



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.000599/2005-16
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-010.772 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2023
Embargante USINA DA BARRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO

Ao se constatar a existência de omissão, os embargos devem ser acolhidos para saná-la.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Para o PIS/PASEP e à COFINS, em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril e "aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte." (RESP nº 1.221.170/PR).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração para sanar as omissões do acórdão embargado e assim fazer constar do dispositivo o provimento do Recurso Voluntário relativamente a **(I)** reversão de glosas de créditos referentes a **(i)** despesas com combustíveis empregados na lavoura canavieira e os utilizados no processo produtivo, sem efeitos infringentes, **(ii)** despesas com locação dos veículos utilizados nas atividade da empresa, com efeitos infringentes, **(iii)** despesas com frete de açúcar (produto acabado para empacotamento) entre as filiais da empresa, com efeitos infringentes, **(iv)** despesas incorridas no setor industrial indicadas no item 6 do TVF, sem efeitos infringentes, abrangendo (iv.1) controle e garantia da qualidade, (iv.2) oficina mec./manut./automotiva, (iv.3) oficinas elétricas/instrumental, (iv.4) serviços de mecanização industrial e (iv.5) transporte e resíduos industriais (vinhaça), desde que pagas a pessoas jurídicas e **(v)** despesas incorridas no setor industrial nos itens 5 e 5.1 TVF, sem efeitos infringentes, abrangendo (v.1) manut. elétrica/mec./instr./ref., (v.2) oficina caldeiraria; oficina tec/manut/automotiva, (v.3) oficinas elétrica/instrumental e tonéis de álcool, (v.4) ferramentas operacionais, (v.5) materiais e utensílios e (v.6) materiais elétricos (para manutenção de imóveis); e **(II)** manutenção da glosa de créditos relativamente a (i) gastos com brigadas de combate a incêndio, (ii) contencioso trabalhista, (iii) consumo de água e (iv) manutenção e conservação civil (item 6 do TVF), com efeitos infringentes. Vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que não acolhia os embargos.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Marcio Robson Costa, 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:

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, ao amparo do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do **Acórdão de Recurso Voluntário nº 3201-009.168**, de 27/08/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF.

A Embargante foi cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário em **27/07/2022**, de modo que, tendo apresentado os Embargos em **01/08/2022**, são eles tempestivos, uma vez que apresentados no prazo de 5 (cinco) dias da sua ciência, em conformidade com o que dispõe o § 1º do art. 65 do Anexo II do RICARF, combinado com o art. 5º, parágrafo único, do Decreto nº 70.235, de 1972.

(...)

Por fim, enfrentemos a terceira das apontadas omissões.

Com efeito, os itens referidos pela Embargante nos embargos constaram do recurso voluntário (em parágrafos diversos), mas não foram expressamente enfrentados no acórdão embargado. São eles:

- As despesas com aluguel de veículos, fretes na aquisição de matéria prima e entre estabelecimentos, gastos com Brigada de Combate a Incêndio; Contencioso Trabalhista Ind.; Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Oficina MEc/Manut./Automotiva (sic); Oficina Caldearia e Oficina Elétrica/Instrumenta, Serviços Prestados PJ, mão-de-obra de manutenção, Manutenção e Conservação Civil; Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; Oficina de Caldeiraria; Oficina Mec/ Manut. Automotiva, Oficinas Elétrica/Instrumenta e Tonéis de Álcool, Ferramentas Operacionais; Materiais e Utensílios e Materiais Elétricos, Consumo de Água, Ferramentas Operacionais e Materiais Elétricos.

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 às omissões:

a) dos custos incorridos com combustíveis empregados na lavoura canavieira e os utilizados no processo produtivo (tratados no voto, mas não na parte dispositiva do acórdão); e

b) das despesas com aluguel de veículos, fretes na aquisição de matéria prima e entre estabelecimentos, gastos com Brigada de Combate a Incêndio; Contencioso Trabalhista Ind.; Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Oficina MEc/Manut./Automotiva (sic); Oficina Caldearia e Oficina Elétrica/Instrumenta, Serviços Prestados PJ, mão-de-obra de manutenção, Manutenção e Conservação Civil; Manut. Elétrica/ Mec./Instr./Ref;. Oficina de Caldeiraria; Oficina Mec/ Manut. Automotiva, Oficinas Elétrica/Instrumenta e Tonéis de Álcool, Ferramentas Operacionais; Materiais e Utensílios e Materiais Elétricos, Consumo de Água, Ferramentas Operacionais e Materiais Elétricos.

Encaminhem-se os autos ao Conselheiro **Márcio Robson Costa**, para posterior indicação para a pauta de julgamento.

Os autos foram distribuídos para minha relatoria, de modo que sendo estes os fatos, passo ao julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Os Embargos de Declaração, 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 correção a ser feita. O Despacho de admissibilidade concluiu pelo acolhimento parcial dos embargos de declaração, apenas quanto às omissões, com a seguinte conclusão:

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 às omissões:

a) dos custos incorridos com combustíveis empregados na lavoura canavieira e os utilizados no processo produtivo (tratados no voto, mas não na parte dispositiva do acórdão); e

b) das despesas com aluguel de veículos, fretes na aquisição de matéria prima e entre estabelecimentos, gastos com Brigada de Combate a Incêndio; Contencioso Trabalhista Ind.; Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Oficina MEc/Manut./Automotiva (sic); Oficina Caldearia e Oficina Elétrica/Instrumenta, Serviços Prestados PJ, mão-de-obra de manutenção, Manutenção e Conservação Civil; Manut. Elétrica/ Mec./Instr./Ref;. Oficina de Caldeiraria; Oficina Mec/ Manut. Automotiva, Oficinas Elétrica/Instrumenta e Tonéis de Álcool, Ferramentas Operacionais; Materiais e Utensílios e Materiais Elétricos, Consumo de Água, Ferramentas Operacionais e Materiais Elétricos.

Na parte dispositiva do voto embargado restou consignado que:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, acordam em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa em relação gastos incorridos, nos seguintes termos: I.

Por unanimidade de votos, em relação a (1) transportes vinculados às suas atividades produtivas e de produtos para exportação; e (2) despesas com arrendamento agrícola. II. Por maioria de votos, em relação a transportes de mão-de-obra nas áreas agrícolas e despesas portuárias de armazenagem e de acondicionamento de mercadorias, inclusive vinculadas a exportação. Vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento.

Inicialmente importa consignar que considerando que o termo de verificação fiscal foi elaborado a luz das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, cabe mencionar a importância de analisar as despesas sob a ótica do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no festejado RESP n.º 1.221.170/PR¹.

O processo produtivo da Recorrente, foi descrito em laudo técnico apresentado no PAF n.º 13888.0006062005-71, também de minha relatoria, já julgado em outra oportunidade. No referido Laudo o engenheiro técnico assim descreveu a atividade da empresa:

Antes de uma análise direta de determinados materiais utilizados que mais se desgastam na atividade industrial, é de importância observar as condições em que empregados esses materiais, no contexto de uma indústria sucro-alcooleira, que apresenta situação extremamente peculiar, primordialmente nos seus aspectos de manutenção e conservação, através do processamento da matéria-prima até a obtenção do produto final.

Isto porque, trata-se de atividade industrial que se desenvolve diuturnamente, com um mínimo de paradas, durante aproximadamente de seis a sete meses por ano; que utiliza matéria-prima extremamente abrasiva, com folhas ricas em cristais de sílica, e também com elevado grau de impurezas como areia e outros materiais abrasivos; o que, de uma maneira geral, submete equipamentos, acessórios, peças e componentes mecânicos a um desgaste de alta intensidade e violência.

Por essa razão, nessa atividade, é condição técnica primordial, uma manutenção rigorosa e constante, tanto preventiva, na entre-safra, como corretiva, durante a própria safra, com reparações e substituições de peças, e muitas vezes de componentes inteiros.

Essa situação não apresenta similaridade usual com outros tipos de indústria devido ao esforço concentrado durante um determinado período, época em que a cana-de-açúcar está em condições adequadas para ser processada, e pelas características dessa matéria-prima, ou sejam, grandes volumes (milhares de toneladas) a serem industrializados com grande quantidade de impurezas a serem retiradas durante o processo.

A indústria sucro-alcooleira tem a particularidade de operar de forma sazonal, estritamente vinculada ao ciclo de maturação da cana-de-açúcar, período no qual a indústria tem que processar toda a cana disponível.

Todo o planejamento visa preparar a indústria para que no período mencionado possa operar com a máxima eficiência, isto é, com o mínimo de paradas possíveis, trabalhando em turnos ininterruptos.

A indústria será tão mais eficiente quanto menos paradas ocorrerem, e para isso é fundamental um planejamento de corte e transporte, na área agrícola, e no setor industrial a uma bem montada e operacionalizada fábrica.

¹ (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

A cana-de-açúcar é quase toda cortada manualmente e totalmente carregada nos caminhões por máquinas carregadeiras. Essa operação traz uma quantidade variável de terra, pedras e outras impurezas para dentro da fábrica, quantidade esta que pode chegar até 8% (oito por cento) do peso da cana processada.

A partir dessa introdução, passamos a seguir a considerar o processo industrial sob o aspecto mecânico e o intenso desgaste de alguns equipamentos, acessórios, peças e componentes mecânicos nos diversos setores em que empregados, e verificados ao longo de todo processo industrial produtivo em questão.

Essas considerações são relevantes para o julgamento da lide, que tem como norte o conceito de essencialidade e relevância já mencionado no precedente acima citado. Assim, passa-se à análise individualizada das glosas efetivadas, conforme despesas embargadas.

Sobre os combustíveis empregados na lavoura canavieira e os utilizados no processo produtivo, mencionados no item “a”, de fato há menção sobre a possibilidade de crédito no corpo do voto, mas não foi contemplada literalmente no dispositivo.

Para que não fique dúvidas sobre a decisão pelo provimento ao referido item, utilizando-me do acórdão n.º 3201-006.369, de relatoria do Ilustre Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, em processo análogo, assim ficou consignado:

Com relação aos custos incorridos com combustíveis empregados na lavoura canavieira e utilizados no processo produtivo, entendo que conferem o direito de crédito à Recorrente.

Neste sentido, comungo com o precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a seguir reproduzido:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS.
APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a lavoura canavieira incorridos com as oficinas, tais como: combustíveis, lubrificantes, consumo de água, materiais de manutenção e materiais elétricos nas oficinas de serviços de limpeza operativa, de serviços auxiliares, de serviços elétricos, de caldeiraria e de serviços mecânicos e automotivos para as máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar; materiais elétricos para emprego nas atividades:

balança de cana; destilaria de álcool; ensacamento de açúcar; fabricação de açúcar; fermentação; geração de energia (turbo gerador); geração de vapor (caldeiras); laboratório teor de sacarose; lavagens de cana/ residuais; mecanização industrial; preparo e moagem; recepção e armazenagem; transporte industrial; tratamento do caldo; captação de água; rede de restilo; refinaria granulada. (...)” (Processo nº 13888.001244/2005-36; Acórdão nº 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

De igual modo, considerando a peculiaridade das atividades da empresa, há direito ao crédito em relação ao gastos com combustíveis para o transporte de trabalhadores (mão-de-obra) e para fiscalização dos fundos agrícolas, por serem atividades necessárias e indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente.

Este é o entendimento que vem sendo adotado pelo CARF:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Exercício: 2010

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR)

(...)

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados.” (Processo n.º 10880.723861/2013-88; Acórdão n.º 3302-006.737; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 27/03/2019)

Ainda, do decidido no processo n.º 10880.733462/2011-63 (Acórdão n.º 3302-005.844, sessão de 25/09/2018) tem-se que fora reconhecido o direito ao crédito sobre “Combustíveis e lubrificantes utilizados em transporte de insumos, máquinas, transporte de trabalhadores dentro da unidade fabril.”

Em relação ao transporte da produção para a exportação diz a Recorrente que não há diferença entre o transporte na aquisição de insumos, na colocação do produto acabado no estabelecimento vendedor ou na remessa para exportação, pois são gastos inerentes a produção e que o ciclo de produção somente se encerra quando o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa, o que abrange o transporte do produto para exportação.

Procede o argumento recursal. Para tanto, transcrevo o entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. DIREITO AO CRÉDITO.

Para fins de constituição de crédito da COFINS pela sistemática não cumulativa, deve-se analisar se determinado bem ou serviço prestado caracteriza-se como insumo. Para tanto, torna-se imperativo verificar a sua pertinência e essencialidade ao processo produtivo e atividade do sujeito passivo.

O que, por conseguinte, no caso vertente, resta concluir pela possibilidade de o sujeito passivo constituir créditos da Cofins não cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos da empresa no transporte de matéria prima dos frigoríficos para a indústria e desta, após a

industrialização para seus compradores e portos onde serão exportados, por serem tais serviços de transporte essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e exportação.” (Processo n.º 16366.000604/2006-41; Acórdão n.º 9303-004.623; Relatora Conselheira Tatiana Midori Miyayama; sessão de 26/01/2017)

Diante do exposto voto por dar provimento ao recurso no tópico para reverter as glosas sobre combustíveis no transporte de trabalhadores (mão-de-obra) dentro das lavouras e da unidade fabril e os incorridos na fase comercial.

Sendo assim, acolho a omissão para fazer constar no dispositivo o provimento em relação aos combustíveis empregados na lavoura canavieira e os utilizados no processo produtivo.

Sobre o item “b”, foram arguidas omissão com relação a diversos itens que são empregados em diferentes setores da Empresa Recorrente, assim passo a dispor da seguinte forma:

Despesa - das despesas com aluguel de veículos

Sobre essa despesa constou no TVF:

7. Na composição da linha 6 (Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica), foram excluídas as despesas escrituradas na conta 6103212118 — *Aluguel Projeto Social*, pois somente as despesas vinculadas às atividades da empresa podem compor a base de cálculo do crédito (cf. art. 66, **11**, “b” da IN SRF 247/02). Também foram excluídas as despesas com *Aluguéis de Veículos* (6103212112), pois somente o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos geram direito a crédito.

O recorrente defendeu no Recurso voluntário que:

No tocante ao aluguel de veículos, tem-se que o mesmo configura legítimo insumo, uma vez utilizado para verificação da plantação, análise, pulverização e até fertilização por aspersão. Portanto, totalmente vinculado com o processo produtivo, havendo, inclusive, previsão expressa no inciso IV, do artigo 30, da Lei n.º 10.833/03 acerca do direito a crédito sobre aluguéis de máquinas, equipamentos, prédios utilizados na atividade da empresa.

Sobre essa despesa o julgador foi omissivo e por essa razão passo a decidir que, adotando como razão de decidir o mesmo entendimento que tive ao acompanhar o Ilustre relator Hélcio Lafetá Reis, no acórdão 3201-008.741, em Sessão realizada em 24/06/2021, onde em semelhança, julgamos a despesa com “aluguel de veículos comprovadamente utilizados nas atividades da pessoa jurídica”.

Nesse sentido, reproduzo excerto do voto condutor:

O Recorrente se contrapõe aduzindo que a glosa relativa às despesas com aluguel de veículos deve ser revertida, pois **o veículo alugado nada mais é que uma máquina ou equipamento utilizado na atividade da empresa.**

De acordo com o Dicionário Novo Aurélio (Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1999, p. 1279), dentre os significados do vocábulo “máquina”, encontram-se os seguintes: (...) “3. Veículo locomotor (...) 10. *Bras. SP GO* Automóvel”.

Segundo a Wikipédia, “**veículo** (do latim *vehiculum*) é uma máquina que transporta pessoas ou carga”, abrangendo, além dos automóveis, os caminhões, que vêm a ser o elemento ora analisado.

Nesse sentido, havendo autorização legal ao desconto de crédito em relação ao **aluguel de máquinas utilizadas nas atividades da empresa**, não se restringindo, portanto, à

utilização no parque produtor ou fabril (produção), devem-se reverter as glosas relativas a aluguel de veículos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

Entendo, portanto, que cabe o creditamento das despesas com locação dos veículos utilizados nas atividades da empresa, devendo ser sanada a omissão sobre esse ponto.

Despesas - fretes na aquisição de matéria prima e entre estabelecimentos

Não há glosa no TVF sobre frete na aquisição de matéria prima, consta no TVF apenas frete na operação de venda (item 6.1), de modo que não irei tratar sobre essa despesa.

Com relação ao frete entre estabelecimento tenho entendido pela possibilidade de tomada de crédito, conforme já expus no acórdão n.º **3201-009.523**, de minha relatoria, na ocasião o colegiado, em outra formação, decidiu por maioria a possibilidade de crédito para frete de insumos acabados entre estabelecimentos, veja-se:

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS E EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos em elaboração e acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, seja pelo inciso IX do Art. 3º, seja pelo conceito contemporâneo de insumo, quando tais movimentações de mercadorias, sendo de relevância importância, atenderem as necessidades logísticas do contribuinte.

COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES E EXCLUSÕES.

É permitida a dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, os dispêndios decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, quando da sua comercialização, na proporção do que efetivamente foi pago ao associado.

Diante do exposto, revento a glosa das despesas com frete de açúcar (produto acabado para empacotamento) entre as filiais da empresa.

Quanto aos demais itens listados abaixo, observo que há repetição por parte do contribuinte, e como não houve expressa menção no voto, irei descrevê-los, junto com o item relacionado no TIF, que trata da glosa pela fiscalização para em seguida decidir, usando como parâmetro o voto proferido no PAF n.º 13888.0006062005-71, no qual utilizei o acórdão n.º **3201-006.368**, que adoto como razões de decidir.

Despesas - Setor industrial: Brigada de Combate a Incêndio; Contencioso Trabalhista Ind.; Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Oficina MEc/Manut./Automotiva (sic); Oficina Calderaria e Oficina Elétrica/Instrumenta. **(item 6 do TVF)**

Despesas - Setor Industrial: Manutenção e Conservação Civil; Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; Oficina de Caldeiraria; Oficina Mec/ Manut. Automotiva, Oficinas Elétrica/Instrumenta e Tonéis de Álcool, Ferramentas Operacionais; Materiais e Utensílios e Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis), - **Setor agrícola:** Consumo de Água, Ferramentas Operacionais e Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis). **(5 e 5.1 TVF)**

Assim restou decidido no acórdão n.º 3201-006.368, utilizado como razões de decidir no PAF n.º 13888.0006062005-71:

Como já mencionado, a decisão recorrida adotou como fundamento o entendimento restritivo contido no art. 8º, §4º da IN 404/2004 e no §5º do art. 66 da IN 247/2002.

Denota-se que a Recorrente exerce atividade industrial com vistas a produção de açúcar e álcool.

Com relação as glosas efetivadas em despesas incorridas no chamado Setor Agrícola: Consumo de Água (não se refere à irrigação); Ferramentas Operacionais; Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis) e Materiais e Utensílios, ante a ausência de prova por parte da Recorrente, não há como acolher o pleito recursal.

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.

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

Sobre a necessidade de o contribuinte provar ou demonstrar que os insumos ou os serviços são aplicados em etapas essenciais de sua atividade, esta Turma, por unanimidade de votos, em contemporâneas decisões, assim deliberou:

“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 enquadram no conceito de insumos previsto nos

dispositivos do art. 3º da Lei nº 10.8333/2003, 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 nº 10314.720210/2017-94; Acórdão nº 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 31/12/2012PIS

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 nº 19311.720352/2014-11; Acórdão nº 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 nº 11080.015203/2007-59; Acórdão nº 3301-004.982; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 27/07/2018)

Em processo de minha relatoria:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PROVA

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 10280.900248/2014-31; Acórdão n.º 3201-004.480; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 28/11/2018)

A decisão recorrida com acerto pontua:

“Ocorre que nenhum dos itens acima citados são serviços ou peças de manutenção de máquinas ou equipamentos da produção ou da prestação de serviço da interessada. Tratam de despesas administrativas que não geram direito a crédito de não cumulatividade.”

No que se refere às glosas do Setor Industrial, com (i) Limpeza Operativa; (ii) Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; (iii) Oficina Caldeiraria; Oficina Mec/Manut/Automotiva; (iv) Oficinas Elétrica/Instrumenta; (v) Tonéis de Álcool; (vi) Ferramentas Operacionais e (vii) Materiais e Utensílios e Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis), tem razão a Recorrente.

Especificamente em relação aos gastos incorridos com “*Brigada Combate a Incêndio*”, ante a ausência de maior detalhamento do que seriam tais dispêndios, não há como se conferir o direito ao créditos das contribuições.

Por sua vez, despesas com o conserto, manutenção, oficinas e a reposição de peças são considerados como insumos indispensáveis ao processo produtivo, devido ao fato de que sem o maquinário e o ferramental adequado e em condições de uso e produtividade não há como se produzir um bem ou produto.

Neste sentido, as seguintes decisões:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da

empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

São itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte em referência os combustíveis (óleo diesel e gás GLP) utilizados na movimentação de matéria-prima; e os bens adquiridos para manutenção de máquinas e equipamentos.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária." (Processo nº 16403.000128/2007-55; Acórdão nº 9303-009.681; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 16/10/2019)

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

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

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem necessárias à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS. GRAXAS. FERRAMENTAS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de bens e serviços de manutenção e limpeza de equipamentos e máquinas, dentre os quais a graxa, desde que comprovadamente utilizados no ambiente de produção, observados os demais requisitos da lei. Quanto às ferramentas utilizadas no processo produtivo, caso elas não se constituam em bens do ativo imobilizado, passíveis de creditamento via depreciação, e considerados os demais requisitos legais, elas também ensejam a geração de créditos da contribuição. (Processo nº 10410.903694/2012-11; Acórdão nº 3201-006.059; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 23/10/2019) (grifo nosso)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa

medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem./cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas." (grifo nosso) (Processo 10410.723727/2011-51; Acórdão 9303-004.918; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas; sessão de 10/04/2017) (destaque nosso)

Diante do exposto, no tópico, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter a glosa em relação as despesas incorridas no setor industrial com: (i) Limpeza Operativa; (ii) Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; (iii) Oficina Caldeiraria; Oficina Mec/Manut/Automotiva; (iv) Oficinas Elétrica/Instrumenta e Tonéis de Álcool; (v) Ferramentas Operacionais; (vi) Materiais e Utensílios e (vii) Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis).

(...)

- Das despesas com serviços que não correspondem ao conceito de insumo (iem 6 do TIF)

Do Termo de Informação Fiscal, constam glosas referentes a despesas com serviços que na ótica da Fiscalização não se enquadram no conceito de insumos.

A questão foi posta nos seguintes termos:

“6. Na composição da linha 3 (Serviços Utilizados como Insumos), foram excluídos os centros de custo não diretamente relacionados à produção e que, portanto, contêm valores de serviços contabilizados que não se enquadram no conceito de insumo, ou seja, de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produto destinado à venda (cf. art. 8º, § 4º, I, "b" da IN SRF 404/04). Assim, somente os serviços prestados diretamente na produção ou fabricação do produto, e até a sua embalagem, podem ser considerados insumos.

Setor Industrial: *Brigada Combate a Incêndio; Contencioso Trabalhista Ind .; Controle e Garantia da Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Oficina Mec./Manut./Automotiva; Oficinas Elétricas/Instrumenta e Programa Formação Profissional.*”

A decisão recorrida além de manter os termos do TIF, destacou que não podem ser considerados insumos os serviços de mecanização industrial e transporte de resíduos industriais (vinhaça).

Assiste parcial razão ao recurso.

Com exceção das despesas incorridas com **contencioso trabalhista e programa de formação profissional**, as demais, se enquadram como insumos na atividade produtiva da empresa recorrente.

O CARF possui precedentes nos sentidos de que as despesas incorridas com inspeção, análises e certificados para garantia de controle e qualidade ligados ao processo produtivo são insumos e geram o direito ao crédito. Neste sentido:

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR)

SERVIÇOS LABORATORIAIS, CUSTOS RELACIONADOS COM O SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL E ANÁLISE MICROBIOLÓGICA RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS.

Os serviços laboratoriais por meio dos quais se aferem aspectos ligados ao processo produtivo revelam-se essenciais ao processo industrial razão pela qual deve ser revertida a glosa para que seja concedido o crédito a elas referentes.” (Processo nº 10880.941540/2012-82; Acórdão nº 3302-007.032; Relator Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho; sessão de 22/05/2019)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS. SERVIÇOS. CONCEITO DE INSUMO.

Sendo o Recorrente uma indústria atuante nos ramos de criação, beneficiamento, abate, fabricação e comercialização de produtos agropecuários destinados à alimentação humana, os custos com os serviços de Laboratório e de Análise Microbiológica atendem aos critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR. (...)” (Processo nº 10880.941536/2012-14; Acórdão nº 3401-006.055; Relator Conselheiro Lazaro Antônio Souza Soares; sessão de 23/04/2019)

O conserto, manutenção e a reposição de peças são considerados como insumos indispensáveis ao processo produtivo, devido ao fato de que sem o maquinário e o ferramental adequado e em condições de uso e produtividade não há como se produzir um bem ou produto.

Vejamos o que tem decidido o CARF sobre a matéria:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

Nestes termos voto por dar parcial provimento para reverter as glosas em relação as despesas incorridas com (i) controle e garantia da qualidade; (ii) oficina mec./manut./automotiva; (iii) oficinas elétricas/instrumenta; (iv) serviços de mecanização industrial e (v) transporte e resíduos industriais (vinhaça), desde que pagas a pessoas jurídicas.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas." (grifo nosso) (Processo 10410.723727/2011-51; Acórdão 9303-004.918; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 10/04/2017) (destaque nosso)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

Por decisão plenária do STF, não incide as contribuições para o PIS e a Cofins na cessão de créditos de ICMS para terceiros.

CRÉDITO. DESPESA. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS.

Atendidas as demais condições, as despesas realizadas com manutenção de máquinas e equipamentos, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, geram direito a crédito do PIS não-cumulativo.

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR NEGADO." (Processo 13052.000441/2003-07; Acórdão 9303-002.801; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 23/01/2014) (destaque nosso)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.“

Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado. No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação.

EMPRESA DE CELULOSE. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Tratando-se de uma empresa produtora de celulose, foram reconhecidos créditos com relação aos seguintes insumos:

- 1- Serviços Silviculturais;
- 2- Serviços Florestais Produção;
- 3- Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:
 - 3.1- Manutenção de Vias Permanentes;
 - 3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estradas;
 - 3.3- Serviço de Pesquisa/Desenvolvimento/Planejamento/Controle Florestal.
- 4- Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose;

5- Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;

6- Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Recurso Especial do Procurador Negado" (Processo 10247.000002/2006-23; Acórdão 9303-003.069; Relator Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda; sessão de 13/08/2014) (destaque nosso)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO.

1. No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, enquadram-se na definição de insumo tanto a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem, que integram o produto final, quanto aqueles bens ou serviços aplicados ou consumidos no curso do processo de produção ou fabricação, mas que não se agregam ao bem produzido ou fabricado.

2. Também são considerados insumos de produção ou fabricação os bens ou serviços previamente incorporados aos bens ou serviços diretamente aplicados no processo de produção ou fabricação, desde que estes bens ou serviços propiciem direito a créditos da referida contribuição.

INSUMOS DE PRODUÇÃO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO APLICADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. MOMENTO DE REGISTRO DO CRÉDITO.

As partes e peças de reposição empregadas na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda são consideradas insumos para fins de desconto de créditos da Cofins e o registro/apuração do crédito deve ser feito no mês da aquisição dos bens." (Processo 13656.721196/2012-59; Acórdão 3302-004.156; Relator Conselheiro Domingos de Sá Filho; sessão de 22/05/2017) (destaque nosso)

Com relação aos serviços de mecanização industrial e transporte de resíduos industriais, também, são gastos que atendem aos critérios de essencialidade e relevância no processo produtivo. Neste sentido tem decidido o CARF:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

(...)

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 (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.” (Processo nº 10880.653302/2016-46; Acórdão nº 3201-004.221; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/09/2018)

Do resultado do julgamento, constou expressamente que os dispêndios com mecanização geram direito ao crédito. Vejamos:

“E, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: I - Por unanimidade de votos: a) reverter todas as glosas de créditos decorrentes dos gastos sobre os seguintes itens: (1) embalagens de transporte ("big-bag"); (2) serviços de mecanização agrícola (preparação do solo, plantio, cultivo, adubação, pulverização de inseticidas e colheita mecanizada da cana de açúcar); (3) materiais diversos aplicados na lavoura de cana; (4) serviços de transporte da cana colhida nas lavouras do contribuinte até a usina de açúcar e álcool; (...)(8) gastos com o tratamento de água, de resíduos e análises laboratoriais;”

No mesmo sentido:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Exercício: 2010

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR)

(...)

SERVIÇO DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS. PRODUÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL.

O tratamento de resíduos é necessário para evitar danos ambientais decorrentes da colheita e da etapa industrial de produção de cana-de-açúcar e álcool.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL E LIMPEZA OPERATIVA.

Os serviços de manutenção agrícola e industrial, bem como aquilo que é denominado por "limpeza operativa" inclusive e especialmente realizados nas balanças de cana revelam-se essenciais à fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam mantidos os créditos.” (Processo nº 10880.723861/2013-88; Acórdão nº 3302-006.737; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 27/03/2019)

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

(...)

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. (...)” (Processo n.º 10880.723546/2015-12; Acórdão n.º 3402-004.759; Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 25/10/2017)

Com relação a despesa de Manutenção e Conservação Civil; não logrou êxito a Recorrente em fazer prova do seu direito.

A Recorrente limitou-se em alegar que:

“quanto a estes itens, pecou o fisco, pois, são manutenções indispensáveis a produção do produto final, são insumos utilizados na fabricação do produto.

Como toda a empresa do setor sucroalcooleiro, sua atividade é sazonal, e é indispensável a manutenção de máquinas e equipamentos que serão utilizados na fabricação do produto. Portanto, indubitável que fazem parte do processo produtivo da empresa, e merecem ser considerados como insumos.

Assim, a argumentação é genérica sem indicativo de provas concretas, razão pela qual é de se negar provimento ao recurso no item.

Despesas – Setor industrial: Serviços Prestados PJ, mão-de-obra de manutenção (item 6.4 do TVF).

A razão da glosa descrita no TVF foi:

TVF: 6.4. As despesas escrituradas nas contas *Mão-de-Obra Contratada (6101141401)*, *Mão-de-obra Manutenção — PJ (6101141405)*, *Serviços Prestados — PJ (6101141413)* e *Mão-de-Obra Manutenção PJ (6101141414)*, também não podem compor a base de cálculo dos créditos, porque são despesas comerciais com vendas (como carga e descarga do produto já pronto e serviços de publicidade e promoção), e, portanto, não são serviços aplicados ou consumidos na fase de fabricação ou produção do produto destinado à venda.

A recorrente alegou que:

No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Por exemplo, destaca-se a mão de obra de pessoas jurídicas para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante para a preparação do solo, dentre outros.

Sobre essa despesa ainda utilizando-me do acórdão n.º 3201-006.368 apenas os itens especificados pela recorrente são passíveis de crédito, quais sejam, manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça), conforme já constou na citação acima.

Conclusão:

Diante do exposto, voto por conhecer dos Embargos de Declaração para sanar as omissões do acórdão embargado e fazer constar que:

(I) Reverso a glosa sobre despesa com:

- a) combustíveis empregados na lavoura canavieira, e os utilizados no processo produtivo, sem efeitos infringentes.
- b) locação dos veículos utilizados nas atividade da empresa, com efeitos infringentes;
- c) frete de açúcar (produto acabado para empacotamento) entre as filiais da empresa, com efeitos infringentes.
- d) incorridas no setor industrial no **item 6 do TVF**, sem efeitos infringentes, abrangendo (i) controle e garantia da qualidade; (ii) oficina mec./manut./automotiva; (iii) oficinas elétricas/instrumenta e (iv) serviços de mecanização industrial e (v) transporte e resíduos industriais (vinhaça), desde que pagas a pessoas jurídicas.
- e) incorridas no setor industrial nos **itens 5 e 5.1 TVF**, sem efeitos infringentes, abrangendo: (i) Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; (ii) Oficina Caldeiraria; Oficina Mec/Manut/Automotiva; (iii) Oficinas Elétrica/Instrumenta e Tonéis de Álcool; (iv) Ferramentas Operacionais; (v) Materiais e Utensílios e (vi) Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis); e

(II) Mantenho a glosa de créditos relativamente a: (i) gastos com brigadas de combate a incêndio, (ii) contencioso trabalhista, (iii) consumo de água e (iv) manutenção e conservação civil (item 6 do TVF), com efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa