviços utilizados na "produção ou fabricação" de bens ou produtos destinados à venda.

Uma breve consulta ao Dicionário Aurélio permite constatar que os verbos "produzir" e "fabricar" possuem significados distintos. "Produzir" significa "gerar", "dar lugar ao aparecimento de algo", "criar".

Por seu turno, o verbo "fabricar" denota "transformar matérias em objetos de uso corrente", "manufaturar", "construir".

Ao utilizar verbos com significados diferentes ligados pelo conectivo "ou", os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram o direito de crédito em relação aos processos de fabricação; aos processos de produção, que englobam atividades não industriais, e também aos processos produtivos mistos que envolvam aquelas duas atividades das quais resultem um bem ou um serviço que seja destinado à venda. Isto porque a partícula "ou" foi empregada com valor semântico inclusivo.

Quisesse o legislador excluir de forma deliberada a atividade mista (produção e fabricação), teria empregado no art. 3º, II, a expressão "ou...ou" ("ou produção ou fabricação").

No caso concreto, o contribuinte exerce as duas atividades: produz sua própria matéria-prima (produção de madeira) e extrai a celulose da matéria-prima (fabricação) por meio do processo industrial descrito nos recursos apresentados neste processo.

Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.

Em outra linha de argumentação, é bom lembrar que o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pelo art.1º da Lei nº 10.256/01, estabeleceu que para o fim de incidência da contribuição previdenciária, "agroindústria" é definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Versando este processo sobre créditos de contribuições devidas ao sistema da seguridade social, forçoso concluir que a "industrialização de produção própria" foi contemplada pela legislação tributária como sendo uma atividade única, fato que também desautoriza a secção da atividade do contribuinte, tal como foi feito pela autoridade administrativa.

Portanto, com base nos dispositivos legais acima, tanto em relação ao cumprimento de obrigações tributárias, quanto para o fim de aproveitamento de créditos das contribuições, o processo produtivo da recorrente deve ser visto como um todo único, iniciando-se com a criação das mudas de eucalipto e terminando com o corte e o enfardamento das folhas de celulose, conforme descrito nos recursos apresentados. (...) (Grifei)

Por outro lado, o voto vencido do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no Recurso Especial 9303-003.477, em julgamento de 25/02/2016, ao discorrer sobre o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, conseguindo que:

Nessa linha, não vejo como, em nome da alegada diretriz constitucional, empreender interpretação que alargue o conceito de insumo para além do inciso II do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637, de 2002 quanto da Lei nº 10.833, de 2003.

*(...) Como é possível perceber, apesar da grande discussão acerca do tema, é extrema de dúvidas que só serão admitidos como insumo, para efeito da lei, **os bens que possuam ligação intrínseca com o processo produtivo**, que, evidentemente, não se confunde com a atividade empresarial (Grifei).*

Se faz necessário trazer a baila que esta matéria não resta ainda pacificada no STJ, o que deverá se dar com o julgamento no Recurso Repetitivo nº 1.221.170/PR, ainda inconcluso, embora com alguns votos lidos e com pedido de vista. Até então, os julgados que pipocavam na 1ª e 2ª Turma eram em um e outro sentido, embora percebe-se que a tese da interpretação extensiva viesse perdendo espaço.

Como bem destacado pelo Conselheiro *Diego Diniz Ribeiro* no Acórdão nº 3402-003.817, de 26/02/2017 (desta mesma empresa), julgado por este Colegiado, haja vista a adoção do conceito de insumo, onde destaca que " (...) é natural que, em se tratando de uma agroindústria, exatamente como ocorre no caso decidendo, a fase agrícola da atividade empresarial e, por conseguinte, os insumos ali consumidos, também seja levada em consideração para fins de creditamento de PIS e COFINS." Afinal, sendo rechaçada a aproximação do conceito de insumo de IPI para fins do direito ao crédito, cai por terra a separação normalmente feita pela Fiscalização entre a fase agrícola e a industrial das agroindustriais, sendo que somente a segunda fase (indústria propriamente dita) seria capaz de possuir insumos com o respectivo direito ao crédito de PIS e da COFINS.

O mesmo entendimento foi compartilhado por essa Turma Ordinária (TO), como se observa da ementa abaixo transcrita e extraída do voto da Conselheira *Maria*

Aparecida Martins de Paula o qual, diga-se de passagem, tratou de questão afeta a empresa com a mesmíssima atividade da Recorrente (produção de açúcar e álcool):

Ementa Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

No caso da agroindústria, admite-se o creditamento não só dos bens e serviços qualificados como insumos na própria industrialização, mas também daqueles insumos utilizados na fase agrícola que lhe precede. (...).

(CARF; 2ª Turma da 4ª da 3ª Seção; Processo nº 16004.720550/201371; Acórdão nº 3402-003.041. j. em 27/04/2016.) (Grifei).

Retornando-se ao caso em concreto, verifica-se nos autos que a Recorrente informa que é uma tradicional e importante **empresa do ramo agroindustrial**, tendo por objeto social a atividade preponderantemente de "(...) produção, venda e comercialização de açúcar de cana-de-açúcar e seus subprodutos, a produção de etanol de cana-de-açúcar e de subprodutos do etanol e de eletricidade".

Desta forma, é com enfoque nas premissas acima expostas, que passaremos a examinar os argumentos apresentados pela Recorrente frente os elementos e constatações presentes nos autos sob exame.

4- Da Cadeia Produtiva - Indústria SUCROENERGÉTICA

Consta dos autos que a Recorrente produz **açúcar e álcool**, o produto final do estabelecimento industrial, sendo que em área agrícola própria cultiva a cana-de-açúcar que alimentará suas usinas para produção de açúcar e álcool. A fiscalização entendeu que as despesas, incluindo aí os insumos, necessariamente despendidas nessa atividade agrícola, não podem compor a base de cálculos dos créditos da não-cumulatividade, mas a Recorrente argumenta que não seria lógico que as empresas produtoras de cana-de-açúcar destinada a venda tenham o direito de apurar créditos em relação aos insumos aplicados em sua atividade agrícola, enquanto as pessoas jurídicas agroindustriais que produzem a sua própria matéria-prima não tenham o mesmo direito.

Ressalta em seu recurso que quando da Impugnação, apresentou documentos demonstrando o fluxo de Processo de Produção da empresa (Cadeia Produtiva), como o LAUDO/PARECER TÉCNICO e respectivos descritivo de utilização dos insumos, que foi elaborado pela Escola Superior de Agronomia "Luiz de Queiroz" - ESALQ/ USP, conforme documentos de fls. 13.348 e seguintes.

O referido Laudo apensado pela Recorrente por solicitação deste CARF em diligências em outros processos da mesma matéria dessa empresa. Destaca-se no corpo de seu relatório, onde Laudo Técnico afirma que:

Segundo considerado como base para o Parecer Técnico vigente a distribuição dos custos de produção envolvidos na produção da matéria-prima/extração do açúcar cristal/obtenção do etanol na cadeia produtiva da agroindústria sucroenergética como sendo a participação nos custos de produção em 60 a 70% referentes aos empenhos do setor agrícola e o restante, 30 a 40 %, referente aos empenhos no setor industrial, tem-se a estruturação circunstanciada do laudo/parecer técnico em questão.

Como se observa, o resultado do estudo acima foi bastante favorável à Recorrente, com cerca de 60 a 70% dos itens utilizados direta ou indiretamente no seu processo produtivo, **nele incluso a fase agrícola**.

Cumprindo então passando à aferição dos itens glosados pela Fiscalização, cotejando-os com o objeto social da Recorrente, e, portanto, às atividades que pratica e lhe geram receita, para aferir quais se amoldam ao conceito de insumo (custo de produção) para fins de tomada de crédito na sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS.

5. Dos Créditos GLOSADOS - Atividades Agrícolas

Alega a Recorrente que a **etapa agrícola** consiste no cerne da produção do açúcar e do álcool, o que por si só já levaria ao cancelamento das glosas em apreço. "(...) *Considerando que a cana-de-açúcar é o principal insumo para a fabricação do açúcar e do álcool, todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, corte, queima, colheita e transporte da cana possuem a classificação jurídica e contábil como custos de produção, uma vez que estão inseridos no processo produtivo da Recorrente, conforme atesta o Laudo/Parecer Técnico elaborado pelos professores da USP, razão pela qual a glosa dos créditos em comento está ao arrepio da lei, devendo ser reformada a decisão ora hostilizada*".

A Recorrente afirma que a atividade agroindustrial desenvolvida, posto que os produtos fabricados e comercializados (açúcar e o etanol) são transformação do açúcar acumulado na cana plantada, são consideradas essenciais, sendo inadmissível que esta etapa seja extirpada do processo produtivo.

Para tanto, retrata a opinião técnica dos professores da ESALQ/USP, conforme trecho elucidativo do Laudo Técnico:

"Assim, a máxima do setor agrícola é aquela que considera todo o açúcar obtido na indústria é resultado do açúcar acumulado na lavoura de cana-de-açúcar no campo e que a indústria é apenas extrativa e de transformação, ou seja, concentra o açúcar produzido no campo na forma de cristais ou transforma o açúcar em etanol, através de fermentação, cabendo à mesma o dever de produzir com o máximo de eficiência para tomar a atividade agroindustrial rentável. Se o setor agrícola não atingir sucesso na sua produção, a indústria, por mais eficiente que seja, não tem como cobrir tal falha e o empreendimento se torna inviável." (fl. 13.352) - (Grifei).

Partindo dessas premissas, entendo natural que, em se tratando de uma agroindústria, exatamente como ocorre neste caso, a **fase agrícola** da atividade empresarial e, por conseguinte, os insumos ali consumidos, muitos destes insumos, também seja levado em consideração para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Essa questão não é nova para este Colegiado, no qual, como já exposto em tópico anterior, está sedimentada a ideia de que os insumos empregados na fase agrícola (não são todos) também podem ser considerados para fins creditamento de PIS e COFINS não-cumulativo.

Como relatado, o Fisco afirma que todos os itens constantes na planilha denominada de "agrícola" são dispêndios ocorridos com a lavoura da cana de açúcar, não podendo ser considerados serviços utilizados como insumo na produção do açúcar e do álcool.

Sob esta rubrica, a autoridade fiscal glosou todos os dispêndios ocorridos na lavoura da cana-de-açúcar, crivando sua desconsideração nos termos abaixo reproduzidos: "Contém despesas de notas fiscais de prestação de serviços pagas a fornecedores pessoas jurídicas, com atividades de transporte, fornecimento de mão de obra, máquinas e equipamentos utilizados no plantio, cultivo, fertilização, colheita, corte, carregamento e transporte da cana de açúcar e serviços gerais na lavoura. Não foram aceitas como base de créditos por estarem todas vinculadas aos centros de custos agrícolas identificados como: Administração, Alojamento Agrícola, Carreg/Reboque Cana Adm, Carreg/Reboque Cana Fornecedor, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Corte Mecanizado, Departamento Fornecedor Cana, Desenvolvimento Agrônomo, Estação Experimental, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola, Oficina Mecânica, Plantio, Preparo do Solo, Reboque de Cana, Reflorestamento/Meio Ambiente, Replanta de Cana Soca, Serviços Auxiliares, Serviços de Fornecedores de Cana, Serviços Habitação, Serviços Recreativos, Topografia, Tr Administrada Mecânico, Transporte Fornecedor Cana Picada, Transporte Agrícola, Transporte Cana, Transporte Fornecedor de Cana, Transporte Manual Cana, Transporte Mecânico da Cana, Transporte Terceirizado da Cana, Trato da Cana, Trato da Planta, Trato da Soca e Vinhaça.

Como já observado neste voto, no presente caso a admissão dos insumos empregados na fase agrícola da recorrente torna-se necessário uma análise mais criteriosa, uma vez que, conforme demonstrado no Parecer Técnico (LAUDO) desenvolvido pela equipe da ESALQ/USP (fls. 13.348 e segs), atenta que quase 70% (setenta por cento) dos custos de produção de açúcar e álcool estão presentes exatamente na fase agrícola.

Frise-se que as leis (10.637/2002 e 10.833/2003) que regulam o PIS e a COFINS, pretendem vir ao encontro daquela previsão constitucional de um regime de não cumulatividade. Nesse sentido, elas trazem as regras para a determinação do valor devido dessas contribuições, e, para tanto, prevêem que o cálculo considere a redução por créditos apurados para fatores que concorreram para a obtenção dessa receita ou faturamento.

Ao meu sentir, essas duas leis informam que dão direito a crédito os bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados a venda. Quando designam insumos, **tenho como certo que se referem a fatores de produção**, os fatos necessários para que os serviços possam estar em condições de serem prestados ou para que os bens e produtos possam ser obtidos em condições de serem destinados a venda.

E quando afirma que são os utilizados na prestação de serviços e na produção, depreende-se que: **(i)** são os utilizados na ação de prestar serviços ou, **(ii)** na ação de produzir ou na ação de fabricar.

Para se decidir que um bem ou serviço possa gerar crédito com relação a determinada receita tributada, há que se perquirir em que medida esse bem ou serviço é fator necessário para a prestação do serviço ou para o processo de produção do produto ou bem destinado a venda, e geradores, em última instância, da receita tributada.

Portanto, para se justificar o creditamento, não basta demonstrar que os bens e serviços concorreram para o processo de produção, ou de fabricação, ou de prestação do serviço, mas é necessário em adição demonstrar para qual produto ou serviço aqueles fatores de produção ou insumos concorreram.

E é diante deste quadro que analisaremos a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS daqueles insumos empregados na fase agrícola de empresas que exploram atividades agroindustriais (como é o caso da Recorrente), o qual passaremos a demonstrar separadamente, por tópicos.

5.1 Contextualização

Nesse passo entendo que as possibilidades para se caracterizar insumos não se restringem a: (i) quando se tratar de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, bens esses que efetivamente compõem ou se agregam ao bem final da etapa de industrialização; (ii) quando se tratar de outros bens quaisquer, os quais não se agregam ao bem final, desde que sofram alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em industrialização, e (iii) aos bens obtidos por processo industrial.

No caso sob exame, em alguns pontos apresento entendimento divergente da fiscalização e dos julgadores *a quo*, uma vez que o plantio e preparo da cana de açúcar e, por ser ela um insumo da industrialização do açúcar e do álcool é, sim, etapa do processo de produção do açúcar e do álcool. E, sendo assim, há que se identificar exatamente quais despesas e custos se referem aos fatores que se ligam comprovadamente a esse processo de produção e aos produtos açúcar e álcool vendidos. As informações presentes neste processo, com o auxílio do Parecer Técnico (LAUDO) apresentado e nas informações prestadas pela empresa, a meu sentir, permitem que se forme convicção a esse respeito.

6 - Despesas com serviços de Arrendamento Agrícola

Alega a Recorrente em seu recurso que sob esta rubrica, a autoridade fiscal glosou todos os dispêndios realizados para arrendamento de terras utilizadas no plantio da cana-de-açúcar, sob o argumento de que tais despesas não configuram um "aluguel de prédio", pois "o arrendamento de terras não pode ser enquadrado como aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, previsto nos incisos IV dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, entendendo-se prédio como edificação e não áreas de terras para cultivo agrícola, ou seja, não pode ampliar os direitos aos créditos através de uma interpretação ampla de uma palavra contida na lei."

Aduz que (...) Todavia, a referida glosa não merece prosperar, posto que não cabe ao intérprete restringir a abrangência do dispositivo legal em apreço, estando o arrendamento de propriedades rurais destinadas à produção de cana-de-açúcar absolutamente abrangido pelo conceito de aluguel de prédio previsto no artigo 3º, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Como se vê, a glosa efetuada pela fiscalização refere-se a despesas havidas com serviços de arrendamento agrícola vinculados ao centro de custo "cana de açúcar

produção própria”, por se tratar de despesas com a cultura da cana de açúcar e que não representam, pois, insumos de produção.

Segundo a fiscalização, em primeiro plano, tem-se que eventuais despesas com arrendamento mercantil, nos moldes em que descritas, encontram-se intrinsecamente ligadas, de fato, a atividades agrícolas e, por decorrência, não ingressam no campo normativo destinado a “insumos de produção”, uma vez que o conteúdo semântico de *prédio* pressupõe uma **edificação de notório caráter urbano**, o que não existiria nas hipóteses de um arrendamento de um imóvel de natureza rural e ainda, que o arrendamento de terras não se enquadra no conceito de *alugueres de prédios*, estabelecido nos artigos 3º, inciso IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03, *in verbis*:

Lei n. 10.637/02

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

(...).

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

(...).

Lei n. 10.833/03

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

(...).

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

O arrendamento aqui tratado, o qual é qualificado como *arrendamento rural*, ou seja, modalidade de locação que contempla a exploração de terra em zona rural, exatamente como prescreve o art. 3º do Decreto 59.566/66¹, veículo legislativo responsável por regulamentar o Estatuto da Terra.

Valho neste tópico, das considerações adotada pela decisão recorrida, onde firma que os contratos intitulados como de arrendamento não podem ser tomados como aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, mesmo quando se amplie a acepção *strictu sensu* conferida pela lei civil ao termo “prédio” para também alcançar, v.g, a parte delimitada do solo juridicamente autônoma (seja rural ou urbana). É que o aluguel não se confunde com o arrendamento mercantil, sendo certo que o arrendamento mercantil não é espécie do gênero locação, haja vista as nítidas distinções existentes entre ambos os institutos, notadamente em face de que o arrendatário goza da posse provisória do bem pelo prazo de duração do contrato (como também se dá na locação), dispondo, porém, da “opção de compra”

¹ " Art 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel , observados os limites percentuais da Lei. (...)."

do bem ao final do contrato, por um “valor residual”, computados os aluguéis como se fossem “parcelas de pagamento” da compra.

O Fisco propôs a glosa das despesas com arrendamento agrícola e rural por não se enquadrarem na hipótese do inciso IV do art. 3º das Leis em comento.

Pelos fundamentos acima expostos, não consigo acompanhar a Recorrente em sua argumentação de que o vocábulo 'aluguel de prédios' desta hipótese legal abrange as propriedades rurais. A meu ver, não há essa equivalência e carece, no texto legal, a expressa autorização para creditamento desse tipo de gasto (arrendamentos rural e agrícola).

Desta forma, voto por NEGAR provimento ao recurso neste item, mantendo-se a glosa, por entender não cabível, na espécie, o disposto nos artigos 3º, inciso IV, das leis 10.637/02 e 10.833/03.

7 - Despesas com aquisição de CANA DE AÇÚCAR (item 3)

Informa a Recorrente que sob a rubrica em análise (cana-de-açúcar), a fiscalização, glosou todos os dispêndios com a aquisição de cana-de-açúcar, sob o argumento de que as empresas fornecedoras constantes nas notas fiscais não exercem atividade agropecuária, bem como que parte da cana foi adquirida durante o período de entressafra, conforme se depreende do TVF à fl. 64:

"(...) Foram encontradas aquisições de cana de açúcar de empresas com atividade de transporte rodoviário de cargas, incorporação imobiliária, aluguel de imóvel próprio, corretagem no aluguel de imóveis, comércio varejista de produtos alimentícios, compra e venda de imóvel próprio e incorporação de empreendimentos imobiliários, que não foram aceitas como base de cálculo do crédito presumido por não se tratar de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária. Também consta aquisição de cana de açúcar em janeiro e março 2010, período em que não há produção nas usinas (entressafra)."

O acórdão recorrido, por sua vez, ratificou o entendimento da fiscalização ao afirmar que: *"(...) para ter direito ao crédito presumido a Impugnante deveria ter adquirido os produtos de pessoa física ou pessoa jurídica que obrigatoriamente deve exercer atividade agropecuária"* (fl. 13.757).

A Recorrente rebate afirmando que, *"(...) No entanto, percebe-se que a glosa em combate não possui qualquer suporte legal, pois tenta desconsiderar o creditamento de PIS e COFINS tão somente pelo fato de que a empresa fornecedora supostamente não exercer atividade agroindustrial"*.

Veja-se o que consta a fl. 64 do Termo de Verificação Fiscal:

" (...) Notas fiscais de entrada de cana de açúcar adquirida de pessoas físicas e pessoas jurídicas. É permitido a dedução de crédito presumido da contribuição devida de PIS e Cofins sobre as aquisições de cana de açúcar utilizada na produção do açúcar (produtos destinados à alimentação humana), calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperados pessoas físicas, além daqueles adquiridos com suspensão de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária. Foram encontradas aquisições de cana de açúcar de empresas com atividade de transporte rodoviário de cargas, incorporação imobiliária, aluguel de imóvel próprio, corretagem no aluguel de imóveis, comércio varejista de produtos alimentícios, compra e venda de imóvel próprio e incorporação de empreendimentos imobiliários, que não foram aceitas como base de cálculo do crédito presumido por não se tratar de pessoas jurídicas que exercem atividade

agropecuária. Também consta aquisição de cana de açúcar em janeiro e março 2010, período em que não há produção nas usinas (entressafra)".

A Recorrente destaca que diferentemente do que alegou a fiscalização, a aquisição da cana de açúcar foi legítima, realizada mediante contratos de parceria agrícola e/ou de empresas fornecedoras que estavam exercendo atividade (ainda que secundária) agrícola.

No entanto, a aquisição dos produtos agropecuários que geram o direito de créditos presumidos, por ser efetuada de pessoa física ou com suspensão, não gera direito ao desconto de créditos calculados na forma dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, conforme disposto no inciso II do § 2º destes artigos. A cana de açúcar (NCM 1212.93.00) tem a incidência suspensa no caso de venda para produção do açúcar de acordo com o inciso III do artigo 9º da Lei 10.925/2004 e para a produção do álcool, a suspensão esta prevista no artigo 11 da Lei 11.727/2008. Assim, a aquisição da cana de açúcar não gera os créditos previstos nos incisos II do artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Pois bem. Primeiramente, quanto ao **crédito presumido** na produção do açúcar, este mesmo tema já foi objeto de discussão neste Colegiado em processo dessa mesma empresa (Processo nº 10880.723059/2013-98), Acórdão nº 3402-003.817, de 26/01/2017, de lavra do Conselheiro *Diego Diniz Ribeiro*, que adoto como razões de decidir, fazendo algumas adaptações pontuais:

"Ressalte-se que ao tratar dos 'créditos presumidos atividade agroindustrial', a fiscalização transcreveu o disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (fl. 63), fazendo assinalar que a empresa pode deduzir da contribuição para o PIS e para a Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor da cana de açúcar adquirida de pessoas físicas ou recebida de cooperados pessoas físicas, além daquela adquirida com suspensão de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária".

Ao tratar da glosa atinente à aquisição da cana-de-açúcar, a fiscalização repetiu a mesma informação anteriormente transcrita para então concluir que, conforme consta da referida lei nº 10.925/2004, *"não podem ser aceitas aquisições de cana feita de pessoas jurídicas com atividade de holding, aluguel de imóveis, apoio à educação, incorporação de empreendimento imobiliário, apoio à pecuária, outras atividades de serviços prestados, apoio à produção florestal, consultorias e transporte rodoviário de passageiros, por não se tratar de pessoas jurídicas que exerce(m) atividade agropecuária"*. Em outros termos, a fiscalização entendeu que para a sobredita dedução do crédito o bem correlato deve ser adquirido de empresa que exerce atividade agropecuária, o que não é o caso dos autos.

Segundo a fiscalização, o creditamento não seria devido porque, embora os bens adquiridos pela Recorrente (cana-de-açúcar) se enquadrassem no conceito de mercadorias de origem vegetal destinados à alimentação humana (premissa adotada pela fiscalização no caso em concreto), a pessoa jurídica vendedora de tais bens não seria uma empresa com atividade agropecuária.

Acontece que, no presente caso, o que a fiscalização prova é que a motivação da glosa se deve ao fato da cana ter sido adquirida de empresa que não exercer atividade agropecuária.

O fato de uma empresa comprar e vender produtos agropecuários (como acontece no caso da compra e venda da cana-de-açúcar) não a transforma, automaticamente,

em uma empresa que exerça atividade agropecuária, o que justifica, portanto, a manutenção da glosa fiscal no presente tópico".

Não resta dúvidas que somente a aquisição da cana-de-açúcar (destinada à produção de açúcar) efetuada junto a pessoa jurídica ou cooperativa de produção que exerça atividade agropecuária dará direito à apuração e dedução do crédito presumido em tela.

Em resumo, não podem ser aceitas, de fato, aquisições de cana-de-açúcar havidas junto a pessoas jurídicas com atividades de holding, aluguel de imóveis, apoio à educação, incorporação de empreendimento imobiliário, apoio à pecuária, outras atividades de serviços prestados, apoio à produção florestal, consultorias e transporte rodoviário de passageiros.

E, quanto ao **crédito geral**, a legislação de regência não deixa margem para dúvidas: a aquisição dos produtos agropecuários "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" (art. 3º, II, § 2º das Leis 10.637/02 e 10.833/03), não gera direito ao crédito previsto no inciso II, art. 3º da citadas leis.

No caso sob exame, a cana-de-açúcar (NCM 1212.93.00) tem a incidência suspensa quando vendida para produção do açúcar de acordo com o inciso III do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 e para a produção do álcool, a suspensão está prevista no artigo 11 da Lei nº 11.727/2008. Assim, as aquisições da cana de açúcar não geram os créditos previstos nos incisos II dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Posto isto, com esses fundamentos, voto por NEGAR provimento ao recurso neste item, mantendo-se a glosa efetuado pela fiscalização.

8- Dos Créditos com aquisição de Óleo Diesel (item 4)

Aduz a Recorrente que "(...) devido a intensa necessidade de utilização de óleo diesel pelas máquinas agrícolas e pelos caminhões que realizam o transporte da cana, a Recorrente o adquire para aplicação nestas atividades, que conforme já verificamos nos itens anteriores, fazem parte do processo produtivo do açúcar e do álcool. Todavia, a autoridade fiscal decidiu glosar os dispêndios com óleo diesel, sob o argumento de que a área agrícola não faz parte do processo produtivo da empresa".

Verifica-se que a Recorrente ressalta que a atividade por si desenvolvida, além da fase puramente industrial, não prescinde da atividade agrícola, ao passo que o uso de caminhões, maquinários agrícolas e veículos é indispensável à atividade produtiva, servindo o óleo diesel como insumo necessário à utilização desses veículos, acrescendo que o mesmo raciocínio aplica-se à graxa que, mesmo quando não considerada um lubrificante, enquadra-se no conceito de insumo.

Neste tópico, a fiscalização glosou os valores decorrentes da aquisição de óleo diesel que são empregados na fase agrícola da produção do açúcar e do álcool, o que fez com amparo nas já rechaçadas IN's nºs 247/02 e 404/04. É o que se depreende do seguinte trecho do TVF (fl. 64):

(...) O óleo diesel é combustível consumido pelas máquinas agrícolas, na cultura da cana de açúcar, e pelos caminhões, no transporte desta até a usina, portanto não é combustível utilizado na produção do açúcar e do álcool. A indústria utiliza-se do vapor d'água, gerado com a queima do bagaço da cana para mover picadores, desfibradores,

moendas, destilarias, etc, bem como de energia elétrica necessária em vários setores da indústria (...)".

A fiscalização consigna que a planilha é composta por notas fiscais de venda de óleo diesel, que são descontadas dos créditos nas aquisições de óleo diesel, devido à impossibilidade da identificação no momento da aquisição do óleo. A empresa adquire óleo diesel de acordo com as notas fiscais de entrada constantes na planilha "Notas Fiscais" e, revende parte desse combustível, emitindo notas fiscais de saída com CFOP 5656 ou 6656 (venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados ao consumidor ou usuário final). "(...) Dessa forma as aquisições de óleo diesel foram glosadas na planilha "Nota Fiscal" e como consequência não foram consideradas as deduções na base de créditos dos totais da planilha "óleo diesel".

Como em tópico anterior, este mesmo tema já foi objeto de discussão neste Colegiado em processo dessa mesma empresa (Processo nº 10880.723059/2013-98), Acórdão nº 3402-003.817, de 26/01/2017, de lavra do Conselheiro *Diego Diniz Ribeiro*, que adoto como razões de decidir, fazendo algumas adaptações pontuais:

"Acontece que, como já exposto no presente voto, a fase agrícola também deve ser considerada para fins de creditamento do PIS e da COFINS na hipótese de uma agroindústria, exatamente como ocorre no caso em tela.

Logo, deve incidir o disposto nos artigos 3º, inciso II das leis 10.637/02 e 10.833/03, motivo pelo qual revento as glosas aqui referentes à aquisição de óleo diesel utilizado em maquinários e veículos, bem como no transporte, empregados na fase agrícola, exatamente como já decidido por essa turma no já citado acórdão nº 3402-003.041".

Posto isto, voto por DAR provimento ao recurso neste item - aquisição Óleo Diesel, para uso em caminhões, maquinários agrícolas e veículos da Recorrente.

9 - Glosas Realizadas por Centros de Custos (item 7 do TVF)

Notas fiscais e Notas Fiscais - ME: Aduz a Recorrente que ao analisar a documentação fornecida durante o período fiscalizado, o Fisco argumenta que alguns materiais não possuem **centros de custo** determinados, razão pela qual foram perpetradas glosas, para estes casos, com base na descrição das mercadorias.

Desta forma, a autoridade fiscal dividiu **as glosas a seguir** entre os centros de custos identificados (item 7.1 do TVF), analisando os subitens "cc agrícola" (item 7.1.1), "cc não lig prod" (item 7.1.2), "ccp mat n prod" (item 7.1.3), e os materiais com centro de custos não identificados (item 7.2), classificando-os nos subitens "agrícola" (item 7.2.1), "comb n prod" (item 7.2.2), "lubr/graxas n prod" (item 7.2.3), "embalag n prod" (item 7.2.4), "insumos indiretos" (item 7.2.5), "pquimico n prod" (item 7.2.6), "transp interno" (item 7.2.7) e outros conforme especificados no TVF (fls. 48/80).

Ressalta-se que as planilhas elaboradas pelo Fisco, contêm as informações por itens das notas fiscais, documentos contábeis, fornecedor, material e centro de custo em que foram apropriadas as aquisições utilizadas como base de cálculo para os créditos.

Desta forma, a fim de melhor esclarecer a participação de cada item glosado no processo produtivo da Recorrente, analisaremos abaixo todos os subitens mencionados no parágrafo anterior.

9.1 - Centro de Custo Agrícola - "CC AGRÍCOLA" (ITEM 7.1.1)

Alega a Recorrente que, *"(...) Albergada na equivocada premissa de que a etapa agrícola não faz parte do processo produtivo da Recorrente, a autoridade fiscal realizou a glosa de todas as aquisições de peças de reposição utilizadas no caminhões e máquinas agrícolas, conforme afirma em seu TVF"*.

Vale frisar que, dentre outras atividades, a Recorrente produz e comercializa *açúcar e álcool*, o que demanda, para a sua produção, o emprego de inúmeros bens e serviços identificados em sua escrita fiscal para fins de creditamento e glosados pela fiscalização.

Dentre os bens e serviços glosados pela fiscalização destacam-se os seguintes (TVF, item 7.1.1 - "cc agrícola", fls. 66/68):

"(...) Glosadas as despesas vinculadas aos seguintes centros de custos vinculados à área agrícola, informados na planilha "Nota Fiscal" como: Cana de Açúcar Produção Própria - BONFIM, Carreg / Reb Cana Adm Inteira - BENÁLCOO, Carreg / Reboque Cana Adm Intei - BARRA, Carreg / Reboque Cana Adm Intei - BONFIM, Carreg / Reboque Cana Adm Intei - TAMOIO, Carreg / Reboque Cana Fornec In - BONFIM, Carreg / Reboque Fornec Cana In - TAMOIO, Carreg / Reboque Terc Cana Inte - BARRA, Colhedeira de Cana Picada - BARRA, Colhedeira de Cana Picada - BENÁLCOOL, Colhedeira de Cana Picada - BONFIM, Colhedeira de Cana Picada - DC, Colhedeira de Cana Picada - DEST, Colhedeira de Cana Picada - GASA, Colhedeira de Cana Picada - IPAUSSU, Colhedeira de Cana Picada - TAMOIO, Colhedeira de Cana Picada - UNIV, Colheita de Cana - BARRA, Colheita de Cana - BENÁLCOOL, Colheita de Cana - BONFIM, Colheita de Cana - DC, Colheita de Cana - DEST, Colheita de Cana - IPAUSSU, Colheita de Cana - TAMOIO, Colheita de Cana - UNIV, Colheita de Cana Fornecedores - BARRA, Colheita de Cana Fornecedores - BONFIM, Colheita de Cana Fornecedores - DC, Colheita de Cana Fornecedores - DEST, Colheita de Cana Fornecedores - IPAUSSU, Colheita de Cana Fornecedores - TAMOIO, Comboio de Abastecimento - GASA, Comboio de Abastecimento - BARRA, Comboio de Abastecimento - BENÁLCOOL, Comboio de Abastecimento - BONFIM, Comboio de Abastecimento - DEST, Comboio de Abastecimento - IPAUSSU, Comboio de Abastecimento - TAMOIO, Comboio de Abastecimento - UNIV, Corte Mecanizado Cana Administrad - GASA, Corte Mecanizado Cana Fornecedor - TAMOIO, Corte Mecanizado Cana Fornecedor - IPAUSSU, Corte Mecanizado Cana Fornecedor - GASA, Corte Mecanizado Cana Fornecedor - UNIV, Gerência Regional Agrícola - Gasa, Implementos Agrícolas - BARRA, Implementos Agrícolas - BENÁLCOOL, Implementos Agrícolas - BONFIM, Implementos Agrícolas - DEST, Implementos Agrícolas - GASA, Implementos Agrícolas - IPAUSSU, Implementos Agrícolas - TAMOIO, Implementos Agrícolas - UNIV, Laboratório Cotesia - BARRA, Laboratório Cotesia - BONFIM, Laboratório Cotesia - GASA, Laboratório Cotesia - UNIV, Laboratório Metharizium - BARRA, Laboratório Metharizium - BONFIM, Laboratório Metharizium - UNIV, Manutenção de Campo - BARRA, Manutenção de Campo - BONFIM, Manutenção de Campo - DEST, Manutenção de Campo - GASA, Manutenção de Campo - IPAUSSU, Manutenção de Campo - TAMOIO, Manutenção de Campo - UNIV, MdO Agrícola Colheita-Mineiros - IPAUSSU, MdO Agrícola Colheita-Regionais- BARRA, MdO Agrícola Colheita-Regionais- BONFIM, MdO Agrícola Colheita- Regionais- DC, MdO Agrícola Colheita-Regionais- DEST, MdO Agrícola Colheita-Regionais- IPAUSSU, MdO Agrícola Colheita-Regionais- TAMOIO, MdO Agrícola Colheita-Regionais-UNIV, Mecanização Agrícola - BARRA,

Mecanização Agrícola - BENÁLCOOL , Mecanização Agrícola - BONFIM, Mecanização Agrícola - GASA, Mecanização Agrícola - TAMOIO, Mecanização Agrícola - UNIV, Mecanização Agrícola Colheita - BENÁLCOO, Mecanização Agrícola Colheita - BONFIM, Mecanização Agrícola Colheita - UNIV, Mecanização Maquinas Extra Pesadas-Barra, Mecanização Maquinas Extra Pesadas-Bonfi, Mecanização Maquinas Extra Pesadas-Gasa, Mecanização Maquinas Extra Pesadas-Ipaus, Mecanização Maquinas Extra Pesadas-Tamoio, Mecanização Maquinas Extra Pesadas-Univa, Mecanização Máquinas Amarelas - Barra, Mecanização Máquinas Amarelas - Benalcoo, Mecanização Máquinas Amarelas - Bonfim, Mecanização Máquinas Amarelas - DC, Mecanização Máquinas Amarelas - Destival, Mecanização Máquinas Amarelas - Ipaussu , Mecanização Máquinas Amarelas - Tamoio, Mecanização Máquinas Amarelas - Univalem , Mecanização Máquinas Leves - BARRA, Mecanização Máquinas Leves - BENÁLCOOL, Mecanização Máquinas Leves - BONFIM, Mecanização Máquinas Leves - DC, Mecanização Máquinas Leves - DEST, Mecanização Máquinas Leves - GASA , Mecanização Máquinas Leves - IPAUSSU , Mecanização Máquinas Leves - TAMOIO , Mecanização Máquinas Leves - UNIV , Mecanização Máquinas Médias - BARRA , Mecanização Máquinas Médias - BENÁLCOOL , Mecanização Máquinas Médias - BONFIM , Mecanização Máquinas Médias - DEST, Mecanização Máquinas Médias - GASA , Mecanização Máquinas Médias - IPAUSSU, Mecanização Máquinas Médias - TAMOIO, Mecanização Máquinas Médias - UNIV, Mecanização Máquinas Pesadas - BARRA, Mecanização Máquinas Pesadas - BENÁLCOOL , Mecanização Máquinas Pesadas - BONFIM , Mecanização Máquinas Pesadas - DEST, Mecanização Máquinas Pesadas - GASA, Mecanização Máquinas Pesadas - IPAUSSU, Mecanização Máquinas Pesadas - TAMOIO, Mecanização Máquinas Pesadas - UNIV, Mecanização Plantio Mecanizado - BARRA, Mecanização Plantio Mecanizado - BENÁLCO , Mecanização Plantio Mecanizado - BONFIM , Mecanização Plantio Mecanizado - DEST, Mecanização Plantio Mecanizado - GASA, Mecanização Plantio Mecanizado - IPAUSSU, Mecanização Plantio Mecanizado - TAMOIO, Mecanização Plantio Mecanizado - UNIV , Meio Ambiente-ISO 14000 Ind. - UNIV, Mão Obra Agrícola Colheita- Mineiros-BENÁ, Mão Obra Agrícola Colheita-Mineiros-DEST, Mão de Obra Agr.Colheita-Mineiros- BARRA , Mão de Obra Agr.olheita-Mineiros- UNIV , Mão de Obra Agrícola - BARRA , Mão de Obra Agrícola - BENÁLCOOL , Mão de Obra Agrícola - BONFIM , Mão de Obra Agrícola - DC , Mão de Obra Agrícola - DEST , Mão de Obra Agrícola - GASA , Mão de Obra Agrícola - IPAUSSU , Mão de Obra Agrícola - TAMOIO , Mão de Obra Agrícola - UNIV , Oficina Mecânica - UNIV, Plantio - BARRA, Plantio - BENÁLCOOL , Plantio - BONFIM, Plantio - DC , Plantio - DEST , Plantio - GASA , Plantio - IPAUSSU, Plantio - TAMOIO , Plantio - UNIV , Plantio Contratos - BARRA , Plantio Contratos - BONFIM, Plantio Mecanizado - BENÁLCOOL, Plantio Mecanizado - DC, Plantio Mecanizado - GASA , Preparo do Solo - BARRA , Preparo do Solo - BENÁLCOOL , Preparo do Solo - BONFIM , Preparo do Solo - DC , Preparo do Solo - DEST, Preparo do Solo - GASA , Preparo do Solo - IPAUSSU, Preparo do Solo - TAMOIO , Preparo do Solo - UNIV, Reboque - BARRA , Reboque - BENÁLCOO , Reboque - BONFIM, Reboque - DC, Reboque - DEST , Reboque - GASA , Reboque - IPAUSSU, Reboque - TAMOIO , Reboque - UNIV, Reboque Cana Adm Picada - TAMOIO , Reboque Cana Picada Administrada - BARRA, Reboque Cana Picada Administrada - GASA, Reboque Cana Picada Administrada - UNIV, Reboque Cana Picada Administrada -BONFIM, Reboque Fornecedor Cana Picada - BARRA , Reboque Fornecedor Cana Picada - BONFIM, Reboque Fornecedor Cana Picada - GASA , Reboque Fornecedor Cana Picada - TAMOIO , Reboque Fornecedor Cana Picada - UNIV , Reboque Julieta Próprio- UNIV, Reboque Terceirizado Cana Picad - BARRA, Serviços Fornecedores de Cana - BARRA, Serviços Fornecedores de Cana - DEST, Serviços Fornecedores de Cana - GASA, Serviços Fornecedores de Cana - UNIV , Serviços de Tratos Culturais - BARRA , Serviços de Tratos Culturais - BENÁLCOOL , Serviços de Tratos

Culturais - BONFIM, Serviços de Tratos Culturais - DC, Serviços de Tratos Culturais - DEST , Serviços de Tratos Culturais - GASA, Serviços de Tratos Culturais - IPAUSSU, Serviços de Tratos Culturais - TAMOIO, Serviços de Tratos Culturais - UNIV, Transp. Colheita - IPAUSSU, Transp. Fornecedor Cana Picada - IPAUSSU, Transporte Agrícola - BARRA , Transporte Agrícola - BENÁLCOOL, Transporte Agrícola - BONFIM, Transporte Agrícola - DEST , Transporte Agrícola - GASA , Transporte Agrícola - IPAUSSU, Transporte Agrícola - TAMOIO , Transporte Agrícola - UNIV , Transporte Agrícola Colheita - BARRA , Transporte Agrícola Colheita - BENÁLCOOL , Transporte Agrícola Colheita - BONFIM , Transporte Agrícola Colheita - DEST , Transporte Agrícola Colheita - GASA , Transporte Agrícola Colheita - IPAUSSU , Transporte Agrícola Colheita - TAMOIO , Transporte Agrícola Colheita - UNIV , Transporte Cana Adm Manual - BARRA , Transporte Cana Adm Manual - BONFIM , Transporte Cana Adm Manual - TAMOIO, Transporte Cana Adm Mecanizada - GASA , Transporte Colheita - BARRA, Transporte Colheita - BENÁLCOO, Transporte Colheita - BONFIM, Transporte Colheita - DEST, Transporte Colheita - GASA , Transporte Colheita - TAMOIO , Transporte Colheita - UNIV, Transporte Colheita Cana - DC , Transporte Fornecedor Cana Picad - BARRA , Transporte Fornec Cana Inteira - TAMOIO, Transporte Fornecedor Cana Inte - BARRA , Transporte Fornecedor Cana Inte - BONFIM , Transporte Fornecedor Cana Pica - BONFIM, Transporte Fornecedor Cana Pica - TAMOIO , Transporte Fornecedor Cana Picada - GASA, Transporte Fornecedor Cana Picada - UNIV, Transporte Mec Cana Administrad - TAMOIO , Transporte Mecanizado Cana Admi - BARRA, Transporte Mecânico Cana Admini - BONFIM, Transporte Terceirizado Cana Pic- BARRA, Trato Fornecedor Cana Inteira - IPAUSSU, Trato Planta - BENÁLCOOL, Trato Planta - BONFIM, Trato Planta - DC, Trato Planta - DEST , Trato Planta - GASA, Trato Planta - TAMOIO, Trato Planta - UNIV, Trato Soca - BARRA, Trato Soca - BENÁLCOOL, Trato Soca - BONFIM, Trato Soca - DC , Trato Soca - DEST, Trato Soca - GASA , Trato Soca - IPAUSSU , Trato Soca - TAMOIO, Trato Soca - UNIV, Trato Soca Orgânica - UNIV , Trato Soca Terceirizada - DEST, Tratos Culturais Soca CP - Barra, Transporte Terceirizado Cana In - BARRA, Vinhaça - BARRA, Vinhaça - BENÁLCOOL, Vinhaça - BONFIM, Vinhaça - DC, Vinhaça - DEST, Vinhaça - GASA, Vinhaça - IPAUSSU, Vinhaça - TAMOIO, Vinhaça - UNIV.

A fiscalização informa que são basicamente despesas com aquisições de peças, equipamentos, acessórios utilizados em caminhões e máquinas agrícolas, e também, serviços aplicados na manutenção das máquinas e caminhões.

Pela descrição das rubricas acima detalhadas, se percebe que estamos diante de despesas com maquinários agrícolas, serviços de reparos dos maquinários agrícolas, transportes, pagamento de mão-de-obra e outros gastos que não condizem com a produção do álcool e do açúcar, mas ainda da fase agrícola em si considerada, que pertencem a atividade produtiva com um certo distanciamento.

No entanto, entendo que com a descrição dos bens creditados confrontados com o objeto social da empresa e o LAUDO TÉCNICO apresentado, como não garantir, por exemplo, que a "colheita da cana" e seu "plantio mecanizado" não fazem parte da etapa agrícola da produção da cana de açúcar que vai dar origem ao açúcar e álcool? Ademais, não se trata apenas de uma conclusão pelo simples confronto entre o objeto social da empresa e as descrições em seus registros contábeis, uma vez que todo o processo produtivo da Recorrente e, por conseguinte, cada uma dessas rubricas, foram exaustivamente tratadas e bem elucidadas (Cadeia Produtiva da Industria Sucroenergética) pelo Laudo/Parecer Técnico elaborado pela ESALQ/USP (fls. 13.348 e segts), instituição que é uma referência nacional e internacional no âmbito da engenharia agrônômica.

Sendo assim, neste tópico em particular, voto para dar PARCIAL provimento ao recurso interposto para REVERTER as glosas que recaíram sobre o centro de custo agrícola

"cc agrícola", com exceção dos seguintes itens informados na relação acima, sobre as quais **devem permanecer as glosas** imputadas pelo Fisco (item 7.1.1 do TVF) e que foram negritados: *Colheita de Cana Fornecedores - BARRA, Colheita de Cana Fornecedores - BONFIM, Colheita de Cana Fornecedores - DC, Colheita de Cana Fornecedores - DEST, Colheita de Cana Fornecedores - IPAUSSU, Colheita de Cana Fornecedores - TAMOIO, Comboio de Abastecimento - GASA, Comboio de Abastecimento - BARRA, Comboio de Abastecimento - BENÁLCOOL, Comboio de Abastecimento - BONFIM, Comboio de Abastecimento - DEST, Comboio de Abastecimento - IPAUSSU, Comboio de Abastecimento - TAMOIO, Comboio de Abastecimento - UNIV, Gerência Regional Agrícola - Gasa, Manutenção de Campo - BARRA, Manutenção de Campo - BONFIM, Manutenção de Campo - DEST, Manutenção de Campo - GASA, Manutenção de Campo - IPAUSSU, Manutenção de Campo - TAMOIO, Manutenção de Campo - UNIV, MdO Agrícola Colheita-Mineiros - IPAUSSU, MdO Agrícola Colheita-Regionais- BARRA, MdO Agrícola Colheita-Regionais- BONFIM, MdO Agrícola Colheita- Regionais- DC, MdO Agrícola Colheita-Regionais- DEST, MdO Agrícola Colheita-Regionais- IPAUSSU, MdO Agrícola Colheita-Regionais- TAMOIO, MdO Agrícola Colheita-Regionais- UNIV, Mão Obra Agrícola Colheita- Mineiros-BENÁ, Mão Obra Agrícola Colheita-Mineiros-DEST, Mão de Obra Agr.Colheita-Mineiros BARRA, Mão de Obra Agr.olheita-Mineiros- UNIV, Mão de Obra Agrícola - BARRA, Mão de Obra Agrícola - BENÁLCOOL, Mão de Obra Agrícola - BONFIM, Mão de Obra Agrícola - DC, Mão de Obra Agrícola - DEST, Mão de Obra Agrícola - GASA, Mão de Obra Agrícola - IPAUSSU, Mão de Obra Agrícola - TAMOIO, Mão de Obra Agrícola - UNIV, Oficina Mecânica - UNIV, Reboque - BARRA, Reboque - BENÁLCOO, Reboque - BONFIM, Reboque - DC, Reboque - DEST, Reboque - GASA, Reboque - IPAUSSU, Reboque - TAMOIO, Reboque - UNIV, Reboque Cana Adm Picada - TAMOIO, Reboque Cana Picada Administrada - BARRA, Reboque Cana Picada Administrada - GASA, Reboque Cana Picada Administrada - UNIV, Reboque Cana Picada Administrada -BONFIM, Reboque Fornecedor Cana Picada - BARRA, Reboque Fornecedor Cana Picada - BONFIM, Reboque Fornecedor Cana Picada - GASA, Reboque Fornecedor Cana Picada - TAMOIO, Reboque Fornecedor Cana Picada - UNIV, Reboque Julieta Próprio- UNIV, Reboque Terceirizado Cana Picad - BARRA, Serviços Fornecedores de Cana - BARRA, Serviços Fornecedores de Cana - DEST, Serviços Fornecedores de Cana - GASA, Serviços Fornecedores de Cana - UNIV, Serviços de Tratos Culturais - BARRA, Serviços de Tratos Culturais - BENÁLCOOL, Serviços de Tratos Culturais - BONFIM, Serviços de Tratos Culturais - DC, Serviços de Tratos Culturais - DEST, Serviços de Tratos Culturais - GASA, Serviços de Tratos Culturais - IPAUSSU, Serviços de Tratos Culturais - TAMOIO, Serviços de Tratos Culturais - UNIV, Transp. Fornecedor Cana Picada - IPAUSSU, Transporte Fornecedor Cana Picad - BARRA, Transporte Fornec Cana Inteira - TAMOIO, Transporte Fornecedor Cana Inte - BARRA, Transporte Fornecedor Cana Inte - BONFIM, Transporte Fornecedor Cana Pica - BONFIM, Transporte Fornecedor Cana Pica - TAMOIO, Transporte Fornecedor Cana Picada - GASA, Transporte Fornecedor Cana Picada - UNIV, Transporte Terceirizado Cana Pic- BARRA, Trato Fornecedor Cana Inteira - IPAUSSU, Transporte Terceirizado Cana In - BARRA".*

No meu sentir, essas despesas acima efetuadas, como bem apontado pelo Fisco, não tem uma relação direta com a atividade de produção do açúcar e do álcool produzido pela empresa (não condizem com a produção agrícola em si; há um certo distanciamento na fase agrícola). Também, verifico nos autos, que a Recorrente não contesta especificamente cada uma dessas glosas, e também não apresenta elementos que possam invalidá-la, nem demonstra que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção, na fase agrícola da empresa.

Assim, por falta de comprovação de se tratar de insumo e, portanto, desprovido de amparo legal, se depreende que as despesas acima relacionadas, não atendem ao critério para caracterização como insumos e devem ser mantido a glosa perpetrada pelo Fisco.

9.2- Centro de Custo Não Ligado a Produção - "CC NÃO LIG PROD" (Item 7.1.2)

Argumenta a Recorrente que analisando as aquisições de peças e materiais de laboratórios, os serviços de análises e manutenção de máquinas e veículos, a autoridade fiscal pugnou por glosas diversos bens e serviços que, ao seu sentir, não possuem ligação direta com o processo produtivo da empresa.

No entanto, o que poder ser verificado pelo TVF, é que foram glosadas pelo Fisco, as despesas vinculadas aos **centros de custos administrativos e não ligados diretamente com a produção**, composto por aquisições de peças de máquinas, materiais de laboratórios, serviços de análises, manutenção de máquinas e veículos, transportes, etc.

Veja-se os itens glosados relacionados no TVF à fl. 68 (cc não lig prod):

*"(...) **Administrativos:** administração, administração de pessoas, administração logística mi, administração vendas varejo, assistência social, centro de treinamento, clube de campo, contabilidade regional araquatuba, comunicação, contencioso trabalhista, desenvolvimento de pessoas, diretoria financeira, diretoria de novos negócios, equipamentos reserva, escritório varejo São Paulo, expedição, fiscal, funcionários afastados, higiene e medicina do trabalho, hangar, incentivo vale transporte, jurídico civil/tributário, jurídico trabalhista regional, pesquisa e desenvolvimento de produtos, programa alimentação trabalhador, saúde ocupacional, saúde e segurança ocupacional, segurança do trabalho, segurança patrimonial, seleção de pessoas, serviços de habitação, serviços médicos, serviços odontológicos, serviços recreativos, unidade telecom segurança, vendas industriais e vendas varejo.*

***Centros de custos não ligados diretamente com a produção:** águas residuais, almoxarifado/recebimento, armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno, **balança de cana**, borracharia, captação de água, central de ar comprimido, laboratório industrial/microbiológico, laboratório cotesia, laboratório de lubrificantes, laboratório metharizium, laboratório teor sacarose, lavador de veículos, limpeza operativa, manutenção conservação civil ind., manutenção mecânica, mecanização industrial, mescla, oficina calderaria, oficina elétrica, posto de abastecimento, rouguing, serviço apoio armazém, transporte adm mecânico, transporte industrial e tratamento de água. (Roguing é a pratica de examinar cuidadosa e sistematicamente o campo de produção de sementes com o objetivo de remover as plantas indesejáveis).*

Aqui as glosas recaíram sobre créditos que, em razão do registro contábil que lhe fora atribuído pelo recorrente (**Centro de Custos não ligados produção**), não apresentariam vínculo com a produção, seja na fase agrícola seja na fase industrial.

Analisando o já mencionado Laudo Técnico emitido pela ESALQ, bem como as informações do processo produtivo informado pela Recorrente, entendo que essas atividades configuram atividades paralelas à produção de açúcar e álcool e, por conseguinte, não dão direito a crédito de PIS e COFINS por não configurarem insumos de produção na acepção do conceito de insumo aqui empregada.

No entanto, destaca-se neste tópico a glosa incidente sobre "balança de cana", que encontra-se assim descrita nos autos: **Balança de cana** – imobilizadas no centro de custo

“balança de cana”, utilizada na pesagem dos caminhões (transporte acima do peso permitido na legislação e também a mensuração do peso transportado) que chegam da lavoura nas usinas com as cargas de cana de açúcar para industrialização.

Como já exposto no presente voto, a fase agrícola compõe o processo produtivo do açúcar e do álcool para fins de creditamento de PIS e COFINS e, sendo tal bem (Balança de Cana) um ativo imobilizado da Recorrente, que apresentam uma sistemática própria para fins de creditamento de PIS e COFINS. Neste caso, por representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação, como definido pelo art. 346 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), passando a gerar os créditos com base na depreciação prevista no inciso III, do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004.

Em seu recurso, a Recorrente discorre especificamente também quanto ao *armazém de açúcar externo, armazém de açúcar interno*, alegando que conforme se analisa no Laudo Técnico, são necessários tanto para estocar os componentes químicos utilizados na lavoura quanto na estocagem do próprio açúcar produzido para que este seja destinado à venda, sendo que o seu creditamento encontra-se assegurado na norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (ampliativa no inciso II do mesmo artigo).

Analisando o já mencionado laudo técnico da ESALQ, restou a convicção de que esses bens não são insumos essenciais para o processo produtivo do açúcar e do álcool; exercem atividades paralelas à produção de açúcar e álcool e, por conseguinte, não dão direito a crédito de PIS e COFINS, por não configurarem insumos de produção na acepção aqui empregada.

Desta forma, neste tópico em particular, voto por NEGAR provimento ao recurso interposto, mantendo-se as glosas que recaíram sobre o Centro de Custo Não Ligado a Produção - **"CC NÃO LIG PROD"** - item 7.1.2 do TVF.

9.3- Centro Custo - Produto e Material não Ligados Produção "ccp mat n prod" (item"7.1.3)

Aduz a Recorrente que, "(...) A autoridade fiscal glosou sob a rubrica "ccp mat n prod" as peças das máquinas agrícolas e os serviços de coleta e transporte de resíduos e do bagaço da cana" (...).

Conforme se depreende do TVF às fls. 68 e 69, informando que "(...) Nos centros de custos ligados à produção foram glosadas aquisições de peças e componentes de máquinas agrícolas; serviços de coleta e transporte torta/bagaço, lixo e resíduos, identificados na coluna descrição grupo de mercadorias como: *CARREGADEIRA DE CANA MOTOCANA, CASE SISTEMA HIDR PRINCIPAL, LEVANTE E CONTROLE REMOTO, CAT - TRANSM. FORÇA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO DIREÇÃO, CATEEPILLAR EMBREAGEM PRINCIPAL E TRANSMISSÃO, CATERPILLAR CHASSIS, ARM. CARROCERIA, CABINA BARRAS TRACAO, CATERPILLAR COMANDO FINAL SISTEMA DIFERENCIAL, SISTEMA FREIO, CATERPILLAR COMPONENTES ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSÃO, CATERPILLAR COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR EXPLOSÃO, CATERPILLAR CONTROLE ACESS OPERAÇÃO C/ LAMINA ESCARIFICADOR, CATERPILLAR MAT. RODANTE, CHAS ARM. SUSP/DIANT CAB BAR TRAÇÃO, CATERPILLAR PAINEL INSTRUMENTOS EQUIP. E INSTALAÇÃO ELETRICA, CATERPILLAR PAINEL INSTRUMENTOS, EQUIP. INSTALAÇÃO ELÉTRICA, CATERPILLAR SISTEMA HIDR PRINCIPAL, LEVANTE CONTROLE REMOTO, COLHEITADEIRA DE CANA PICADA CAMEGO, COLHEITADEIRA DE CANA PICADA CASE, EQUIPAMENTOS COMPONENTES ACESSÓRIOS DE COMBATE DE PRAGAS (PULVERIZ.), EQUIPAMENTOS COMPONENTES ACESSÓRIOS DE PLANTADEIRAS, EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS DE COBRIDORES DE*

CANA , EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS DE IRRIGAÇÃO , FORD CHASSIS, ARMAÇÃO, CARROCERIA, CABINA E BARRAS TRAÇÃO , FORD COMPONENTES ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOÇÃO , FORD PAINEL INSTRUMENTOS EQUIPAMENTOS INSTALAÇÃO ELÉTRICA , FORD RODAS DIANTEIRAS TRASEIRAS E PESOS , FORD SISTEMA HIDR. PRINCIPAL, LEVANTE E CONTROLE REMOTO , FORD TRANSM. FORÇA EIXO TRAS E DIANT. SIST. FREIO E DIREÇÃO , FORD TRANSMISSÃO DE FORÇA E EIXO TRASEIRO , JOHNDEERE PAINEL INSTR. EQUIP. INSTALAÇÃO ELÉTRICA, MAXION ESC/CARREG. CHASSIS/ARM. CARR. CABINA E BARRAS TRACAO, MERCEDES BENZ CABINAS, CARROCERIAS, SUSP, DIANT. E TRASEIRA, MERCEDES BENZ DE FREIO E DIREÇÃO, EIXO DIANTEIRO E RODAS, MF-COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOÇÃO, MF- PAINEL INSTRUMENTOS, EQUIPAMENTOS, INSTALAÇÃO ELÉTRICA, MFTRANSM. FORÇA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO E DIREÇÃO, REBOQUE SISTEMAS DE FREIO E RODAS, REBOQUE, CARROCERIAS, SUSP. DIANTEIRA E TRASEIRA , SCANIA CHASSIS, CABINAS, CARROCERIAS, SUSP, DIANT. TRASEIRA , SCANIA COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOÇÃO , SCANIA TRANSMISSÃO DE FORÇA E EIXO TRASEIRO , **SERVIÇOS COLETA E TRANSP. SUB-PRODUTOS (TORTA/BAGACO) , SERVICOS COLETA E TRANSPORTES LIXOS E RESIDUOS,** VALTRA CHASSIS, ARMAÇÃO, CARROCERIA, CABINA, BARRAS TRAÇÃO , VALTRA COMPONENTES ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOÇÃO , VALTRA RODAS DIANTEIRAS TRASEIRAS E PESOS , VALTRA SISTEMA HIDR. PRINCIPAL, LEVANTE CONTROLE REMOTO , VALTRA TRANSM. FORÇA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO DIREÇÃO, VOLKSWAGEN CABINAS, CARROCERIAS, SUSP. DIANTEIRA TRASEIRA, VOLKSWAGEN COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOÇÃO, VOLKSWAGEN CONJUNTO DE PEDAIS E SISTEMA DE ACELERAÇÃO, VOLKSWAGEN PAINEL, INSTR. EQUIP. INSTALAÇÃO ELÉTRICA E ACESS, VOLKSWAGEN TRANSMISSÃO DE FORÇA E EIXO TRASEIRO, VOLVO PAINEL, INSTR. EQUIP. INSTALAÇÃO ELÉTRICA E ACESSÓRIOS.

Verifica-se nos autos que a DRJ manteve incólume as glosas em apreço em virtude da conceituação de insumo adotada, como já dito anteriormente, sustentando a necessidade de um contato direto do insumo utilizado com o bem produzido.

A Recorrente alega que conforme extensamente demonstrado em seu recurso a área agrícola consiste na principal etapa do processo produtivo, não podendo remanescer a glosa de qualquer bem ou serviço perpetrada com relação aos itens agrícolas.

Neste item entendo que, embora o serviço prestado ou o produto vendido seja o alfa da obtenção da receita a ser tributada, a lei indica que o bem ou o serviço utilizado como insumo alcança a atividade de prestação do serviço ou a atividade de produção, direta ou indiretamente quanto ao produto vendido. Essa visão conjuga o "processo" e o "produto/serviço resultante do processo". Mas esses processos devem estar inequivocamente ligados ao serviço prestado ou ligados ao produto vendido. Para se justificar o creditamento, não basta demonstrar que os bens e serviços concorreram para o processo de produção, ou de fabricação, ou de prestação do serviço, **mas é necessário em adição demonstrar para qual produto ou serviço aqueles fatores de produção ou insumos concorreram.**

De fato, todos os itens (bens e serviços) relacionados neste tópico não são dispêndios empregados na produção de açúcar e álcool, mas bens eventualmente passíveis de ativação e que como já asseverado em itens anteriores, por conseguinte, apresentam uma sistemática própria para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Neste caso, os maquinários, equipamentos e suas partes e peças (de utilização na fase agrícola), entendo que devam integrar o ativo imobilizado da empresa, por representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação, como definido pelo art. 346 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), passando a gerar os créditos com base na depreciação prevista no inciso III, do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004.

No tocante ao **serviço de coleta de lixo e resíduos**, evidencia que o transporte de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita, havendo firme jurisprudência do CARF no sentido de garantir o creditamento sobre as despesas com remoção de resíduos. Portanto deve ser revertido esses dispêndios glosados.

Quanto ao **transporte da torta e do bagaço (sub produtos)**, também se mostram essenciais. Isto porque a **"torta"** é utilizada como fertilizante rico em matéria orgânica e nutrientes, conforme atesta o Laudo Técnico (fl. 116), sendo portanto essencial ao processo produtivo da cana de açúcar (fase agrícola). O bagaço também é essencial para produção de energia para a empresa, sendo atestada sua essencialidade pelo Laudo Técnico. Veja-se: *"19- Co-geração: visa a produção de energia a partir do bagaço separado na extração do caldo. A energia produzida é essencial para operar os processos de produção de açúcar e do etanol"*.

Desta forma, neste tópico em particular, NEGÓ provimento ao recurso voluntário, para **manter as glosas** que recaíram sobre o **Centro de Custo "CCP MAT N PROD"** (item 7.1.3, do TVF), **com exceção** dos itens: **serviço de coleta de lixo e resíduos e do transporte da torta e do bagaço (sub produtos)**, que deverão ser revertidos.

9.4- Centro de Custo Não Identificado - "AGRÍCOLA" (item 7.2.1)

A fiscalização informa em seu TVF que nos itens **sem vínculos com centros de custos** a análise passou a ser feita através da identificação das colunas "descrição grupo mercadoria" e "descrição do material".

Alega a Recorrente que a autoridade fiscal analisou os documentos contábeis entregues pela Recorrente, e ao apreciar diversos itens **que não** se encontravam **vinculados a centro de custo**, tais como peças e equipamentos utilizados em máquinas e caminhões agrícolas, fertilizantes e outros itens utilizados na lavoura, optou por glosá-los, conforme demonstra o TVF: *"(...) Selecionado os materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões, fertilizantes e demais produtos utilizados na lavoura (...)"*.

Consigna o Fisco que, selecionado os materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões, fertilizantes e demais **produtos utilizados na lavoura**, estando identificados na coluna "Descrição Grupo Mercadoria" como: *CARREGADEIRA DE CANA HIMA, CARREGADEIRA DE CANA IMPLANOR BEL, CARREGADEIRA DE CANA MOTOCANA, CARREGADEIRA DE CANA SANTAL, CARREGADEIRA DE CANA SERMAG, CARTEPILLAR RODAS DIANTEIRAS E TRASEIRAS E PESOS, CASE CHASSIS, ARMAÇÃO, CARROCERIA, CABINA E BARRAS TRACAO, CASE CHASSIS/ARM. CARROCERIA, CABINA E BARRAS TRACÃO, CASE COMPONENTES ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOÇÃO, CASE PAINEL INSTRUMENTOS EQUIP. INSTALAÇÃO ELÉTRICA, CASE PAINEL INSTRUMENTOS EQUIPAMENTOS INSTALAÇÃO ELÉTRICA, CASE RODAS DIANTEIRAS E TRASEIRAS E PESOS, CASE SISTEMA HIDR PRINCIPAL LEVANTE E CONTROLE REMOTO, CASE SISTEMA HIDR PRINCIPAL, LEVANTE E CONTROLE REMOTO, CASE TRANSM FORCA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO E DIRECAO, CASE TRANSM. FROCA, EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO E DIREÇÃO, CAT - TRANSM. FORCA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO DIRECAO, CATEPILLAR EMBREAGEM PRINCIPAL E TRANSMISSÃO, CATERPILLAR CHASSIS, ARM. CARROCERIA, CABINA BARRAS TRACAO, CATERPILLAR COMANDO FINAL SISTEMA DIFERENCIAL, SISTEMA FREIO, CATERPILLAR COMPONENTES ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOÇÃO, CATERPILLAR COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR EXPLOSAO, CATERPILLAR CONTROLE ACESS OPERAÇÃO C/ LAMINA ESCARIFICADOR, CATERPILLAR*

MAT. RODANTE, CHAS ARM. SUSP/DIANT CAB BAR TRACAO , CATERPILLAR PAINEL INSTRUMENTOS EQUIP. E INSTALACAO ELÉTRICA, CATERPILLAR PAINEL INSTRUMENTOS, EQUIP. INSTALACAO ELETRICA, CATERPILLAR SISTEMA HIDR PRINCIPAL, LEVANTE CONTROLE REMOTO, CBT PAINEL DE INSTRUMENTOS EQUIPAMENTOS INSTALACAO ELÉTRICA, CBT TRANSM. DE FORCA, EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO DIREÇÃO , CHASSIS E ACESSÓRIOS , COLHEITADEIRA DE CANA PICADA CAMEGO , COLHEITADEIRA DE CANA PICADA CASE , COLHEITADEIRA DE CANA PICADA CLAAS , COLHEITADEIRA DE CANA PICADA JOHN DEERE , COLHEITADEIRA DE CANA PICADA SANTAL , COMPONENTES E ACESSÓRIOS P/ BARCAÇAS MOTORIZADAS , COMPRESSORES DE AR AUTOMOTIVOS, COMPRESSORES DIVERSOS, CORREIAS TRANSMISSÃO AUTOMOTIVAS E ACESSÓRIOS, CORRETIVOS DE SOLO, ELEMENTOS, FILTROS, COMPONENTES E ACESSÓRIOS PARA FILTROS , EQUIPAMENTOS COMPONENTES ACESS COMBATE DE PRAGAS (PULVERIZ.), EQUIPAMENTOS COMPONENTES ACESSÓRIOS DE PLANTADEIRAS, EQUIPAMENTOS COMPONENTES ACESSÓRIOS DE RECADEIRAS, EQUIPAMENTOS COMPONENTES ACESSÓRIOS DE SUBSOLADORES, EQUIPAMENTOS COMPONENTES ACESSÓRIOS DE SULCADORES, EQUIPAMENTOS COMPONENTES ACESSÓRIOS DE TERRACEADORES, EQUIPAMENTOS COMPONENTES ACESSÓRIOS DE TRANSBORDOS, EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS DE ARADOS, EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS DE COBRIDORES DE CANA , EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS DE COMPOSTADORES , EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS DE CULTIVADORES , EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS DE IRRIGAÇÃO , EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS DISTR. TORTA/CALCÁRIO , EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS ELIMINADORES SOCARIAS , EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS ENLEIRADEIRAS PALHAS, EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS GRADES ROTATIVAS, EQUIPAMENTOS COMPONENTES E ACESSÓRIOS PLAINAS NIVELADORES, EQUIPAMENTOS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS E DE IRRIGAÇÃO , ESPALHANTES ADESIVOS , FERTILIZANTES , FIAT ALLIS COMANDO FINAL SISTEMA DIRECIONAL, SISTEMA FREIO , FIAT ALLIS COMPONENTES ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSAO , FIAT ALLIS CONTROLE ACESS OPERACAO C/LAMINA ESCARIFICADOR , FIAT ALLIS EMBREAGEM PRINCIPAL E TRANSMISSÃO , FIAT ALLIS MAT RODANTE, CHAS/ARM. SUSP/DIANT CAB BAR TRACAO , FIAT ALLIS PAINEL INSTRUMENTOS EQUIP. E INSTALACAO ELETRICA, FIAT ALLIS TRANSM FORCA,EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO DIRECAO, FORD CHASSIS, ARMACAO, CARROCERIA, CABINA E BARRAS TRACAO, FORD CHASSIS, CABINAS, CARROCERIAS, SUSP. DIANT E TRASEIRA, FORD COMPONENTES ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSAO, FORD COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSAO, FORD PAINEL INSTRUMENTOS EQUIPAMENTOS INSTALAÇÃO ELETRICA, FORD PAINEL, INSTR. EQUIP. INSTALACAO ELETRICA E ACESSÓRIOS, FORD RODAS DIANTEIRAS TRASEIRAS E PESOS, FORD SISTEMA HIDR PRINCIPAL, LEVANTE E CONTROLE REMOTO, FORD SISTEMAS DE FREIO E DIRECAO, EIXO DIANTEIRO E RODAS, FORD TRANSM FORCA EIXO TRAS E DANT SIST FREIO E DIRECAO, FORD TRANSMISSÃO DE FORCA E EIXO TRASEIRO, **FORMICIDAS**, GENERAL MOTORS CHASSIS, CABINAS, CARR, SUSP. DIANT TRASEIRA, GENERAL MOTORS CONJUNTO DE PEDAIS E SSITEMA DE ACELERAÇÃO, GENERAL MOTORS SISTEMAS DE FREIO E DIRECAO, EIXO DIANT RODAS, GENERAL MOTORS TRANSMISSÃO DE FORCA E EIXO TRASEIRO, GM-COMP E ACESS MOTOR DE EXPLOSAO, **HERBICIDAS**, IMPLEMENTOS AGRICOLAS DIVERSOS, **INSETICIDAS**, JOHN-DEERE CHASSIS, ARMACAO,CARROCERIA CABINA BARRAS TRACAO , JOHN-DEERE COMPONENTES ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSAO , JOHNDEERE PAINEL INSTR. EQUIP. INSTALAÇÃO ELÉTRICA, JOHN-DEERE RODAS DIANTEIRA TRASEIRA E PESOS, JOHN-DEERE SISTEMA HIDR. PRINCIPAL, LEVANTE CONTROLE REMOTO, JOHN-DEERE TRANSM. FORCA EIXO TRAS/DIANT. SIST FREIO DIRECAO, KOMATSU SISTEMA HIDR PRINCIPAL LEVANTE CONTROLE REMOTO, KOMATSU TRANSM. DE FORCA EIXO TRAS/DIANT SIST. FREIO DIREÇÃO , MATURADORES, MAXION ESC/CARR. TRAN. FORCA EIXO TRAS/DIANT SIST FREIO DIR, MAXION ESC/CARREG. COMP. ACESS. MOTOR DE EXPLOSAO , MERCEDES BENZ CABINAS, CARROCERIAS, SUSP., DIANT E TRASEIRA , MERCEDES BENZ COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR EXPLOSAO, MERCEDES BENZ DE FREIO E DIRECAO, EIXO DIANTEIRO E RODAS , MERCEDES BENZ DE PEDAIS E SITEMA DE ACELERAÇÃO , MERCEDES BENZ INSTR, EQUIP, INSTALAÇÃO ELETRICA E ACESSÓRIOS , MERCEDES BENZ TRANSMISSÃO DE FORCA E EIXO TRASEIRO ,

MF - COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSÃO , MF - COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR EXPLOSÃO , MF- CHASSIS, ARMACAO, CARROCERIA, CABINA E BARRAS TRACAO , MF- COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSÃO , MF- PAINEL INSTRUMENTOS, EQUIPAMENTOS, INSTALAÇÃO ELÉTRICA , MF- RODAS DIANTEIRAS TRASEIRAS E PESOS , MF- SISTEMA HIDRÁULICO PRINCIPAL, LEVANTE E CONTROLE REMOTO , MFTRANSM. FORCA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO E DIRECAO, MOTORES A ALCOOL, MOTORES A DIESEL AGRALE, MOTORES A DIESEL CUMMINS, MOTORES A DIESEL E SEMI-DIESEL, MOTORES A DIESEL MWM, MOTORES A GASOLINA, MOTORES E GERADORES, MOTORES MARÍTIMOS, MOTORES TRICOMBUSTIVEIS, PNEUS, CAMARAS P/ TRATORES E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS, REBOQUE SISTEMAS DE FREIO E RODAS, REBOQUE, CARROCERIAS, SUSP. DIANTEIRA E TRASEIRA, ROLAMENTOS AUTO EMBREAGEM, RODA, BOMBAS DE AGUA, ROLOS COMPACTADOR, SCANIA CHASSIS, CABINAS, CARROCERIAS, SUSP. DIANT TRASEIRA, SCANIA COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSAO, SCANIA CONJUNTO DE PEDAIS E SISTEMA DE ACELERAÇÃO, SCANIA PAINEL, INSTR. EQUIP. INSTALAÇÃO ELÉTRICA ACESSÓRIOS, SCANIA SISTEMAS DE FREIO E DIRECAO, EIXO DIANTEIRO E RODAS, SCANIA TRANSMISSÃO DE FORCA E EIXO TRASEIRO, SEMENTES DIVERSAS, SISTEMA ARREFECIMENTO, SISTEMA DE COMBUSTÍVEL E ALIMENTAÇÃO, SISTEMA ELÉTRICO, TURBO COMPRESSORES, VALTRA CHASSIS, ARMACAO, CARROCERIA, CABINA, BARRAS TRAÇÃO, VALTRA COMPONENTES ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSÃO, VALTRA PAINEL DE INSTRUMENTOS EQUIP. INSTALAÇÃO ELÉTRICA, VALTRA RODAS DIANTEIRAS TRASEIRAS E PESOS, VALTRA SISTEMA HIDR. PRINCIPAL, LEVANTE CONTROLE REMOTO, VALTRA TRANSM. FORCA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO DIRECAO, VOLKSWAGEN CABINAS, CARROCERIAS, SUSP. DIANTEIRA TRASEIRA, VOLKSWAGEN COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSÃO, VOLKSWAGEN CONJUNTO DE PEDAIS E SISTEMA DE ACELERAÇÃO, VOLKSWAGEN PAINEL, INSTR. EQUIP. INSTALACAO ELÉTRICA E ACESS, VOLKSWAGEN SISTEMA DE FREIO E DIREÇÃO, EIXO DIANTEIRO RODAS, VOLKSWAGEN TRANSMISSÃO DE FORCA E EIXO TRASEIRO, VOLVO CHASSIS, CABINAS, CARROCERIAS, SUSP. DIANT E TRASEIRA, VOLVO COMPONENTES ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSÃO, VOLVO COMPONENTES E ACESSÓRIOS MOTOR DE EXPLOSAO, VOLVO CONJUNTO DE PEDAIS E SISTEMA DE ACELERAÇÃO, VOLVO PAINEL INSTR. EQUIP. E INSTALAÇÃO ELÉTRICA, VOLVO PAINEL, INSTR. EQUIP. INSTALAÇÃO ELÉTRICA E ACESSÓRIOS, VOLVO SISTEMAS DE FREIO E DIREÇÃO, EIXO DIANTEIRO E RODAS, VOLVO TRANSM FORCA EIXO TRAS/DIANT. SIST. FREIO E DIREÇÃO, VOLVO TRANSMISSÃO DE FORCA E EIXO TRASEIRO, VW-CHASSIS, CABINAS, CARROCERIAS, SUSP. DIANTEIRA E TRASEIRA, VW-PAINEL, INSTR. EQUIP. INSTALAÇÃO ELÉTRICA E ACESSÓRIOS, VW-TRANSMISSÃO DE FORCA E EIXO TRASEIRO.

Informa a Recorrente que, "(...) Ora, uma análise conjugada da coluna "descrição grupo mercadoria" com a coluna "texto breve material" nos permite verificar que **todos os itens se tratam de bens utilizados no maquinário agrícola (peças para possibilitar a utilização de carregadeiras, plantadeiras, tratores, Volvo, Mercedes, etc.) e bens utilizados direto na lavoura (como calcário, herbicidas, fertilizantes etc), conforme afirmado pela própria autoridade fiscal**".

Pois bem. Percebe-se que tais itens glosados neste tópico, trata-se dos mesmo tipo glosado no item anterior, e que apenas foram segregados pela fiscalização em virtude de ainda não estarem vinculados a centros de custo, como pode ser observado no exposto do texto do recurso da Recorrente.

Se fizer uma análise conjugada da coluna "descrição grupo de mercadoria" com a coluna "texto breve material", permiti verificar que todos os itens se tratam de bens utilizados no maquinário agrícola da Recorrente, tais como: peças para possibilitar a utilização de carregadeiras, plantadeiras, tratores, Volvo, Mercedes, etc., bem como bens utilizados direto

na lavoura, como calcário, herbicidas, fertilizantes, etc, conforme afirmado pela própria fiscalização em seu TVF: *"Selecionado os materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões, fertilizantes e demais produtos utilizados na lavoura (...)".*

Verifica-se que trata-se de créditos decorrentes da aquisição dos variados tipos de partes e peças que foram creditados pela Recorrente, não como bens do ativo imobilizado, mas sim como insumo, bem como alguns tipos de produtos (corretivos de solo) que são utilizados nos solos das lavouras.

No entanto, entendo que todos os itens relacionados neste tópico não são dispêndios empregados na produção de açúcar e álcool, mas bens eventualmente passíveis de ativação e que, por conseguinte, apresentam uma sistemática própria para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Neste caso, os maquinários, implementos, materiais, componentes, peças, equipamentos adquiridos para utilização em máquinas agrícolas e caminhões, etc. (de utilização na fase agrícola), entendo que devam integrar o ativo imobilizado da empresa, por representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorrer a sua aplicação, como definido pelo art. 346 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), passando a gerar os créditos com base na depreciação prevista no inciso III, do art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004.

Quanto as despesas com aquisição de **fertilizante, calcário, herbicidas, inseticidas e formicidas**, ao meu sentir, se mostram essenciais ao processo produtivo da cana de açúcar, conforme atesta o Laudo Técnico (fl. 116). Veja-se trecho reproduzido:

"(...) O calcário deve ser aplicado o mais uniforme possível sobre o solo (Figura 15). A época mais indicada para aplicação do calcário vai desde o ultimo após o corte da cana, durante a reforma do canavial, até antes da última gradagem de preparo do terreno antes do plantio. Dentro desse período, quanta mais cedo essa operação for executada maior será sua eficiência e os resultados positivos para a cadeia sucroenergética. A aplicação desse corretivo é feita por um trator equipado com espalhador de calcária (...).

"(...) O fertilizante, por sua vez, é aplicado no momenta do plantio."

No entanto, conforme pode ser verificado no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, as alíquotas incidentes na importação e sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno de PIS e da COFINS ficaram reduzidas a zero.

O artigo 3º, §2º, inciso II das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, veda expressamente o aproveitamento do crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Assim, incabível o desconto de crédito da contribuição calculado em relação à aquisição de bem sujeito a alíquota zero.

Desta forma, neste tópico em particular, NEGOU provimento ao recurso voluntário, para **manter todas as glosas** que recaíram sobre o **Centro de Custo - "AGRÍCOLA"** (item 7.2.1, do TVF).

9.5- Centro de Custo Não Identificado - "COMBUSTÍVEIS DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS" - "COMB N PROD" (item 7.2.2) e "Lubrificantes e Graxas" - "LUBR/GRAXAS N PROD" (item 7.2.3)

Aduz a Recorrente que *"(...) A absoluta semelhança do óleo diesel glosado no item 4 do Termo de Verificação Fiscal, na qual a autoridade fiscal glosou os combustíveis*

sob o fundamento de que estes eram aplicados em máquinas agrícolas e que por isso não participariam do processo produtivo, fora lavrada a glosa sob a rubrica em combate "comb n prod".

*"(...) A autoridade fiscal analisou os documentos contábeis entregues pela Recorrente, e ao apreciar itens que não se encontravam vinculados a centro de custo, verificou a existência de **graxas e óleos lubrificantes**, glosando todos aqueles que foram utilizados em máquinas agrícolas sob o argumento que tais máquinas não fazem parte do processo produtivo.*

Por outro lado, conforme se extrai do TVF à fl. 71/72, a fiscalização informa que se trata de "Notas fiscais de aquisição de gasolina e óleo diesel, combustíveis utilizados em máquinas agrícolas e caminhões, portanto não se trata de insumo de produção, identificados em "descrição grupo mercadoria" como: óleo diesel e gasolina, bem como graxa.

Informa a fiscalização quanto a **Graxa**, que o art. 3^a, II, dá direito ao desconto das contribuições pagas a título de bens e serviços, utilizados como insumos, inclusive combustíveis e lubrificantes. A Solução de Divergência 12/2007 distingue graxa de lubrificante; assim o segundo por expressa determinação legal tem direito a crédito enquanto o primeiro (graxa) não. Por outro lado, só tem direito ao crédito os lubrificantes utilizados nas máquinas ligadas ao processo produtivo, o que não é o caso de lubrificantes utilizados em veículos, caminhões e máquinas agrícolas.

Compõe as glosas os grupos de mercadorias identificados como: *óleos p/ isolamentos elétricos, óleos protetivos aditivos lubrificantes, óleos fluidos graxas automotivos, óleos fluidos graxas industriais, e no grupo "texto breve material": graxa.*

Verifica-se que a motivação da glosa para parcela dos combustíveis creditados se dá pela utilização de tais bens nas máquinas agrícolas, ou seja, na fase agrícola da produção.

Cabe lembrar que os combustíveis e lubrificantes são expressamente nominados pelos incisos II dos artigos 3º das leis que tratam dos insumos para as contribuições (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003). Admissível, assim, o creditamento em relação a combustíveis, bem como em relação às graxas que, ao meu ver, se enquadram no conceito de lubrificantes, conforme, inclusive, já decidiu este Tribunal administrativo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

(...).

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. **Para a empresa agroindustrial, constituem insumos: materiais de limpeza e***

*desinfecção, inclusive diluentes; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; **lubrificantes e graxa**; fretes de mercadoria com destino a porto; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal; bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.925/2004. (...).*

(CARF; 3a. T.O da 4ª Câmara da 3ª Seção; PTA n. 10925.905356/2011-24 ; Acórdão n. 3403-002.477; Relator: Rosaldo Trevisan; em 24/09/2013) (Grifei).

Assim, neste tópico, voto no sentido de reverter às glosas dos lubrificantes e graxas empregados nos maquinários, veículos e tratores na fase agrícola - produção da cana (item 7.2.2 e 7.2.3, do TVF).

9.6- Centro Custo Não Identificado - "Embalagem" - "EMBALAG N PROD" (item 7.2.4)

Nesse ponto específico a DRJ corroborou o entendimento da fiscalização ao afirmar que somente podem gerar créditos da contribuição despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

Informa o Fisco em seu TVF que (fl. 72): *"Embalagens não incorporadas ao produto durante o processo de industrialização: Glosadas as **aquisições de container big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura, lacres**. São embalagens **retornáveis** utilizadas apenas para o transporte do açúcar que não atendem o previsto na legislação. Ou seja, a empresa não utiliza as chamadas "embalagens de apresentação" aceitas pela legislação como dando direito ao crédito e sim as "embalagens de transporte". A embalagem de apresentação é aquela incorporada ao produto durante o processo de fabricação, há que se ter como tal aquela que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo; e também pode-se ter como tal aquela que, apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto; de outro lado, há que se ter como embalagens de transporte aquelas que se destinam apenas ao transporte dos produtos, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto (são, geralmente, latas, caixas, engradados, tambores, as sacas de 50 kgs, etc). Essas embalagens não fazem parte do processo produtivo, o produto é embalado após a produção. Fundamentação legal: art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 c/c o artigo 66, § 5º, I da Instrução Normativa SRF nº 247/2002. São as despesas vinculadas ao grupo de mercadorias: **"Acondicionamento e Embalagem Diversos"** e **"Sacos p/ Embalagens Açúcar"**, e em **"texto breve material"** apenas **big-bag e sacos de 50kg para embalagem de açúcar**. (Grifei)*

Pois bem. Este mesmo tema já foi objeto de discussão neste Colegiado em processo dessa mesma empresa (Processo nº 10880.723059/2013-98), Acórdão nº 3402-003.817, de 26/01/2017, de lavra do Conselheiro *Diego Diniz Ribeiro*, que adoto como razões de decidir, fazendo algumas adaptações pontuais:

Como se vê, neste tópico a fiscalização perpetrou a glosa de materiais de embalagem ou de transporte **que não sejam ativáveis**.

No caso, esta turma julgadora já possui jurisprudência sedimentada a respeito deste assunto, consoante se depreende da ementa abaixo transcrita (acórdão n. 3402-003.148):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006

(...). CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. BIG BAGS. INSUMO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, é considerado insumo as embalagens industriais denominadas "Big Bags", eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador (...) (Grifei).

Em voto vencedor e que conduziu essa questão, a Conselheira *Maria Aparecida Martins de Paula*, bem pontuou que:

(...). Entendo que pode ser considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, o material de embalagem ou de transporte desde que não sejam bens ativáveis, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador.

Nessa mesma linha já foi decidido por esta 3ª Seção do CARF, no Acórdão nº 3302001.858 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, com Voto Vencedor da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas:

"(...) Parece-me claro que a embalagem de transporte é UTILIZADO no processo produtivo (isso porque entendo que a produção alcança até este momento, apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda), é INDISPENSÁVEL e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente (...)".

Este Colegiado, no Acórdão nº 3402002.809 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 10 de dezembro de 2015, também se manifestou nesse sentido:

"(...) Assim, conforme exposto neste item, relativamente à rubrica Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas, foi indevida a exclusão da base de cálculo efetuada pela fiscalização somente dos seguintes bens: (...) BIG BAGS, (...)".

Pautado em tal fundamentação, voto por reverter as glosas de materiais de embalagem ou de transporte, **que não sejam ativáveis**, mais precisamente a glosa dos seguintes itens: **containeres big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres**.

9.7- Centro de Custo Não Identificado - "Insumos Indiretos (item 7.2.5)

Argumenta em seu recurso que, "(...) analisando as despesas realizadas pela Recorrente, a fiscalização glosou diversos itens que reconheceu ser utilizado no processo produtivo, mas que não possuem utilização direta no produto produzido, atendo-se a um conceito aplicável somente ao IPI, conforme já rechaçado em tópico desta petição".

Veja-se os bens glosados, que constam no item 7.2.5 do TVF (fl. 72/73):

"Foram apresentados diversos itens utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes tanto na área agrícola como no parque industrial, como pinos, ferramentas, arruelas, acoplamentos, anéis, buchas, correias, correntes, cordas, cotovelos, discos, escovas, fitas isolantes, gaxetas, lixas, mancais, mangueiras, manômetros, niples, porcas, parafusos, retentores, rolamentos, válvulas, filtros, terminais, barras de aço, vigas de aço, adesivos, grampos, borrachas, conexões, tubos, flanges, dentre outros, para os quais a empresa não apresentou detalhes técnicos que garantam a sua utilização em máquinas que produzam diretamente álcool e açúcar, nem estão vinculados a centros de custos de produção".

Em consequência, foram tratados como itens genéricos utilizados em diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes no seu parque agrícola e industrial; assim sendo, tratam-se de insumos indiretos de produção que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Estão identificados em "descrição grupo mercadoria" como: *ACESSÓRIOS PARA ROLAMENTOS, BARRAS METÁLICAS FERROSOS, BARRAS METÁLICAS NÃO FERROSOS, BLOCOS ROLDANAS ESTRODOS E CORRELATOS, BORRACHAS SINTÉTICAS E NATURAL, CABOS DE AÇO E ACESSÓRIOS, CHAPAS METÁLICAS FERROSOS, CHAPAS METÁLICAS NÃO FERROSOS, COMPONENTES E ACESSÓRIOS DIVERSOS, CONEXÕES METÁLICOS FERROSOS, CONEXÕES METÁLICOS NÃO FERROSOS, MANCAIS (CAIXAS/ FLANGES), MANGUEIRAS E TUBOS FLEXÍVEIS BORRACHA, ÓLEOS, CERAS E GORDURAS DIVERSAS, PERFIS ESTRUTURAIS METÁLICAS NÃO FERROSOS , PERFIS ESTRUTURAIS METÁLICOS FERROSOS, PLÁSTICOS, POLIETILENO, POLIPROPILENO, ACRÍLICOS E ISOPOR , RETENTORES, ROLAMENTOS AGULHAS, ROLAMENTOS E MANCAIS, ROLAMENTOS ESFERAS, ROLAMENTOS ROLOS CILÍNDRICOS, ROLAMENTOS ROLOS CÔNICOS, TECIDOS METÁLICOS NÃO FERROSOS, TUBOS METÁLICOS FERROSOS, TUBOS METÁLICOS NÃO FERROSOS, VÁLVULAS AUTOMÁTICAS E ACESSÓRIOS, VÁLVULAS DE SEGURANÇA E ACESSÓRIOS, VÁLVULAS MANUAIS E ACESSÓRIOS.*

Pelo que se vê, trata-se de glosa créditos decorrentes da aquisição dos variados tipos de **partes e peças** que foram creditados pela Recorrente **não** como bens do ativo imobilizado, mas sim como insumo. Verifica-se que, de fato, todos os itens acima não são dispêndios empregados na produção de açúcar e álcool, mas bens eventualmente passíveis de ativação e que como já abordado em outros itens anteriores, por conseguinte, apresentam uma sistemática própria para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Desta forma, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

9.8- Centro de Custo Não Identificado - Produtos Químicos Não Utilizados na Produção "PQUÍMICO N PROD" (item 7.2.6)

Analisando as despesas realizadas pela Recorrente, a fiscalização glosou **produtos químicos utilizados nas análises laboratoriais e para limpeza de maquinário industrial**, sob o argumento de que tais dispêndios não estão relacionados ao processo produtivo, como se depreende do item 7.2.6 do TVF:

"Também foi considerado como não sendo insumo as despesas pertencentes aos grupos de mercadorias: MATERIAIS DE LABORATÓRIO; MATERIAIS FERROVIÁRIOS; PRODUTOS QUÍMICOS DIVERSOS; PRODUTOS QUÍMICOS P/ ANÁLISE (REAGENTES E CORANTES); PRODUTOS QUÍMICOS P/ TRATAMENTO DE ÁGUA; TRANSFORMADORES; VIDRARIA DE LABORATÓRIO. Composto por produtos utilizados em tratamento de água, análises laboratoriais, limpeza e outros fins não ligados à produção."

Trata-se de itens relacionados aos procedimentos laboratoriais (análise e pré análise de melhor momento para a colheita cana) e conforme constatado pelo Laudo elaborado pela ESALQ; tal trabalho técnico consiste em se apurar o momento em que a cana plantada apresenta seu apogeu biológico para gerar a maior quantidade e com maior qualidade o açúcar e o álcool, bem como para determinar a aplicação de corretivos no solo e, ainda, produzir insetos que atuam no controle de algumas pragas que atacam a produção de cana de açúcar.

Diante deste quadro fático, toda esta etapa laboratorial, entendo que não são dispêndios empregados diretamente na produção da cana de açúcar que irá gerar o açúcar e o álcool; trata-se de controles paralelos, distantes da produção e portanto, não pode gerar direito a crédito de PIS e COFINS, o que redundaria na manutenção das glosas efetuadas pela fiscalização.

9.9- Centro Custo Não Identificado-Transporte Interno "TRANSP INTERNO" (item 7.2.7)

Relata o Fisco que trata-se de Notas fiscais identificadas em "descrição grupo mercadoria", como serviços transporte de carga pessoa jurídica e constando como materiais: **diárias de caminhões usina ME**. Despesas sem previsão legal para apropriação de créditos, pois o direito ao crédito de fretes está ligado, necessariamente, a uma operação de venda. Dessa forma, a movimentação de mercadorias entre os estabelecimentos, ou de produtos acabados dentro da indústria, não geram créditos".

Por outro lado a Recorrente alega em seu recurso que (fl. 13.856), "(...) *Desta forma, os valores pagos a título de frete de produto acabado entre estabelecimentos da Recorrente, por serem indispensáveis e constituírem custo de produção, geram direito a crédito de PIS e COFINS na sistemática não- cumulativa, devendo ser canceladas todas as glosas sob a rubrica "transp interno".*

Atinente a este tema, me valho de preciso voto do Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*, proferido no Acórdão nº 3402-002.881, que bem sintetiza essa questão:

(...). No que tange aos fretes, tanto aos glosados nas planilhas da linha 03, quanto aos glosados nas planilhas da linha 07, o entendimento que está se cristalizando no

CARF foi resumido com maestria pelo Conselheiro Marcos Tranches Ortiz, no excerto a seguir transcrito:

"(...) Porque na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido. (...)"

(Ac. 3403-001.556, 25/04/2012, rel. Marcos Tranches Ortiz, unânime)

*Sendo assim, com base nesse entendimento, devem ser revertidas as seguintes glosas de despesas com fretes: (i) vinculados à aquisição de matérias primas, materiais de embalagens e produtos intermediários aplicados no processo produtivo, sejam ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação; (ii) vinculados ao transporte de produtos **inacabados** entre os estabelecimentos industriais da recorrente e (iii) vinculados ao transporte na operação de venda, entendido este como aquele frete contratado para a entrega do produto ao cliente e desde que seja suportado pela recorrente. (Grifei).*

Isto posto, compartilho do entendimento firmado no aludido voto, ou seja, de que dá direito a crédito de PIS e COFINS o frete **(i)** vinculado à aquisição de matérias primas, materiais de embalagens e produtos intermediários aplicados no processo produtivo, sejam ou não consumidos em contato direto com o produto em fabricação; **(ii)** vinculados ao transporte de **produtos inacabados entre os estabelecimentos industriais** da recorrente; e, ainda **(iii)** vinculados ao transporte na operação de venda, entendido este como aquele frete contratado para a entrega do produto ao cliente e desde que seja suportado pela recorrente.

Desta forma, no caso em tela as despesas de frete glosadas tratam-se em verdade de despesas de movimentação de produtos acabados dentro da área industrial. Logo, inadmissível o creditamento com base no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03.

Assim, voto por manter todas as glosas de frete realizadas no presente tópico, uma vez que como afirmado pela própria Recorrente em seu recurso, trata-se de valores pagos a título de **frete de produto acabado entre estabelecimentos** da empresa.

9.10- Centro de Custo Não Identificado - Despesas Portuárias "PORTUÁRIAS - NOTAS FISCAIS ME" (item 7.2.8)

Aduz a Recorrente que, (...) *Analizando as despesas realizadas pela Recorrente, a fiscalização glosou as despesas portuárias realizadas para armazenamento do açúcar e álcool produzido, crivando a glosa no item 7.2.8 do TVF: Veja-se:*

"Em 'descrição grupo mercadoria': serviços transporte de carga pessoa jurídica ou serviços contendo como 'texto breve material': **inspeção de carga me, serviço desp**

elev port me, serviço estufagem me, serviço horário extra estufagem me, serviço movimentação mercadoria me, serviço pegas container, serviço posicionamento me, serviço rolagem container me. Estas despesas não estão previstas no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/03, que prevê apenas os fretes e a armazenagem na operação de venda".

Em seu recurso alega que, (...) *Com efeito, num ciclo de produção até o momento em que o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa, pode haver inúmeros gastos com armazenagem. No caso em tela, conforme mencionado alhures, a Recorrente é responsável por todo o processo produtivo, que inclui desde as preparações para o plantio, passando pelos processos de cultivo e colheita da cana (ambos utilizando o transporte de agentes químicos e pessoas), para somente então transportar a colheita até seu parque industria e armazená-la, seguindo o processo natural o acondicionamento e transporte da mercadoria nas instalações portuárias, para que o processo produtivo seja então concluído*".

A fiscalização e os julgadores *a quo* decidiram que as despesas glosadas não faziam jus ao creditamento por que lhes falta a previsão legal. Elas se referem a gastos com serviços relacionados ao porto, com destaque para as de movimentação e embarque e estadia. A esse respeito a recorrente afirma, sem demonstrar, que elas estão ligadas diretamente ao processo de produção ou que elas deveriam ser consideradas como de frete ou armazenagem.

Ora, da leitura dos registros que instruem o processo das despesas aqui glosadas não designam o que a Recorrente pretende ali esteja escrito ou deva significar. Concluo sublinhando que, a meu ver, as despesas glosadas não se confundem com o frete ou a armazenagem, nem podem ser consideradas insumos, como propõe a Recorrente, e que não há previsão legal para o creditamento desse tipo de despesa.

Desta feita, proponho negar provimento ao recurso neste aspecto, mantendo-se a glosa.

10- Energia - "ENERGIA 2011 (BARRA BIOENERGIA S/A) item 7.3

A autoridade fiscal pugnou por desconsiderar os créditos de PIS e COFINS calculados sobre as despesas com energia elétrica, sob o argumento de que as notas fiscais da energia consumida no ano-calendário de 2010 apenas foram emitidas em 2011, crivando-se a glosa no item 7.3 do TVF.

O Fisco relata que "foram incluídas na base de cálculo dos créditos notas fiscais emitidas pela empresa Barra Bioenergia S/A (CNPJ 07.921.583/0004-85), localizada na Rodovia Aceso UHE 3 irmãos km 3,5 s/n - área de cogeração da agroindústria, Andradina, referente a fornecimento de energia elétrica e vapor bioenergia, para o estabelecimento da Raízen – 08.070.508/0068-85, com endereço na Rodovia Acesso UHE 3 irmãos km 3,5, Fazenda Guanabara, Andradina, e também as filiais da Barra Bioenergia S/A de Guariba e Barra Bonita emitiram notas fiscais, respectivamente, para as unidades da Raízen, localizadas no mesmo endereço de Guariba e Barra Bonita. **Essas notas têm como data de emissão 04/04/2011, 18/04/2011 e 19/04/2011 para despesas ocorridas no ano de 2.010, não contabilizadas como despesas pela Raízen em 2010**" (Grifei).

Pois bem. Segundo o inciso II do § 1º do artigo 3º da Lei 10.833/03, o crédito será apurado sobre as despesas de energia elétrica incorrida no mês. Dessa forma, essas aquisições de energia, não poderiam ser utilizadas para fins de créditos em razão de não

estarem apropriadas na contabilidade da Raízen (conforme informação do Fisco), nos respectivos meses, além da forma que as notas fiscais foram emitidas, em ano posterior ao da suposta venda.

Conforme se verifica acima, o crédito em apreço foi glosado não por carência de previsão legal, haja vista o disposto no inciso II do § 1º do artigo 3º da Lei 10.833/03, mas por a fiscalização entender que quando a legislação estabelece que o crédito será válido para a energia "adquirida no mês" isso implicaria não só a prova da sua aquisição em tal momento temporal, mas também o seu registro contábil e formalização documental.

Em suma, a fiscalização nega que esse registro seja feito de forma extemporânea, como ocorreu no caso dos autos.

Verifica-se que o Fisco afirma que essas notas têm como data de emissão 04/04/2011, 18/04/2011 e 19/04/2011, para despesas ocorridas no ano de 2010, e que não foram contabilizadas como despesas pela Raízen no ano de 2010. Veja-se o que define o disposto no inciso II do § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/03:

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, 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 11.727, de 2008)

I- (...);

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês**;*

Nos dispositivos legais acima, conclui-se que a legislação estabelece que o crédito será válido para a energia "incorrida no mês", o que se faz necessário não só a prova da sua aquisição em tal momento temporal, mas também o seu registro contábil e formalização documental nos autos, o que não restou comprovado pela Recorrente.

No entanto, a Recorrente informa em seu recurso que, embora a empresa apenas tenha obtido as notas fiscais no ano de 2011, **as despesas foram devidamente contabilizadas no período em que foram incorridas**, ou seja, no ano de 2010. Afirma que este fato seria comprovado pela mera análise de seus documentos contábeis, que foram disponibilizados à fiscalização. No entanto, a Recorrente comprova por meio de seus registros contábeis extraídos do sistema SAP, ora exemplificativamente colacionados nos autos, que as despesas de energia elétrica foram devidamente contabilizadas em 2010.

E ainda, visando suas provas, demonstra no corpo do seu recurso que as despesas atinentes às notas fiscais registradas sob os n.ºs. 202 e 216, referentes à aquisição de energia elétrica e vapor bio-energia, da empresa Barra Bioenergia S/A, nas respectivas montas de R\$ 5.815,95 e R\$ 1.883.849,83, foram glosadas ao argumento de que referidas notas somente foram emitidas em 18.04.2011, conforme se observa da planilha elaborada pela Fiscalização. Ocorre que referidas notas, ao contrário do quanto alegado pelas autoridades administrativas, foram contabilizadas em 2010, mais especificamente em 30.06.2010, consoante registro no sistema SAP da empresa, conforme demonstrado às fls. 13.860/13.861.

Posto, isto, percebe-se que o crédito foi apurado no mês em que a despesa foi incorrida, conforme determina o art. 3º, §1º, inciso II, das leis 10.637/02 e 10.833/03, sendo realizada a contabilização no mesmo mês que incorreu a despesa.

Assim, com base em tais fundamentos e elementos de prova trazido aos autos, voto no sentido de **reverter** a glosa da rubricas "*Energia - Barra Bioenergia S/A*".

11- Dos Aluguéis - "NÃO É LOCAÇÃO" (item 7.4)

Aduz a Recorrente que a autoridade fiscal pugnou por desconsiderar os créditos de PIS e COFINS calculados sobre as "despesas com aluguel" de bens utilizados no processo produtivo, havendo desconsiderado tais itens em função tão somente de se equivocado entendimento de que a etapa agrícola deveria ser desconsiderada. Desta forma, como restou evidenciado que a etapa agrícola consiste no cerne do processo produtivo, não há como remanescer a glosa sobre os bens e equipamentos utilizados pela Recorrente, estando todos albergados pelo art. 3º, inciso IV das leis 10.637/02 e 10.833/03.

Por outro lado o Fisco consignou em seu TVF que "(...) **Todos** os pagamentos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa **foram aceitos**". Selecionou-se na planilha e glosou as seguintes locações: **pagamentos de condomínio, corretagem de imóveis, corretagem em alugueis de imóveis, locação de palcos, de equipamentos áudio e vídeo, filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, bebidas e locação de toalhas**, por entender que estes pagamentos não estão ligados às atividades da empresa.

Constata-se, portanto, que tais dispêndios não se vinculam à atividade fabril do sujeito passivo, não podendo ingressar na base de cálculo dos créditos em tela. Filmagens, shows pirotécnicos, buffet, shows musicais, bebidas e locação de toalhas sequer correspondem a "prédios, máquinas e equipamentos", ao passo que também inexistente autorização normativa para a apuração de créditos correspondentes a despesas havidas com condomínios, corretagem de imóveis, corretagem em aluguéis de imóveis, locação de palcos, de equipamentos áudio e vídeo.

Desta forma, assiste razão ao Fisco. Mesmo que tais aluguel forem pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o aluguel desses imóveis NÃO dá direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, por serem custo gerais da atividade da empresa.

Desta forma, voto por manter as glosas efetuadas neste item.

12- Dos Créditos de DEPRECIÇÃO (Item 8)

A empresa argumenta que "(...) *Ao analisar a documentação fornecida pela Recorrente durante o período de fiscalização, o Fisco argumenta que os bens não utilizados na área industrial serão glosados, findado na premissa de que a área agrícola não participa do processo produtivo da peticionária*".

A fiscalização deixa consignado em seu TVF, que "Como a apuração de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado está restrita àqueles adquiridos ou fabricados para a utilização de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e sendo a atividade da empresa fabricação de açúcar e álcool, os valores relativos aos bens não utilizados na área industrial serão glosados.

É permitida a apuração de créditos sobre benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa, dessa forma foram mantidas todas as obras informadas".

Nas planilhas “Depreciação”, a fiscalização informa a descrição do bem, o centro de custo, a data de aquisição e o valor da depreciação mensal.

Desta forma, a fiscalização dividiu as glosas de depreciação entre os bens alocados na área agrícola (item 8.1) e os bens que são utilizados em atividades laboratoriais e para controle da cana (item 8.2).

12.1- DEPRECIÇÃO de Bens Utilizados na área Agrícola - "AGRÍCOLA" (ITEM 8.1)

Aduz a Recorrente que, (...) *Albergada na equivocada premissa de que a etapa agrícola não faz parte do processo produtivo da Recorrente, a autoridade fiscal realizou a glosa de todos os bens alocados nesta etapa da produção, conforme afirma no item 8.1 do TVF.*

Por outro giro, a fiscalização informa que "Foram glosadas as depreciações de colhedeiros, transbordos, pulverizadores, roçadeiras, carretas, trituradores, arados, tratores, eleiradores, plantadeiras, cultivadores, semirreboques, aspersores, dollys, tanques, implementos, caminhões, sulcadores, bombas, grade, moto niveladora, motores, pá carregadeiras, transceptores, etc (...)" (relação constante do item 8.1, fls. 75/76 do e-processo):

Administração - TAMOIO; Administração e Controle Agrícola; Administração/Controle Agrícola- DC; Administração/Controle Agrícola- GASA; Administração/Controle Agrícola- IPAUSSU; Administração/Controle Agrícola- UNIV; Agrícola e Indústria; Alojamento Agrícola - GASA; Borracharia - BONFIM; Borracharia - DEST; Borracharia - GASA; Borracharia - UNIV; Brigada de Combate a Incêndio; Brigada de Combate a Incêndio - BARRA; Captação de Água; Captação de Água - BARRA; Captação de Água - DC; Captação de Água - DEST; Captação de Água - GASA; Captação de Água - IPAUSSU; Captação de Água - TAMOIO; Captação de Água - UNIV; Central de Recuperação - BARRA; Colhedeira de Cana Picada; Colhedeira de Cana Picada - BARRA; Colhedeira de Cana Picada - BENÁLCOOL; Colhedeira de Cana Picada - BONFIM; Colhedeira de Cana Picada - DC; Colhedeira de Cana Picada - DEST; Colhedeira de Cana Picada - GASA; Colhedeira de Cana Picada - IPAUSSU; Colhedeira de Cana Picada - TAMOIO; Colhedeira de Cana Picada - UNIV; Comboio de Abastecimento - GASA; Comboio de Abastecimento - BARRA; Comboio de Abastecimento - BONFIM; Comboio de Abastecimento - DEST; Comboio de Abastecimento - IPAUSSU; Comboio de Abastecimento - TAMOIO; Comboio de Abastecimento - UNIV; Desenvolvimento Agrônômico; Desenvolvimento Agrônômico - BARRA; Desenvolvimento Agrônômico - DEST; Desenvolvimento Agrônômico - GASA; Desenvolvimento Agrônômico - UNIV; Estradas / Cercas / Pontes - BENÁLCOOL; Implementos Agrícolas; Implementos Agrícolas - BARRA; Implementos Agrícolas - BENÁLCOOL; Implementos Agrícolas - BONFIM; Implementos Agrícolas - DEST; Implementos Agrícolas - GASA; Implementos Agrícolas - IPAUSSU; Implementos Agrícolas - TAMOIO; Implementos Agrícolas - UNIV; Manutenção Mecânica; Manutenção Mecânica - BARRA; Manutenção Mecânica - BENÁLCOOL; Manutenção Mecânica - BONFIM; Manutenção Mecânica - DEST; Manutenção Mecânica - GASA; Manutenção de Campo; Manutenção de Campo - BARRA; Manutenção de Campo - BONFIM; Manutenção de Campo - DEST; Manutenção de Campo - GASA; Manutenção de Campo - UNIV; Mecanização Agrícola; Mecanização Agrícola - IPAUSSU; Mecanização Agrícola Colheita; Mecanização Agrícola Colheita - GASA; Mecanização Agrícola Colheita - DEST; Mecanização Agrícola Colheita - UNIV; Mecanização Industrial; Mecanização Industrial - DEST; Mecanização Industrial - GASA; Mecanização Máquinas Leves; Mecanização Máquinas Leves - BARRA; Mecanização Máquinas Leves - BONFIM; Mecanização Máquinas Leves - DEST; Mecanização Máquinas Leves - IPAUSSU; Mecanização Máquinas Médias; Mecanização Máquinas Médias - BARRA; Mecanização Máquinas Médias - BONFIM;

Mecanização Máquinas Médias - GASA; Mecanização Máquinas Médias - IPAUSSU; Mecanização Máquinas Médias - UNIV; Mecanização Máquinas Pesadas; Mecanização Máquinas Pesadas - BARRA; Mecanização Máquinas Pesadas - BONFIM; Mecanização Máquinas Pesadas - DEST; Mecanização Máquinas Pesadas - GASA; Mecanização Máquinas Pesadas - IPAUSSU; Mecanização Máquinas Pesadas - TAMOIO; Mecanização Máquinas Pesadas - UNIV; Mecanização Plantio Mecanizado; Mecanização Plantio Mecanizado - BARRA; Mecanização Plantio Mecanizado - BONFIM; Mecanização Plantio Mecanizado - DEST; Mecanização Plantio Mecanizado - GASA; Mecanização Plantio Mecanizado - IPAUSSU; Mecanização Plantio Mecanizado - TAMOIO; Mecanização Plantio Mecanizado - UNIV; Mão de Obra Agrícola; Mão de Obra Agrícola - UNIV; Oficina Manutenção Colhedora; Oficina Manutenção Colhedora - BARRA; Oficina Manutenção Colhedora - BONFIM; Oficina Manutenção Colhedora - DEST; Oficina Manutenção Colhedora - GASA; Oficina Manutenção Colhedora - IPAUSSU; Oficina Manutenção Colhedora - TAMOIO; Oficina Manutenção Colhedora - UNIV; Oficina Mecânica; Oficina Mecânica - BARRA; Oficina Mecânica - BONFIM; Oficina Mecânica - DC; Oficina Mecânica - DEST; Oficina Mecânica - GASA; Oficina Mecânica - IPAUSSU; Oficina Mecânica - TAMOIO; Oficina Mecânica - Tratores; Oficina Mecânica - Tratores - BONFIM; Oficina Mecânica - Tratores - IPAUSSU; Oficina Mecânica - Tratores - TAMOIO; Oficina Mecânica - UNIV; Oficina Mecânica - Veículos; Oficina Mecânica - Veículos - BARRA; Oficina Mecânica - Veículos - BONFIM; Oficina Mecânica - Veículos - DEST; Oficina Mecânica - Veículos - GASA; Oficina Mecânica - Veículos - IPAUSSU; Oficina Mecânica - Veículos - TAMOIO; Oficina Mecânica - Veículos - UNIV; Oficinas de Implementos; Oficinas de Implementos - BARRA; Oficinas de Implementos - BONFIM; Oficinas de Implementos - DEST; Oficinas de Implementos - GASA; Oficinas de Implementos - IPAUSSU; Plantio; Plantio - BONFIM; Plantio Longo - DEST; Plantio - GASA; Plantio - UNIV; Plantio Mecanizado; Plantio Mecanizado - DEST; Plantio Mecanizado - GASA; Plantio Mecanizado - UNIV; Reboque - BARRA; Reboque - BONFIM; Reboque - DC; Reboque - DEST; Reboque - GASA; Reboque - IPAUSSU; Reboque - TAMOIO; Reboque - UNIV; Serviços Fornecedores de Cana; Serviços Fornecedores de Cana - GASA; Serviços de Tratos Culturais; Serviços de Tratos Culturais - BONFIM; Serviços de Tratos Culturais - UNIV; Supervisão Manutenção Agrícola; Supervisão Manutenção Agrícola - BONFIM; Supervisão Manutenção Agrícola - DEST; Supervisão Manutenção Agrícola - GASA; Supervisão Manutenção Agrícola - TAMOIO; Supervisão Serviços Agrícolas; Supervisão Serviços Agrícolas - BARRA; Supervisão Serviços Agrícolas - BONFIM; Supervisão Serviços Agrícolas - DEST; Topografia; Topografia - BARRA; Topografia - BONFIM; Topografia - GASA; Topografia - IPAUSSU; Topografia - TAMOIO; Topografia - UNIV; Transp. Colheita - IPAUSSU; Transporte Agrícola; Transporte Agrícola - BARRA; Transporte Agrícola - BENÁLCOOL; Transporte Agrícola - BONFIM; Transporte Agrícola - DEST; Transporte Agrícola - GASA; Transporte Agrícola - IPAUSSU; Transporte Agrícola - TAMOIO; Transporte Agrícola - UNIV; Transporte Agrícola Colheita; Transporte Agrícola Colheita - BARRA; Transporte Agrícola Colheita - BONFIM; Transporte Agrícola Colheita - DEST; Transporte Agrícola Colheita - GASA; Transporte Agrícola Colheita - IPAUSSU; Transporte Agrícola Colheita - TAMOIO; Transporte Agrícola Colheita - UNIV; Transporte Colheita - BARRA; Transporte Colheita - BONFIM; Transporte Colheita - DEST; Transporte Colheita - GASA; Transporte Colheita - UNIV; Trato Soca; Trato Soca - BARRA; Trato Soca - GASA; Vinhaça; Vinhaça - BARRA; Vinhaça - BENÁLCOOL; Vinhaça - BONFIM; Vinhaça - DC; Vinhaça - DEST; Vinhaça - GASA; Vinhaça - IPAUSSU; Vinhaça - UNIV.

Na decisão recorrida ficou definido que todas as glosas processadas devem ser mantidas, pois, os bens utilizados na etapa agrícola não dão direito aos aludidos créditos.

Resta claro nos autos (analisando-se o Laudo Técnico), com exceção dos itens em negrito, que no processo de cultivo da cana-de-açúcar para obtenção de açúcar e álcool, como os tratores, colhedeiras, motoniveladoras, caminhões e equipamentos usados neste maquinário (como computador de bordo, válvulas, motores, painéis etc.) são essenciais ao desempenho da atividade agrícola da Recorrente, e como estão devidamente incorporados no ativo imobilizado da empresa, devem conferir o direito ao crédito de PIS e COFINS com base no art. 3º, inciso VI, das leis 10.637/02 e 10.833/03.

Como se verifica no Laudo Técnico apresentado, os caminhões são essenciais para transportar a cana até a unidade fabril. A mesma sorte segue as colhedeiras, motoniveladoras e tratores, as quais são utilizadas para a importante etapa de preparo do solo, devidamente descrita no item 4.3.9 do Laudo Técnico (fl. 30 do laudo), portanto, tais bens participam do processo produtivo.

Desta forma, restando comprovado a etapa agrícola é essencial ao processo produtivo agrícola (produção da cana) para produção do açúcar e o álcool e considerando tudo o que já fora exposto no presente voto, não faz sentido impedir o creditamento de PIS e COFINS na fase agrícola no caso de agroindústrias, como é o caso da Recorrente. Assim, em relação à depreciação, voto no sentido de **reverter** as glosas dos **seguintes bens do ativo imobilizada (não negritados)**, relacionados no centros de custos "agrícolas" (correspondente a máquinas e equipamentos utilizados na fase agrícola), uma vez não encontrando fundamento legal a glosa perpetrada, devendo ser revertida para conferir o crédito de PIS e COFINS com fulcro no art. 3º, inciso VI, das leis 10.627/02 e 10.833/03):

Colhedeira de Cana Picada; Colhedeira de Cana Picada - BARRA; Colhedeira de Cana Picada - BENÁLCOOL; Colhedeira de Cana Picada - BONFIM; Colhedeira de Cana Picada - DC; Colhedeira de Cana Picada - DEST; Colhedeira de Cana Picada - GASA; Colhedeira de Cana Picada - IPAUSSU; Colhedeira de Cana Picada - TAMOIO; Colhedeira de Cana Picada - UNIV; Implementos Agrícolas; Implementos Agrícolas - BARRA; Implementos Agrícolas - BENÁLCOOL; Implementos Agrícolas - BONFIM; Implementos Agrícolas - DEST; Implementos Agrícolas - GASA; Implementos Agrícolas - IPAUSSU; Implementos Agrícolas - TAMOIO; Implementos Agrícolas - UNIV; Mecanização Agrícola; Mecanização Agrícola - IPAUSSU; Mecanização Agrícola Colheita; Mecanização Agrícola Colheita - GASA; Mecanização Agrícola Colheita - DEST; Mecanização Agrícola Colheita - UNIV; Mecanização Industrial; Mecanização Industrial - DEST; Mecanização Industrial - GASA; Mecanização Máquinas Leves; Mecanização Máquinas Leves - BARRA; Mecanização Máquinas Leves - BONFIM; Mecanização Máquinas Leves - DEST; Mecanização Máquinas Leves - IPAUSSU; Mecanização Máquinas Médias; Mecanização Máquinas Médias - BARRA; Mecanização Máquinas Médias - BONFIM; Mecanização Máquinas Médias - GASA; Mecanização Máquinas Médias - IPAUSSU; Mecanização Máquinas Médias - UNIV; Mecanização Máquinas Pesadas; Mecanização Máquinas Pesadas - BARRA; Mecanização Máquinas Pesadas - BONFIM; Mecanização Máquinas Pesadas - DEST; Mecanização Máquinas Pesadas - GASA; Mecanização Máquinas Pesadas - IPAUSSU; Mecanização Máquinas Pesadas - TAMOIO; Mecanização Máquinas Pesadas - UNIV; Mecanização Plantio Mecanizado; Mecanização Plantio Mecanizado - BARRA; Mecanização Plantio Mecanizado - BONFIM; Mecanização Plantio Mecanizado - DEST; Mecanização Plantio Mecanizado - GASA; Mecanização Plantio Mecanizado - IPAUSSU; Mecanização Plantio Mecanizado - TAMOIO; Mecanização Plantio Mecanizado - UNIV; Plantio; Plantio - BONFIM; Plantio Longo - DEST; Plantio - GASA; Plantio - UNIV; Plantio Mecanizado; Plantio Mecanizado - DEST; Plantio Mecanizado - GASA; Plantio Mecanizado - UNIV; Reboque - BARRA; Reboque - BONFIM; Reboque - DC; Reboque - DEST; Reboque - GASA; Reboque - IPAUSSU; Reboque - TAMOIO; Reboque - UNIV; Transp. Colheita - IPAUSSU; Transporte Agrícola; Transporte Agrícola - BARRA; Transporte Agrícola - BENÁLCOOL; Transporte Agrícola - BONFIM; Transporte Agrícola - DEST; Transporte Agrícola - GASA; Transporte Agrícola - IPAUSSU; Transporte Agrícola - TAMOIO; Transporte Agrícola - UNIV; Transporte Agrícola Colheita; Transporte Agrícola Colheita - BARRA; Transporte Agrícola Colheita - BONFIM; Transporte Agrícola Colheita - DEST; Transporte Agrícola Colheita - GASA; Transporte Agrícola Colheita - IPAUSSU; Transporte Agrícola Colheita - TAMOIO; Transporte Agrícola Colheita

- UNIV; Transporte Colheita - BARRA; Transporte Colheita - BONFIM; Transporte Colheita - DEST; Transporte Colheita - GASA; Transporte Colheita - UNIV; Trato Soca; Trato Soca - BARRA; Trato Soca - GASA; Vinhaça; Vinhaça - BARRA; Vinhaça - BENÁLCOOL; Vinhaça - BONFIM; Vinhaça - DC; Vinhaça - DEST; Vinhaça - GASA; Vinhaça - IPAUSSU; Vinhaça - UNIV.

No meu sentir, as despesas glosadas (que se encontra **negritadas**) apresentada pela fiscalização, como bem apontado pelo Fisco, não tem uma relação direta com a atividade de produção do açúcar e do álcool produzido pela empresa (não condizem com a produção agrícola em si; há um certo distanciamento). Também, verifico nos autos, que a Recorrente não contesta especificamente cada uma dessas glosas, e também não apresenta elementos que possam invalidá-la, nem demonstra que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção da empresa.

Tratam-se de despesas indiretas e que representam custo geral da produção da cana (fase agrícola), motivo pelo qual bens empregados em atividades gerais da pessoa jurídica ou em sua fase pré ou pós-industrial não geram direito ao crédito em questão, haja vista que não são aplicados ou consumidos diretamente - e sim de forma indireta - na produção da cana.

Assim, por falta de comprovação de se tratar de insumo e, portanto, desprovido de amparo legal, se depreende que as despesas acima relacionadas, não atendem ao critério para caracterização como insumos e devem ser mantido a glosa perpetrada pelo Fisco.

12.2 - DEPRECIÇÃO de Bens não ligados a Produção - "NÃO LIG PROD" (ITEM 8.2)

Afirma a Recorrente que, "(...) Ainda por falta de atenção ao correto processo produtivo da Recorrente, a autoridade fiscal glosou diversos bens sob o argumento de que não estariam ligados ao processo produtivo", conforme se extrai do item 8.2 do TVF:

Informa o Fisco às fls. 76 do TVF, que foram glosados as *esmerilhadeiras, talhas, agitadores, amostradores, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, carretas, centrifugadores, densímetros, desfibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, lavadores, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tornos, transceptores, veículos, etc., vinculados aos centros de custos: Administração; Administração - BONFIM; Administração - DC; Administração - DEST; Administração - GASA; Administração - UNIV; Administração Unidades; Alojamento Agrícola; Armazém de Açúcar Ext.DIC-Capivari -UNIV; Armazém de Açúcar Externo Cnaga - UNIV; Balança de Cana; Central Ar Comprimido - BONFIM; Central Ar Comprimido - DEST; Central de Ar Comprimido; Central de Ar Comprimido - BARRA; Desenvolvimento de Pessoas; Faturamento/Balança - GASA; Faturamento/Balança - IPAUSSU; Faturamento/Balança - UNIVALEM; Faturamento/Balança -BARRA; Faturamento/Balança - BONFIM; Faturamento/Balança -DC; Faturamento/Balança -DESTIVALE; Faturamento/Balança -TAMOIO; Higiene e Medicina do Trabalho; Higiene e Medicina do Trabalho - BENÁLCO; Higiene e Medicina do Trabalho - IPAUSSU; Instrumentação; Instrumentação - BARRA; Instrumentação - BONFIM; Instrumentação - DC; Instrumentação - DEST; Instrumentação - GASA; Instrumentação - IPAUSSU; Instrumentação - TAMOIO; Instrumentação - UNIV; Labor.Industrial/Microbiológico - BARRA; Labor.Industrial/Microbiológico - BENÁLC; Labor.Industrial/Microbiológico - BONFIM; Labor.Industrial/Microbiológico - DC; Labor.Industrial/Microbiológico - DEST; Labor.Industrial/Microbiológico - GASA; Labor.Industrial/Microbiológico - TAMOIO; Labor.Industrial/Microbiológico - UNIV; Labor.Industrial/Microbiológico -IPAUSSU; Laboratório Cotesia; Laboratório Cotesia - BARRA; Laboratório Cotesia - BONFIM; Laboratório Cotesia - GASA; Laboratório Cotesia - UNIV; Laboratório Industrial e Microbiológico; Laboratório Metharizium; Laboratório Metharizium -*

BONFIM; Laboratório Metharizium - UNIV; Laboratório Teor Sacarose; Laboratório Teor Sacarose - BARRA; Laboratório Teor Sacarose - BENÁLCOOL; Laboratório Teor Sacarose - BONFIM; Laboratório Teor Sacarose - DC; Laboratório Teor Sacarose - DEST; Laboratório Teor Sacarose - GASA; Laboratório Teor Sacarose - IPAUSSU; Laboratório Teor Sacarose - TAMOIO; Laboratório Teor Sacarose - UNIV; Laboratório de Lubrificantes - BARRA; Laboratório de Lubrificantes - GASA; Laboratório de Lubrificação e Comboio; Lavador Veículos e Borracharia; Lavador de Veículos - BARRA; Limpeza Operativa - BARRA; Limpeza Operativa - UNIV; Man.Elétr.Mecân/Instr./Refinaria - BARRA; Manut.Elétrica Mecânica Instr.Refinaria; Meio Ambiente - ISO 14000; Meio Ambiente-ISO 14000 Ind. - BARRA; Meio Ambiente-ISO 14000 Ind. - DC; Meio Ambiente-ISO 14000 Ind. - DEST; Meio Ambiente-ISO 14000 Ind. - GASA; Meio Ambiente-ISO 14000 Ind. - UNIV; OPERAÇÕES DE ETANOL - POSTOS; Oficina Elétrica; Oficina Elétrica - BARRA; Oficina Elétrica - BENÁLCOOL; Oficina Elétrica - BONFIM; Oficina Elétrica - DC; Oficina Elétrica - DEST; Oficina Elétrica - GASA; Oficina Elétrica - IPAUSSU; Oficina Elétrica - TAMOIO; Oficina Elétrica - UNIV; Posto de Abastecimento; Posto de Abastecimento - BENÁLCOOL; Posto de Abastecimento - DEST; Posto de Abastecimento - GASA; Posto de Abastecimento - IPAUSSU; Posto de Abastecimento - UNIV; Programa Alim.Trabalhador Ind. - BONFIM; Programa Aliment Trabalhador - BENÁLCOOL; Programa Alimentação Trabalhador; Redes; Refeitório Alojamento Agrícola - TAMOIO; Saúde e Segurança - ISO 18000; Saúde e Segurança - ISO 18000 - DC; Segurança Patrimonial; Segurança Patrimonial - BENÁLCOOL; Segurança do Trabalho; Segurança do Trabalho - BENÁLCOOL; Segurança do Trabalho - GASA; Segurança do Trabalho - IPAUSSU; Segurança do Trabalho - TAMOIO; Segurança do Trabalho - UNIV; Serviços Auxiliares; Serviços Auxiliares - DC; Serviços Médicos; Serviços Odontológicos; Tratamento de Água - ETA; Tratamento de Água - ETA - BARRA; Tratamento de Água - ETA - BENÁLCOOL; Tratamento de Água - ETA - BONFIM; Tratamento de Água - ETA - DEST; Tratamento de Água - ETA - GASA; Tratamento de Água - ETA - TAMOIO; Tratamento de Água - ETA - UNIV; Unidades/Telecom/Segurança BARRA; Águas Residuais; Águas Residuais - BARRA; Águas Residuais - DC; Águas Residuais - DEST; Águas Residuais - GASA; Águas Residuais - IPAUSSU; Águas Residuais - TAMOIO; Águas Residuais - UNIV; Águas Residuais.

Verifica-se que nas glosas em tela, foram desconsiderados diversos bens utilizados para a adequação do sistema de águas industriais, materiais do laboratório de sacarose, tanques para lavagem da cana, balança rodoviária para medição da cana, etc.

Alega a Recorrente que os itens exemplificativamente trazidos acima, assim como todos aqueles constantes no anexo VIII do TVF, já foram comprovados como pertencentes ao processo de produção dos bens destinados à venda, tanto na etapa agrícola como industrial.

Afirma que a **adequação dos sistemas de água** é imprescindível para utilização da água na lavagem da cana, não havendo que se falar em açúcar e álcool se não houverem bens destinados a filtragem da água utilizada. A mesma sorte seguem **os tanques de aço**, utilizados para tratar o alto volume de água utilizado no processo de industrialização. As **balanças de cana** são imprescindíveis para que o transporte das mesmas seja realizado em cumprimento da legislação de transporte, auferindo a carga máxima permite para conferir legalidade ao transporte. Sem estes bens, não haveria como cumprir a legislação de trânsito, nem como verificar o volume de cana perdido durante o transporte.

Quanto as **sondas utilizadas nos laboratórios**, estas se mostram essenciais para a verificação do teor de sacarose da cana que será produzido em açúcar e álcool, sendo impossível desenvolver uma produção empresarial de açúcar e álcool sem este e todos aqueles materiais destinados aos laboratórios.

Desta forma, restando comprovado a etapa agrícola é essencial ao processo produtivo do açúcar e do álcool, considerando tudo o que já fora exposto no presente voto, não faz sentido impedir o creditamento de PIS e COFINS na fase agrícola no caso de

agroindústrias, como é o caso da recorrente. Assim, em relação à depreciação, com fulcro no art. 3º, inciso VI, das leis 10.627/02 e 10.833/03, voto no sentido de **REVERTER as glosas dos bens do ativo relacionados aos seguintes centros de custos "NÃO LIG PROD" (ITEM 8.2 do TVF):**

Balança de Cana; Labor.Industrial/Microbiológico - BARRA; Labor.Industrial/Microbiológico - BENÁLC; Labor.Industrial/Microbiológico - BONFIM; Labor.Industrial/Microbiológico - DC; Labor.Industrial/Microbiológico - DEST; Labor.Industrial/Microbiológico - GASA; Labor.Industrial/Microbiológico - TAMOIO; Labor.Industrial/Microbiológico - UNIV; Labor.Industrial/Microbiológico -IPAUSSU; Laboratório Cotesia; Laboratório Cotesia - BARRA; Laboratório Cotesia - BONFIM; Laboratório Cotesia - GASA; Laboratório Cotesia - UNIV; Laboratório Industrial e Microbiológico; Laboratório Metharizium; Laboratório Metharizium - BONFIM; Laboratório Metharizium - UNIV; Laboratório Teor Sacarose; Laboratório Teor Sacarose - BARRA; Laboratório Teor Sacarose - BENÁLCOOL; Laboratório Teor Sacarose - BONFIM; Laboratório Teor Sacarose - DC; Laboratório Teor Sacarose - DEST; Laboratório Teor Sacarose - GASA; Laboratório Teor Sacarose - IPAUSSU; Laboratório Teor Sacarose - TAMOIO; Laboratório Teor Sacarose - UNIV; Tratamento de Água - ETA; Tratamento de Água - ETA - BARRA; Tratamento de Água - ETA - BENÁLCOOL; Tratamento de Água - ETA - BONFIM; Tratamento de Água - ETA - DEST; Tratamento de Água - ETA - GASA; Tratamento de Água - ETA - TAMOIO; Tratamento de Água - ETA - UNIV.

No meu sentir, as despesas glosadas (que se encontra **negritadas**) apresentada pela fiscalização, como bem apontado pelo Fisco, não tem uma relação direta com a atividade de produção do açúcar e do álcool produzido pela empresa (não condizem com a produção agrícola em si; há um certo distanciamento). Também, verifico nos autos, que a Recorrente não contesta especificamente cada uma dessas glosas, e também não apresenta elementos que possam invalidá-la, nem demonstra que se referem a fatores ligados efetivamente às atividades de produção da empresa.

Tratam-se de despesas indiretas e que representam custo geral da produção da cana (fase agrícola), motivo pelo qual bens empregados em atividades gerais da pessoa jurídica ou em sua fase pré ou pós-industrial não geram direito ao crédito em questão, haja vista que não são aplicados ou consumidos diretamente - e sim de forma indireta - na produção da cana.

Assim, por falta de comprovação de se tratar de insumo e, portanto, desprovido de amparo legal, se depreende que as despesas acima relacionadas, não atendem ao critério para caracterização como insumos e devem ser mantido a glosa perpetrada pelo Fisco.

13- Do pedido de Diligência

O pedido de diligência realizado na peça impugnatória foi indeferido pela DRJ, sob o argumento de que a mesma seria desnecessária ao julgamento do presente processo.

No entanto a Recorrente alega que embora a Recorrente esteja segura de que todas as glosas foram robatidas de forma integral, juntando-se todo o material probatório e comprovando-se que todos os requisitos de classificação fiscal foram realizados em consonância com o ordenamento vigente atestando o direito creditório pleiteado, na remota hipótese de remanescer qualquer dúvida referente aos documentos apresentados, reitera seu requerimento para realização de diligência, nos termos do inciso IV, do artigo 16, do Decreto 70.235/72. Caso deferido, indica o nome dos assistentes, empresa e formula os quesitos.

Ressalta-se que o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, autoriza o julgador a determinar, de ofício ou a pedido, perícias ou diligências, quando considerá-las necessárias para a instrução do processo e, conseqüentemente, para a solução do litígio.

Primeiramente urge destacar que em relação à cadeia produtiva da Recorrente a mesma já foi objeto de análise pela fiscalização. Veja-se que no início do procedimento fiscal foi solicitada a (fl. 12.721):

5. Descrição do processo produtivo da empresa, no ano em questão, informando os produtos e os principais insumos utilizados em cada etapa e as respectivas classificações fiscais de acordo com as posições da NCM, especificando se os insumos se referem à produção de álcool, açúcar, outros produtos, comum, etc...

E desta forma foi respondido pela empresa (fl. 12.743),

(...) No que concerne ao item 5 encaminhamos descrição resumida do processo produtivo da empresa (Doc. 3).

Verifica-se claramente que o acima citado "Doc. 3" nada mais é do um resumo do Laudo Técnico confeccionado pela Escola Superior de Agricultura Luiz Queiroz da Universidade de São Paulo - ESALQ/USP, que atestaria tecnicamente a essencialidade de todos os itens glosados (fl. 13.261):

Visando instruir de forma escorreita a defesa em tela, para que as alegações acerca da utilização dos itens glosados no processo produtivo não possam parecer meras conjecturais., a Peticionária colaciona nesta oportunidade um Laudo/Parecer Técnico (doc. 03) formulado pelos professores da Escola Superior de Agricultura Luiz Queiroz da Universidade de São Paulo - ESALQ/USP, no qual fora esmiuçada toda a cadeia produtiva da agroindústria sucroenergética da Impugnante, atestando tecnicamente a essencialidade de todos os itens glosados (especialmente os utilizados na etapa agrícola) para a produção de açúcar, etanol e bioeletricidade.

Desta forma, não há dúvidas quanto ao processo produtivo da Recorrente. As informações presentes neste processo, a meu ver, permitem que formemos convicção a esse respeito. A divergência existente é em relação ao conceito de insumo.

Portanto, em face da existência nos autos de elementos de provas suficientes para o julgamento do processo, tal como o Laudo Técnico apresentado, torna-se prescindível a realização de diligência ou perícia.

Não determinar diligências ou perícias desnecessárias, além de não ofender o princípio do devido processo legal ou do contraditório e da ampla defesa, obedece exatamente a preceito expresso da lei que rege o processo administrativo.

Portanto, indefiro o pedido de diligência ou perícia.

15- Dispositivo

Diante de tudo o que fora exposto, voto no sentido de dar **parcial provimento** ao recurso voluntário, nos termos a seguir sintetizados:

(i) manter toda a glosa de créditos decorrentes de arrendamentos agrícola celebrados com pessoas jurídicas (conforme **item 6** deste voto);

(ii) **manter** todas as glosas de créditos presumidos e crédito geral, decorrentes da aquisição de cana-de-açúcar (para produção do açúcar) adquiridas de pessoas jurídicas que não exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária (conforme **item 7** deste voto);

(iii) **reverter** todas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de óleo diesel para uso em caminhões, maquinários agrícolas e veículos, fase agrícola da produção (conforme **item 8** deste voto);

(iv) dar **PARCIAL** provimento ao recurso interposto para **reverter** as glosas que recaíram sobre o centro de custo agrícola "**CC AGRÍCOLA**", com exceção dos itens relacionados, sobre as quais devem permanecer as glosas imputadas pelo Fisco, conforme disposto no **item 9.1**, deste voto;

(v) **NEGAR** provimento ao recurso interposto, mantendo-se as glosas que recaíram sobre o Centro de Custo Não Ligado a Produção - "**CC NÃO LIG PROD**", conforme disposto no **item 9.2**, deste voto;

(vi) **NEGAR** provimento ao recurso voluntário, mantendo-se as glosas que recaíram sobre o Centro de Custo "**CCP MAT N PROD**" (item 7.1.3, do TVF), com exceção dos itens: serviço de coleta de lixo e resíduos e do transporte da torta e do bagaço (sub produtos), que deverão ser revertidos, conforme disposto no **item 9.3**, deste voto;

(vii) **NEGAR** provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas que recaíram sobre o Centro de Custo - "**AGRÍCOLA**" (item 7.2.1, do TVF), conforme disposto no **item 9.4**, deste voto;

(viii) **reverter** às glosas referente aos lubrificantes e graxas empregados nos maquinários, veículos e tratores na fase agrícola, conforme disposto no **item 9.5**, deste voto;

(ix) **reverter** as glosas de materiais de embalagem ou de transporte, **que não sejam ativáveis**, mais precisamente dos seguintes itens: **containers big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura e lacres**, conforme disposto no **item 9.6**, deste voto;

(x) **manter** as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos variados tipos de partes e peças que foram creditados, não como bens do ativo imobilizado, mas sim como insumos, identificados no Centro de Custo Não Identificado - "**Insumos Indiretos**", conforme disposto no **item 9.7**, deste voto;

(xi) **manter** as glosas de créditos decorrentes da aquisição de produtos químicos utilizados nas análises laboratoriais e para limpeza de maquinário industrial (item 7.2.6 do TVF), identificado no *Centro de Custo Não Identificado - Produtos Químicos Não Utilizados na Produção* "**PQUÍMICO N PROD**", conforme disposto no **item 9.8**, deste voto;

(xii) **manter** as glosas de créditos decorrentes de fretes pagos a título de frete de produto acabado entre estabelecimentos da empresa, identificado no Centro Custo Não Identificado -Transporte Interno "**TRANSP INTERNO**", conforme disposto no **item 9.9**, deste voto;

(xiii) **manter** as glosas de créditos decorrentes de gastos com serviços relacionados ao porto, com destaque para as de movimentação, armazenagem, embarque e

estadia, identificado no *Centro de Custo Não Identificado - Despesas Portuárias "PORTUÁRIAS - NOTAS FISCAIS ME"*, conforme disposto no **item 9.10**, deste voto;

(xiv) **reverter** às glosas referente as despesas com energia elétrica (notas fiscais emitidas pela empresa Barra Bioenergia S/A), conforme disposto no **item 10**, deste voto;

(xv) **manter** as glosas de créditos decorrentes gastos com aluguéis, pagos a pessoa jurídica, por não estarem ligados às atividades da empresa, identificados no item ***Dos Aluguéis - "NÃO É LOCAÇÃO"***, conforme disposto no **item 11**, deste voto;

(xvi) reverter as glosas de créditos referente às depreciações realizadas, identificadas no item DEPRECIACÃO de Bens Utilizados na área Agrícola - "**AGRÍCOLA**" (item 8.1 do TVF), com exceção do itens relacionados, conforme o contido no **item 12.1**, deste voto;

(xvi) reverter as glosas de créditos referente às depreciações realizadas, identificadas no item DEPRECIACÃO de Bens não ligados a Produção - "**NÃO LIG PROD**" (item 8.2 do TVF), com exceção do itens relacionados, conforme o contido no **item 12.2**, deste voto;

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

1. Com a devida vênia, ousou em parcialmente divergir do douto Relator do caso, o que passo a fazer nos seguintes termos.

(i) Dos créditos de aquisição de cana-de-açúcar

2. Uma das glosas realizadas pela fiscalização refere-se ao disposto no art. 8º da lei n. 10.925/04, *in verbis*:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

(...).

3. Trata-se de crédito presumido estabelecido pela lei e que foi glosado pela fiscalização uma vez que o creditamento não seria devido porque, embora os bens adquiridos pela Recorrente (cana-de-açúcar) se enquadrassem no conceito de mercadorias de origem vegetal destinados à alimentação humana (premissa adotada pela fiscalização o caso em concreto), a pessoa jurídica vendedora de tais bens não seria uma empresa com atividade agropecuária.

4. Acontece que, ao se analisar a legislação de regência, não há qualquer disposição no sentido de qualificar o vendedor dos bens que dão origem ao crédito presumido estabelecido pela lei n. 10.925/04.

5. No mesmo sentido são as disposições das leis 10.833/03 e 10.637/02 que, ao tratar do creditamento de PIS e COFINS, apenas exigem que os bens e serviços sejam adquiridos de *pessoas jurídicas* (gênero) domiciliadas no país².

² Lei 10.833/02

"Art. 3º" (..0.

(...).

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

(...).

6. Aqui a fiscalização "cria" uma qualificação para restringir o direito creditório da recorrente, o que faz, diga-se de passagem, sem qualquer amparo legal, motivo pelo qual é indevida a glosa aqui tratada.

(ii) Dos produtos químicos não utilizados na produção

7. Aqui as glosas recaíram sobre créditos que, em razão do registro contábil que lhe fora atribuído pelo recorrente, não apresentariam vínculo com a produção, seja na fase agrícola seja na fase industrial. É o item 9.8 do voto do Relator. Mais precisamente, os bens glosados são os seguintes: materiais de laboratório; produtos químicos diversos; produtos químicos para análise (reagentes e corantes); produtos químicos para tratamento de água; transformadores; e, ainda vidraria de laboratório.

8. Conforme constatado pelo laudo ESALQ, tais itens são essenciais para o desenvolvimento de o trabalho técnico de apuração do momento em que a cana plantada apresenta seu apogeu biológico para gerar a maior quantidade e com maior qualidade o açúcar e o álcool, bem como para determinar a aplicação de corretivos no solo e, ainda, produzir insetos que atuam no controle de algumas pragas que atacam a produção de cana-de-açúcar. Este é o teor do citado estudo técnico:

(...).

O setor agrícola precisa então contar com laboratório de pré análise de cana para definir a época de colheita e iniciar o corte pelas variedades mais precoces e com maior índice de maturação (maior teor de sacarose).

(...).

A aplicação de corretivos no solo (calagem) deve ser precedida pela amostragem de solo para a análise química. Esta é uma operação que deve ser realizada em todas as áreas onde é feito o cultivo de cana-de-açúcar. O procedimento consiste na coleta de amostras de terra no campo, de acordo com o tipo de solo e histórico da área e, o envio dessas ao laboratório de análises químicas. Nesse são determinados os teores dos nutrientes essenciais às plantas, e a partir destes resultados, determinam-se as doses de corretivo e de fertilizante que devem ser aplicadas em cada hectare de solo.

(...).

Laboratório de controle biológico (Produção de cotésia³); (b) Aplicação de cotésia na lavoura de cana para o controle da brocada- cana.

(...).

As determinações tecnológicas laboratoriais fornecem dados mais precisos do estágio de maturação da cana, sendo a rigor uma confirmação dos resultados do refratômetro de campo. No laboratório são realizadas as determinações do brix, pol (porcentagem de sacarose aparente em massa), açúcares

³ Trata-se de uma pequena vespa da espécie "Cotesia flavipes" e que atua no controle de pragas que frequentemente atingem a produção de cana-de-açúcar.

redutores (expresso em % de açúcar invertido em massa por volume) e calculada a pureza (P), segundo a fórmula.

Por esses motivos, é essencial que a usina apresente um laboratório para as pré-análises para determinar o momento ideal da colheita da cana. Com isso ter a possibilidade de se obter a maior recuperação de açúcar, transformação em etanol e em energia por hectare de lavoura. Quando há necessidade de se adiantar a colheita da cana, com base em análises laboratoriais, recomenda-se o uso de maturadores químicos.

(...).

9. Diante deste quadro fático, toda esta etapa laboratorial também dá direito a crédito de PIS e COFINS, o que redundará na reversão das glosas indevidamente efetuadas pela fiscalização.

(iii) Dos créditos do centro de custo que não apresentariam ligação com a produção

10. Aqui as glosas recaíram sobre créditos que, em razão do registro contábil que lhe fora atribuído pelo recorrente, não apresentariam vínculo com a produção, seja na fase agrícola seja na fase industrial. São os itens 9.2, 12.1 e 12.2 do voto do Relator. Neste tópico em particular divirjo do douto Relator para reverter as glosas em relação aos custos decorrentes de captação e tratamento de água, balança de cana, atividades laboratoriais, limpeza operativa e "rouging".

11. Em relação às atividades laboratoriais, os fundamentos trazidos no tópico imediatamente anterior do presente voto aqui se repetem. Deixo de transcrevê-los, portanto, por medida de economia processual.

12. Já em relação aos demais rubricas tratadas no presente item, o laudo técnico produzido pela ESALQ bem descreveu que a captação de água é essencial seja na fase agrícola seja na fase industrial da atividade de produção de açúcar e álcool já que, conforme atestado pelo citado laudo, a água é um dos principais insumos e, por conseguinte, custos da cadeia sucroenergética.

13. Não obstante, o *tratamento prévio* desta água que depois será aproveitada no processo de produção, bem como o *tratamento posterior* das águas residuais, seja para a sua re-utilização no processo produtivo seja para o seu adequado descarte no meio-ambiente também configuram atividades essenciais para o processo produtivo da recorrente, o que, consequentemente, gera direito a crédito.

14 Também dá direito a crédito o item denominado "rouging", que foi assim definido pelo laudo ESALQ:

Vigilância sanitária e "rouging" – formando o viveiro, torna-se imprescindível a realização de inspeções sanitárias frequentes, no mínimo uma vez por mês. A finalidade dessas inspeções é a erradicação de toda touceira que exiba sintoma patológico ou características diferentes da variedade em cultivo.

15. Tal insumo foi glosado pela fiscalização por se referir a uma atividade essencialmente agrícola, fato este que, como visto no próprio voto do d. Relator, não é

suficiente para macular o crédito tomado pelo contribuinte. Assim, tratando-se de atividade essencial para o plantio da cana-de-açúcar (produção e seleção da gema da cana), também revento a presente glosa.

16. Também dá direito a crédito a chamada "limpeza operativa", cujo objetivo é eliminar incrustações formadas pelo aquecimento de caldo no interior de pré-evaporadores, evaporadores e cozedores a vácuo.

17. Em suma, tal atividade consiste na limpeza química das máquinas empregadas na fase industrial da produção de açúcar e álcool. Tal limpeza é essencial para evitar a contaminação do produto a ser produzido, bem como para potencializar a sua pureza e qualidade. Logo, trata-se de atividade essencial à atividade empresarial aqui analisada, motivo pelo qual também revento tais glosas.

18. Por fim, convém ainda destacar neste tópico a glosa incidente sobre "balança de cana", cuja glosa, portanto, decorreu do simples fato de, ao ver da fiscalização, tal ativo estar vinculado à fase agrícola o que, ainda segundo a ótica da fiscalização, impediria a manutenção do crédito. Como já exposto no presente voto, a fase agrícola compõe o processo produtivo do açúcar e do álcool para fins de creditamento de PIS e COFINS e, sendo tal bem um ativo imobilizado, dá direito a crédito nos termos dos artigos 3º, inciso VI das leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03⁴.

19. O mesmo vale para os custos com aquisição de maquinários e depreciação de bens relacionados às atividades descritas no presente item do voto.

20. É como voto.

⁴ "Lei n. 10.637/02

Art. 3º (...).

(...);

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.

(...).

Lei n. 10.833/03

Art. 3º (...).

(...);

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.

(...)."

Processo nº 10880.723246/2014-52
Acórdão n.º **3402-004.758**

S3-C4T2
Fl. 13.953

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro.

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

A autoridade fiscal glosou os valores dos aluguéis pagos a pessoas jurídicas referentes a imóveis rurais, por entender que não se enquadram no conceito de prédios, na linha do prescrito no art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A Recorrente defende a legitimidade do crédito quanto aos pagamentos de imóveis rurais, na medida em que a o art. 3º, inciso IV, das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002 não distingue entre prédios urbanos e rurais. Aduz que se inexistente distinção na lei, não cabe ao intérprete distinguir.

A legislação traz, em seu art. 3º, inc. IV, o direito aos créditos relativos aos "**aluguéis de prédios**, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Restando incontroverso que os aluguéis foram pagos a pessoas jurídica e que foram utilizados na atividade da empresa, resta discutir o alcance da expressão "**prédios**".

Buscando uma definição no dicionário Caldas Aulete, verifica-se os seguintes sentidos: "**1. Propriedade imóvel**. 2. Edificação com vários pavimentos ou andares, destinada a habitação ou a atividades comerciais ou industriais; 3. Qualquer edificação". Por sua vez, o dicionário Michaelis traz como significados: "1 Construção que contém uma série de apartamentos individuais. **2 Propriedade imóvel, rural ou urbana**. 3 Construção feita de material apropriado ao fim a que se destina e segundo as regras arquitetônicas."

De pronto, pode-se constatar com entre os sentidos possíveis da expressão *prédio* está a noção de propriedade imóvel, seja ela rural ou urbana. Resta verificar se tal sentido é aceito também na legislação pátria.

Para isso remete-se imediatamente às definições do art.4º, I, da Lei 4.504/64 (Estatuto da Terra), no qual se define "Imóvel Rural", o "**prédio rústico**, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada".

Disso não discrepa o Código Civil, que em diversas oportunidades utiliza o termo *prédio* no sentido de imóvel. Senão vejamos:

Art. 206. Prescreve:

§3º Em três anos:

I a pretensão relativa a aluguéis de prédios urbanos ou rústicos; Art. 609. A alienação do prédio agrícola, onde a prestação dos serviços se opera, não importa a rescisão do contrato, salvo ao prestador opção entre continuá-lo com o adquirente da propriedade ou com o primitivo contratante.

Art. 964. Têm privilégio especial:

VI sobre as alfaias e utensílios de uso doméstico, nos prédios rústicos ou urbanos, o credor de aluguéis, quanto às prestações do ano corrente e do anterior; Art. 1.250. Os acréscimos formados, sucessiva e imperceptivelmente, por depósitos e

aterros naturais ao longo das margens das correntes, ou pelo desvio das águas destas, pertencem aos donos dos terrenos marginais, sem indenização.

*Parágrafo único. O terreno aluvial, que se formar em frente de **prédios de proprietários diferentes**, dividir-se-á entre eles, na proporção da testada de cada um sobre a antiga margem.*

*Art. 1.251. Quando, por força natural violenta, **uma porção de terra se destacar de um prédio e se juntar a outro**, o dono deste adquirirá a propriedade do acréscimo, se indenizar o dono do primeiro ou, sem indenização, se, em um ano, ninguém houver reclamado.*

*Parágrafo único. Recusando-se ao pagamento de indenização, **o dono do prédio a que se juntou a porção de terra deverá aquiescer a que se remova a parte acrescida.***

*Art. 1.252. O álveo abandonado de corrente pertence aos proprietários ribeirinhos das duas margens, sem que tenham indenização os donos dos terrenos por onde as águas abrirem novo curso, **entendendo-se que os prédios marginais se estendem até o meio do álveo.***

*Art. 1.264. O depósito antigo de coisas preciosas, oculto e de cujo dono não haja memória, será dividido por igual entre o **proprietário do prédio** e o que achar o tesouro casualmente.*

*Art. 1.277. **O proprietário ou o possuidor de um prédio tem o direito de fazer cessar as interferências prejudiciais** à segurança, ao sossego e à saúde dos que o habitam, provocadas pela utilização de propriedade vizinha.*

*Art. 1.282. A árvore, cujo tronco estiver na linha divisória, **presume-se pertencer em comum aos donos dos prédios confinantes.***

*Art. 1.283. **As raízes e os ramos de árvore, que ultrapassarem a estrema do prédio**, poderão ser cortados, até o plano vertical divisório, pelo proprietário do terreno invadido.*

*Art. 1.285. **O dono do prédio** que não tiver acesso a via pública, nascente ou porto, pode, mediante pagamento de indenização cabal, constranger o vizinho a lhe dar passagem, cujo rumo será judicialmente fixado, se necessário.*

Ao tratar da expressão prédio, especialmente no âmbito do livro do Direito das Coisas, o legislador utiliza a expressão inequivocamente no sentido de imóvel, e não de edificação caso contrário, teria-se que imaginar, por exemplo, o absurdo de uma árvore nascendo na linha divisória de duas edificações, situação de todo pitoresca.

Não só isso, distingue o legislador entre prédios urbanos e rústicos, rurais e agrícolas distinção esta que não é feita pelo legislador tributário ao enunciar como causa do crédito no regime de PIS e Cofins não cumulativos os "aluguéis de prédios".

Tal constatação atraia a aplicação do art.109 do Código Tributário Nacional,
verbis:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Ao utilizar a expressão *prédio* termo secular no Direito Privado, o legislador tributário se vinculou a definição, conteúdo e alcance do mesmo naquele âmbito, sobrando-lhe apenas definir os efeitos tributários, quais seja, a geração de créditos pela comprovação de despesas com aluguéis.

Diante disso, não restam dúvidas de que, se pagos a pessoa jurídica e utilizados na atividade da empresa, o aluguel de imóvel rural, rústico ou não, dá direito ao crédito previsto no art.3º, IV das leis 10.637 e 10.833.

E não se diga que as contraprestações dadas em um *arrendamento rural*, realizado pelo Contribuinte, e regulamentado pelo Decreto 59.566/66 não são aluguéis, pois tal natureza é expressa em seu art. 3º:

Art3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel , observados os limites percentuais da Lei.

Em vista disso, dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de crédito referentes ao aluguel de imóveis rurais.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto.