



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

**Processo n°** 10880.730171/2012-02  
**Recurso n°** Voluntário  
**Resolução n°** **3402-000.861 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 26 de janeiro de 2017  
**Assunto** PIS/COFINS  
**Recorrente** RAIZEN ENERGIA S/A  
**Recorrida** UNIÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator. Esteve presente ao julgamento a Dra. Carina Elaine de Oliveira, OAB/SP n° 197.618.

Antonio Carlos Atulim - Presidente

Diego Diniz Ribeiro - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

### **Relatório**

1. Trata-se de **Auto de Infração** com exigência de valores referentes à Contribuição para o PIS/Pasep, no total de R\$ 2.369.796,22, e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no total de R\$ 10.915.460,15, incluídos, em ambos os valores, principal, multa de ofício e juros de mora, relativos ao período de apuração compreendido entre janeiro e junho de 2008.

2. Em suma, estamos diante da conhecida discussão, neste Tribunal, a respeito do conceito de insumo para fins de incidência de PIS e COFINS, a qual gravita em torno de uma postura mais restritiva por parte da Receita Federal do Brasil, o que se dá com fundamento

nas INs n.s 247/02 e 404/04, bem como de uma visão mais ampla por parte dos contribuintes, que atrelam o conceito de insumo a ideia de despesa dedutível, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda.

3. Partindo do sobredito pressuposto, ou seja, de 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 de açúcar e álcool. É o que se depreende, v.g., do seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

(...).

*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 **túcita**, 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.*

(...). (fl. 36- grifos constantes no original).

4. Assim, partindo desta premissa e analisando documentos fiscais eletrônicos, planilhas e notas fiscais entregues pela Recorrente ao longo do procedimento fiscalizatório, a fiscalização glosou os seguintes itens que haviam sido tratados como crédito pela Recorrente:

(a) Administração, Águas Residuais, Alojamento Agrícola, Captação de Água, Colheadeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Orgânica, Colheita de Cana Outras Origens, Colheita de Cana Terceirizada, Desenvolvimento Agrônomico, Estação Experimental Canaviais, Estação Experimental CTC, Estradas/Cercas/Pontes, Lavador de Veículos, Mecanização Agrícola, Mecanização Agrícola Colheita, Oficina Mecânica, Oficina Mecânica Tratores, Outras Culturas Agrícolas, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Plantio Orgânico, Preparo do Solo Orgânico, Preparo e Plantio Terceirizado, Programa Formação Profs. Agric, Reflorestamento/Meio Ambiente, Replanta de Cana Soca, Segurança Patrimonial, Serviços Auxiliares, Serviços de Tratos Culturais, Serviços Recreativos, Serviços de Fornecedores de Cana, Transporte Agrícola, Transporte Agrícola Colheita, Trato da Planta, Trato da Soca, Trato da Soca Orgânica, Trato da Soca Terceirizada, Trato Culturais Soca CP e Vinhaça;

(b) cana de açúcar produção própria, carregamento/reboque de cana, colheadeira de cana picada, colheadeira de cana, colheita de cana fornecedores, colheita de cana orgânica, colheita de cana outros, colheita de cana outras origens, colheita de cana terceirizada, comboio de abastecimento, corte mecanizado de cana, departamento de fornecedores de cana, desenvolvimento agrônomico, estradas/cercas/pontes, implementos agrícolas, manutenção de campo, mão de obra agrícola, mecanização agrícola, mecanização agrícola colheita, mecanização máquinas leves, mecanização máquinas médias, mecanização máquinas pesadas, mecanização plantio mecanizado, oficina manutenção colhedora, oficina mecânica tratores, oficina mecânica veículos, oficinas de implementos, outras culturas agrícolas, plantio, plantio contratos, plantio mecanizado, preparo do solo, preparo e plantio terceirizado, reboque, reboque de cana picada, reboque fornecedor de cana picada, reboque Julieta próprio, reboque terceirizado de cana picada, refeitório alojamento agrícola, reflorestamento/meio ambiente, serviços de tratos culturais, serviços de fornecedores de cana, supervisão manutenção agrícola, supervisão serviços agrícola, topografia, transporte colheita, transporte agrícola, transporte agrícola colheita, transporte de cana adm manual, transporte de cana adm mecanizada, transporte colheita, transporte fornecedor de cana picada, transporte fornecedor de cana inteira, transporte mec cana administrada, transporte terceirizado de cana picada, trato da planta, trato da soca e vinhaça.;

(c) diferentes tipos de máquinas e equipamentos existentes na área agrícola como Caminhões, Motores de Explosão, Reboques e Semi Reboques, Para Motoniveladora Pá Carregadeira e Retroescavadeira, Para Carregamento de Produtos Agrícolas, Para Colheita de Produtos Agrícolas, Tratores e Esteira, Tratores de Rodas, Balsas e Barcaças; Equipamentos e Componentes de Terraplenagem, Equipamentos e Implementos Agrícola Irrigação;

(d) arrendamento agrícola decorrente de contratos de parceria com proprietários de terras em que produzida a cana de açúcar;

(e) depreciação de ativos mobilizados, os quais foram assim especificados: ar condicionado, aparelho de som, rádio portátil, radio transceptor, grades, arados, colhedoras, cultivadoras, roçadeira, implementos agrícolas em geral, caminhões, carretas, semi-reboque,

transbordos para cana picada, tratores, equipamentos de laboratórios, betoneira, bombas, veículos, dentre outros;

(f) administração, administração de pessoas, administração logística mi, administração vendas varejo, assistência social, centro de treinamento, clube de campo, comunicação, contencioso trabalhista, desenvolvimento de pessoas, diretoria financeira, equipamentos para vendas, equipamentos reserva, escritório varejo são Paulo, expedição, fiscal, funcionários afastados, higiene e medicina do trabalho, jurídico trabalhista regional, pesquisa e desenvolvimento de produtos, presidência barra, programa alimentação trabalhador, programa de formação de profissionais agrícola, programa de formação de profissionais industria, relação com investidores, saúde e segurança ocupacional, saúde ocupacional, segurança do trabalho, segurança patrimonial, seleção de pessoas, serviços de habitação, serviços médicos, serviços odontológicos, serviços recreativos, unidade telecom segurança, vendas industriais, vendas varejo, vendas varejo e vice presidência operações;

(g) 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 caldearia, oficina elétrica, posto de abastecimento, rouguing, serviço apoio armazém, transporte adm manual, transporte industrial e tratamento de água;

(h) gasolina, óleo diesel e querosene;

(i) graxas empregadas no maquinário;

(j) aquisições de container big bag, lacres, sacos polipropileno, fitas adesivas, fio de costura, lacres, que configuram embalagens retornáveis utilizadas apenas para o transporte do açúcar;

(k) materiais utilizados em laboratórios como aerômetro, algodão, balão de vidro, buretas, câmaras, copos Becker, densímetros, filtros, frascos, lâmpadas, pipetas, provetas, resistências, tubos de ensaio (e) 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;

(l) cabos de aço, cordas, cordoalhas, correntes e acessórios – composto por emendas, cadeados, correntes, abraçadeiras, cabos de aço, grampos, laços, manilhas e prensa; mangueiras, tubos e conexões – adaptadores, bicos, buchas, conexões PVC, engates, flexíveis, mangueiras, molas, terminais, tubos pvc, tubo nylon, tubo flexíveis, adesivos, anéis, arruelas, fitas, gaxetas, juntas, massa vedação, retentores, reparos, sedes válvula borboleta, selo mecânico, travas, vedarrosca, cordão; anéis, anilhas, cantoneiras de aço, barras chatas, aço de construção, barras de inox, barras de latão, buchas, chapas de aço, chapas de alumínio, chapas inox, conectores, cotovelos, curvas, flanges, engates, luvas, niples, pestanas, plugs, tarugos, reduções, tubos de aço, tubos inox, tubos de cobre, vigas de aço, vigas i de aço, borrachas em lençóis, buchas de borracha, cantoneiras de borracha, papelão, tarugo, arruelas, buchas, capas de rolamentos, cone de rolamentos;

(m) aluguel de moradias de funcionários, máquinas de café, data show, microfones, mesas para festas e projetos sociais, toalheiros, aluguel de palcos, pallets, clubes, produção artísticas, estacionamento, condomínio, corretagem de imóveis e alugueis para projetos sociais; e

(n) pagamentos de serviços de transporte e movimentação de cargas, na planilha Notas Fiscais Direto, com centro de custo Armazém de Açúcar Externo e Interno, empacotamento, ensacamento, geração de vapor, oficina elétrica, preparo e moagem, preparo de solo e trato soca, uma vez que os créditos só são permitidos para o frete na operação de venda e não na movimentação entre estabelecimentos da empresa.

6. Devidamente intimado, o contribuinte apresentou substancial Impugnação, oportunidade em que, em suma, alegou:

*(...preliminarmente, em resumo, que o auto de infração seria nulo por insuficiência de motivação, porquanto as glosas do setor agrícola da empresa foram amplas e genéricas, inviabilizando o entendimento do lançamento e prejudicando o direito de defesa e o exercício do contraditório, pois não foram oferecidas as razões específicas das glosas.*

*Quanto às glosas relativas a “ajustes positivos de créditos”, referente a junho/2008, a fiscalização aparenta reconhecer o direito ao uso do crédito presumido, mas efetuou glosas sem explicações.*

*Alega também que ao considerar o conceito de insumos constante nas IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004, eivou de nulidade todas as glosas e conseqüentemente os autos de infração, porquanto vão de encontro à conceituação de insumo adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).*

*Quanto ao mérito, afirma, em resumo, que, conforme decisão do CARF, os dispêndios que geram direito aos créditos da não-cumulatividade são aqueles indispensáveis ao processo produtivo, cujo conceito jurídico é o de custo de produção, isto é, todos os gastos necessários à produção de bens e serviços.*

*O mesmo se pode dizer do conceito de insumo contido no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*Em relação à glosa dos insumos da área agrícola, argumenta que no caso de empresas do setor sucroalcooleiro a atividade agrícola tem intrínseca vinculação com a atividade de produção do açúcar e do álcool, nesse sentido todos os dispêndios relativos a essa atividade são classificados como custo de produção.*

*Assim, não se pode admitir a glosa, de modo amplo, superficial e genérico, de todos os custos relacionados à área agrícola sob a alegação de que não integram o processo produtivo do açúcar e do álcool.*

*Partindo-se dessa premissa, é indubitável que serviços como dedetização, manutenção de tratores, caminhões e contêineres são indispensáveis às atividades da impugnante, devendo também ser enquadrados como insumos de produção, bem assim as em atividades*

*de laboratório, com balança de cana e manutenção de maquinário utilizado para processamento e transporte de cana.*

*Também seriam indispensáveis os gastos com arrendamento mercantil, além de se enquadrar no conceito de aluguel previsto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003. É que, juridicamente, o imóvel rural pode ser considerado um “prédio rústico”, como prescreve o art. 4º do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64), conceito este posteriormente incorporado no texto da Lei nº 8.629/93, que tratou da reforma agrária. Neste sentido, aplica-se à espécie o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN).*

*Em relação à glosa de insumos indiretos e produtos químicos, alega que a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF já pacificou o entendimento de que os créditos de PIS/Cofins não devem se pautar pelos critérios utilizados pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme excerto que transcreve.*

*Quanto aos gastos com embalagens, combustíveis, lubrificantes e graxa utilizados nos veículos e maquinários agrícolas, com transporte de empregados, bem assim com frete na aquisição de mercadorias e entre estabelecimentos da empresa, alega que são considerados indispensáveis ao processo produtivo, conforme entendimento do CARF.*

*O mesmo se aplicaria às despesas com logística portuária e armazenagem e com depreciação de bens da unidade agrícola, pois se “classificam como gastos imprescindíveis à produção e comercialização do açúcar e álcool produzido pela impugnante...”*

*Ademais, a própria Administração vem entendendo que o frete na aquisição de mercadorias inclui o custo de aquisição e nesse sentido podem gerar créditos da não-cumulatividade, conforme soluções de consulta que cita.*

*Quanto à energia elétrica, não procede a glosa, pois as despesas glosadas se referem à energia elétrica utilizada em estabelecimentos da autuada, conforme prevê o art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.*

*Também não procedem as glosas com aluguel e condomínio, pois também foram utilizados em atividades da empresa, não fazendo a lei distinção sobre o tipo de atividade em que foi utilizado, conforme inciso IV do artigo acima.*

*Quanto à proporcionalização da receita bruta total, alega que não há na legislação esse conceito expresso e só pode ser interpretada como a totalidade das receitas auferidas pela empresa, inclusive aquelas não tributadas ou com alíquota zero.*

*A receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa só pode ser interpretada como a receita total excluída das receitas que permaneceram no regime cumulativo.*

*No tocante às glosas relativas a “ajustes positivos de créditos”, referente a junho/2008, a fiscalização aparenta reconhecer o direito ao uso do crédito presumido, mas efetua glosas sem explicações.*

*Em relação aos juros, argumenta que é ilegal a sua aplicação sobre a multa de ofício.. (trecho extraído do acórdão DRJ - fls. 6.005/6.006).*

7. Devidamente processada a Impugnação foi julgada improcedente, o que se deu nos seguintes termos:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2008*

*ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.*

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

*PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.*

*Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.*

*DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.*

*Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo autuado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.*

*NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.*

*Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2008*

*PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS.*

*Somente dão direito ao crédito do PIS, no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.*

*Para efeitos de apuração dos créditos do PIS não-cumulativo, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.*

*Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS não-cumulativo incidente em suas aquisições.*

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

*Período de apuração: 01/01/2008 a 30/06/2008*

*LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO DAS MESMAS CONCLUSÕES.*

*A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das conclusões nas questões de mérito relativas à apuração da contribuição para o PIS/Pasep também à Cofins.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido (fls. 6.002/6.003).*

8. Diante de tal situação, coube ao contribuinte interpor o recurso voluntário em análise (fls. 6.034/6.089), oportunidade e que juntou aos autos substancialmente parecer técnico desenvolvido pela ESALQ (fls. 6.102/6.252), a respeito das glosas aqui perpetradas.

9. É a síntese que se faz necessária.

## **Resolução**

Relator Diego Diniz Ribeiro

10. Conforme se observa do relatório alhures, uma vez realizada a diligência pela fiscalização, os autos foram automaticamente remetidos para este Tribunal Administrativo, sem que, todavia, o contribuinte fosse previamente intimado para se manifestar a respeito da sobredita diligência, o que se contrapõe ao prescrito no art. 35, parágrafo único do Decreto n. 7.574/2011.

11. Assim, seguir adiante no presente julgamento nos termos em que se encontra o processo em epígrafe resultaria em notória ofensa ao princípio do contraditório (art. 2º. da lei nº 9.784/99), implicando, pois, a sua nulidade.

12. Neste sentido, com o escopo de evitar tais máculas, **voto** para que o presente processo novamente baixe em diligência com o fito de que o contribuinte seja intimado e, caso queira, se manifeste a respeito do resultado da diligência já efetuada nos autos. Em seguida, determino que o processo seja mais uma vez remetido para apreciação deste Tribunal Administrativo.

13. É a resolução.

Diego Diniz Ribeiro - Relator.