



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



**Processo nº** 13821.000093/2005-73  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3201-010.967 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de agosto de 2023  
**Embargante** MUNDIAL - ACUCAR E ALCOOL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/08/2005

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS**

Sendo o voto condutor omissivo sobre o transporte de funcionários cabe a sua análise, negando provimento ao recurso por não ser a despesa essencial e relevante ao processo produtivo. Assim, não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tal qual é o transporte de funcionários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão relativa à apreciação da rubrica “transporte de funcionários”, fazendo constar do acórdão embargado a negativa de provimento a tal item do recurso. A conselheira Tatiana Josefovicz Belisário e o conselheiro Mateus Soares de Oliveira acompanharam o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Mateus Soares de Oliveira, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Embargos de Declaração oposto pelo contribuinte. Abaixo reproduzo destaques do relatório elaborado no despacho de inadmissibilidade dos embargos:

(...)

A Embargante alega que o acórdão recorrido foi omissivo quanto às despesas com (a) pintura, (b) abrasivos e adesivos, (c) conexões, (d) juntas e vedações e (e) materiais de construção e, também, quanto às (f) despesas com transporte de funcionários.

O voto condutor do acórdão embargado foi assim redigido por seu Relator:

Quanto aos demais dispêndios defendido pela recorrente no seu recurso, tais como: despesas de pintura, abrasivos e adesivos, conexões, juntas e vedações, materiais de construção, em nenhuma manifestação da Recorrente constam razões específicas pelas quais teria defendido de modo justificado que tais dispêndios constituiriam insumos em sua atividade, não sendo possível, com precisão, enquadrar tais gastos como insumos, sendo de certo modo genéricas as razões de defesa, sem adentrar com a profundidade e individualização devidas na questão da pertinência e essencialidade dos gastos incorridos com o seu processo produtivo.

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01/04/2008 a 03/06/2008 (...)NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços para os quais o contribuinte não comprova ou demonstra a aplicação em etapas essenciais ao processo produtivo.” (Processo n.º 10783.914097/2011-94; Acórdão n.º 3201-004.245; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 26/09/2018)

Do voto do Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Moreira, destaco:

“Dessa forma, não comprovado pelo contribuinte a essencialidade dos serviços glosados em atividades produtivas da fabricação dos produtos destinados à venda, e tampouco se enquadrarem no conceito de insumos previsto nos dispositivos do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, não há permissivo para o creditamento.”

De relatoria da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. ÔNUS DA PROVA.

Geram direito ao crédito no regime não cumulativo do Pis e da Cofins as aquisições bens e serviços como insumos, desde que devidamente comprovada sua essencialidade e relevância ao processo produtivo do contribuinte. (...)” (Processo n.º 10314.720210/2017-94; Acórdão n.º 3201-005.217; Relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário; sessão de 28/03/2019)

Ainda do CARF:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.**

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. “Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. (...)" (destaque nosso) (Processo n.º 19311.720352/2014-11; Acórdão n.º 3401-005.291; Relator Conselheiro André Henrique Lemos; sessão de 29/08/2018)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

(...)

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA. DISPÊNDIOS COM MANUTENÇÃO DE SOFTWARE.**

Na apuração de COFINS não-cumulativa, a prova da existência do direito ao crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance. Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento." (Processo n.º 11080.015203/2007-59; Acórdão n.º 3301-004.982; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 27/07/2018)

Assim, ante a ausência de prova não há como se deferir o pleito recursal em tal matéria. (g.n.)

Acerca das primeiras glosas, disse a Embargante nos parágrafos a que se referiu nos aclaratórios:

64. O acórdão ora atacado também manteve a glosa do créditos sobre despesas de pintura, rolamentos, equipamentos de segurança, abrasivos e adesivos, conexões, juntas e vedações, materiais de construção, manutenção de equipamentos, reforma de pneus e insumos indiretos em geral.

65. Tais glosas não devem prevalecer, pois todos os insumos glosados apresentam relação de pertinência e essencialidade como processo produtivo.

66. Vale ressaltar que todos os dispêndios incorridos com os bens e serviços de manutenção são indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente, conforme atesta o laudo técnico juntado. Confira-se trecho em que se justifica a necessidade de altíssimos investimentos em tal área:

(...) nesse processo produtivo, utiliza-se matéria-prima extremamente abrasiva, com componentes ricos em cristais de sílica, além de elevado grau de impurezas como terra e areia, entre outros materiais erosivos. Estes provenientes do campo e de operações agrícolas, submetendo equipamentos e acessórios, peças e

componentes mecânicos a um desgaste de alta intensidade e violência (fls. 04 do laudo técnico).

67. Nesse contexto, nota-se que os gastos com manutenção e reposição de peças e partes de maquinários mecânicos, assim como dispêndios com a realização de pinturas, conexões, vedações e similares são necessários à contínua realização do processo produtivo da Recorrente, tendo em vista a alta abrasividade da atividade agrícola de produção da cana-de-açúcar e, posteriormente, do processo de transformação da matéria-prima em açúcar.

As despesas com (a) pintura, (b) abrasivos e adesivos, (c) conexões e, finalmente, com (d) juntas e vedações e (e) materiais de construção foram, portanto, expressamente referidas no recurso voluntário.

Todavia, o Relator do acórdão embargado considerou insuficientes – genéricas mesmo – as razões recursais, uma vez que “em nenhuma manifestação da Recorrente constam razões específicas pelas quais teria defendido de modo justificado que tais dispêndios constituiriam insumos em sua atividade, não sendo possível, com precisão, enquadrar tais gastos como insumos”.

**Assim, não há aqui qualquer omissão, mas puro inconformismo com a decisão, o que não é causa para a sua embargabilidade. (grifos meus)**

Já sobre o **transporte de funcionários**, de fato nada disse o acórdão embargado, muito embora a matéria tenha constado do recurso voluntário no seguinte parágrafo:

73. Por oportuno, reitera-se que todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para fomentar o processo produtivo da Recorrente, **incluindo os serviços de transporte de cana, de funcionários** e de produtos acabados, representam custos de produção. Para ilustrar, destaca-se que o CARF já decidiu pela possibilidade de creditamento, em caso análogo relacionado com produção de álcool e açúcar, de despesas relacionadas com **a aquisição do serviço de transporte de trabalhadores**:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/03/2005

Data do fato gerador: 31/05/2005

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE ÁLCOOL E AÇÚCAR. INSUMOS.

Geram direito a crédito do PIS não-cumulativo as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na produção da empresa, no caso, transporte de cana e transporte de olhadura; **transporte, pago a pessoa jurídica, de trabalhadores rurais envolvidos na atividade de corte da cana-de-açúcar** e as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no maquinário agrícola ligado ao corte e carregamento da cana de açúcar, assim como, nos caminhões que transportam a cana da lavoura até a unidade industrial, **por se tratarem de bens ou serviços utilizados em etapas da produção do açúcar e do álcool.**

(CARF. Acórdão nº 3301-001.289. 3a. Seção. 3a. Câmara. 1a. Turma. Julgado em 25/01/2012. Relator Conselheiro Fábio Luiz Nogueira) (grifos do original)

Diante do exposto, com base nas razões acima expostas e com fundamento no art. 65, § 3º, do Anexo II do RICARF, **ACOLHO EM PARTE** os Embargos de Declaração opostos, **apenas quanto aos gastos com transporte de funcionários.**

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3201-010.967 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13821.000093/2005-73

## Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Os Embargos de Declaração do contribuinte atende aos requisitos de admissibilidade previstos no art. 65, §1º, inciso II, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, sendo admitidos para sanar omissões do julgamento apontadas pelo contribuinte.

Sendo esses os limites do que devemos julgar, passo a análise da omissão a ser sanada no voto embargado que contou com o seguinte dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso voluntário, observados os demais requisitos da lei e desde que os dispêndios se encontrem devidamente lastreados em documentação comprobatória, para que sejam revertidas as glosas: (1) relacionadas aos combustíveis consumidos na frota de tratores e caminhões, comprovadamente utilizados dentro da etapa agrícola; (2) de despesas com graxas; Partes e Peças de reposição empregadas nas máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte, até a usina onde será fabricado o açúcar, na medida da depreciação, respeitando o tempo que restar para a desvalorização do bem principal; (3) despesas com equipamento de proteção individual - EPI; e (4) Frete nas operações de venda, desde que ônus seja suportado pelo vendedor.

O Despacho de admissibilidade desses embargos concluiu pelo acolhimento, em razão da omissão no julgamento da despesa com transporte de funcionários.

De fato, houve impugnação por parte da recorrente e por essa razão passo a decidir, destacando inicialmente que em sede de Manifestação de Inconformidade a Recorrente alegou que:

Não há como se negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e nos transportes de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e sobretudo adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados.

Sem mencionar o transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratamentos culturais, colheita e industrialização.

Em decorrência da necessidade de constante vigilância das lavouras, em todo o seu estágio, são necessárias diligências diárias aos diversos fundos agrícolas por agrimensores, agrônomos e demais empregados qualificados para a finalidade de tratar da cultura.

Todo esse transporte se faz em sua grande parte por meio de veículos próprios e de terceiros movidos à gasolina ou álcool ou, na hipótese de ônibus, óleo diesel. Sem combustível, portanto, não há como se conceber o plantio, os tratamentos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-açúcar.

E no Recurso Voluntário foram esses os argumentos:

73. Por oportuno, reitera-se que todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para fomentar o processo produtivo da Recorrente, **incluindo os**

**serviços de transporte de cana, de funcionários** e de produtos acabados, representam custos de produção. Para ilustrar, destaca-se que o CARF já decidiu pela possibilidade de creditamento, em caso análogo relacionado com produção de álcool e açúcar, de despesas relacionadas com **a aquisição do serviço de transporte de trabalhadores**:

Sobre o tema decidi em processo do mesmo contribuinte, no acórdão n.º **3201-007.345**, que adoto como razões de decidir:

(...)

Sobre esse tema a jurisprudência do CARF, a qual me filio, tem decidido que não há previsão de crédito sobre insumos não previstos na lei, conforme a despesa para transporte coletivo de funcionários. Nesse sentido cito o voto do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, no acórdão n.º 3201-006.214, vejamos:

(...)

**PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte de funcionários e com as aquisições de combustíveis e lubrificantes não utilizados diretamente no processo produtivo.

O Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018 também se manifesta sobre o tema firmando o seguinte entendimento:

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

Entendo ser pertinente observar que a despesa aqui tratada esta relacionada ao serviço prestado para transporte de empregados, sendo essa uma despesa que viabiliza a atividade de mão de obra da empresa e, portanto não esta intimamente ligada ao processo produtivo, bem como não se trata de insumo essencial e relevante para a industrialização do produto fim.

**Dentro desse contexto mantenho a glosa das despesas de serviço de transporte coletivo de funcionários.**

Concluo por sanar a omissão relacionada às despesas com transporte de funcionários e nego provimento, conforme já expostos.

### **Conclusão**

Diante do exposto acolho os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão relativa à apreciação da rubrica “transporte de funcionários”, fazendo constar do acórdão embargado a negativa de provimento a tal item do recurso.

(documento assinado digitalmente)

**Márcio Robson Costa**