



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.002437/2004-23
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-010.769 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2023
Embargante USINA DA BARRA S/A ACUCAR E ALCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004

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 ALCOOL. 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, sem efeitos infringentes, 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, **(ii)** despesas incorridas no setor industrial com: (ii.1) manut. elétrica/mec./instr./ref.; (ii.2) oficina caldeiraria; oficina mec/manut/automotiva; (ii.3) oficinas elétrica/instrumental e tonéis de álcool; (ii.4) ferramentas operacionais; (ii.5) materiais e utensílios, (ii.6) materiais elétricos (para manutenção de imóveis) e **(iii)** despesas com serviços de controle e garantia da qualidade; e **(II)** manutenção da glosa relativamente a: **(i)** gastos com brigadas de combate a incêndio, **(ii)** contencioso trabalhista, **(iii)** consumo de água, **(iv)** programa de formação profissional, **(v)** manutenção e conservação civil e **(vi)** serviços de mão-de-obra. 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 Josefovich 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:

Alega a Embargante que o acórdão recorrido incorreu em **omissão e contradição**, a saber:

- O acórdão ora embargado que a ora Embargante supostamente teria suscitado a nulidade do acórdão da DRJ, o que, contudo, sequer foi alegado em sede de Recurso Voluntário, evidenciando a patente contradição do presente acórdão.

- As glosas relativas às (i) custos incorridos com combustíveis empregados na lavoura canavieira e utilizados no processo produtivo; (ii) arrendamento agrícola; e (iii) todas as despesas incorridas com a exportação, inclusive de estadia, foram devidamente revertidas, mas não constaram do acórdão.

- A C. Turma incorreu em omissão ao não analisar todos os fundamentos suscitados pela ora Embargante, mais especificamente, sobre as despesas com: despesas com aluguel de veículos, Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; Oficina 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, Brigada de Combate a Incêndio; Contencioso Trabalhista Ind.; Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Oficina Mec/Manut./Automotiva; Oficinas Elétricas/Instrumenta e Programa de Formação Profissional e Tonéis de Álcool, Serviços de Mão-de-Obra (tais como: serviços de demonstradoras, serviços de repositoras, serviços para o lançamento de produtos e prestação de serviços de logística na exportação, carga e descarga de produto já pronto), que foram devidamente combatidas pela ora Embargante.

(...)

Do cotejo entre os termos em que redigido o acórdão e os tópicos acima reproduzidos do voto proferido pelo Relator, percebe-se que **apenas as reversões das glosas dos custos incorridos com combustíveis empregados na lavoura canavieira e dos utilizados no processo produtivo não foram devidamente registradas na parte dispositiva do acórdão embargado**. Já as reversões das glosas com o arrendamento agrícola e com as despesas incorridas com a exportação foram expressamente contempladas, não havendo aqui que se falar em omissão.

Por fim, enfrentemos a terceira das questões apontadas nos embargos.

Com efeito, os itens referidos pela Embargante à fl. 273 dos embargos constaram do recurso voluntário (em parágrafos diversos), mas não foram expressamente enfrentados no acórdão embargado. São eles:

- As despesas com aluguel de veículos, Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; Oficina 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, Brigada de Combate a Incêndio; Contencioso Trabalhista Ind.; Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Oficina Mec/Manut./Automotiva; Oficinas Elétricas/Instrumenta e Programa de Formação Profissional e Tonéis de Álcool, Serviços de Mão-de-Obra (tais como: serviços de demonstradoras, serviços de repositoras, serviços para o lançamento de produtos e prestação de serviços de logística na exportação, carga e descarga de produto já pronto), que foram devidamente combatidas pela ora Embargante.

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, Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; Oficina 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, Brigada de Combate a Incêndio; Contencioso Trabalhista Ind.; Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Oficina Mec/Manut./Automotiva; Oficinas Elétricas/Instrumenta e Programa de Formação Profissional e Tonéis de Álcool, Serviços de Mão-de-Obra (tais como: serviços de demonstradoras, serviços de repositoras, serviços para o lançamento de produtos e prestação de serviços de logística na exportação, carga e descarga de produto já pronto).

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, Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; Oficina 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, Brigada de Combate a Incêndio; Contencioso Trabalhista Ind.; Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Oficina Mec/Manut./Automotiva; Oficinas Elétricas/Instrumenta e Programa de Formação Profissional e Tonéis de Álcool, Serviços de Mão-de-Obra (tais como: serviços de demonstradoras, serviços de repositoras, serviços para o lançamento de produtos e prestação de serviços de logística na exportação, carga e descarga de produto já pronto).

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 cumpre observar 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 nº 1.221.170/PR¹.

O processo produtivo da Recorrente, foi descrito em laudo técnico apresentado no PAF nº 13888.000606/2005-71, 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.

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.

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.

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 CAREF:

“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)

(...)

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 nº 10880.723861/2013-88; Acórdão nº 3302-006.737; Relator Conselheiro Raphael Madeira Abad; sessão de 27/03/2019)

Ainda, do decidido no processo nº 10880.733462/2011-63 (Acórdão nº 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 nº 16366.000604/2006-41; Acórdão nº 9303-004.623; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; 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:

b) das despesas com aluguel de veículos – Não consta no Termo de Verificação Fiscal glosa sobre esse tipo de despesa, bem como não houve Recurso tratando da matéria que aparece como novidade apenas nos Embargos Declaratórios.

Nesse sentido não assiste razão ao embargante.

Quanto aos demais itens listados, observo que há rubricas repetidas por parte do contribuinte nos embargos, e como não houve expressa menção no voto, irei descrevê-los, junto com o motivo da glosa pela fiscalização para em seguida decidir, usando como parâmetro o voto proferido no PAF n.º 13888.000606/2005-71 de minha relatoria, julgado na mesma sessão deste PAF, em citação ao Acórdão nº **3201-006.368** – Relator Leonardo Vinicius Toledo de Andrade:

Das despesas com bens que não correspondem ao conceito de insumo (itens 5 e 5.1 do TIF)

No tópico, pelo contido no Termo de Informação Fiscal, a glosa foi pontuada nos seguintes termos:

“5. Na composição da linha 2 do DAFON (Bens Utilizados como Insumos), inicialmente foram excluídos os centros de custos, a seguir identificados, não diretamente relacionados à produção e que, portanto, contêm valores contabilizados que não se enquadram no conceito de insumo, ou seja, de bens utilizados na fabricação ou produção de produtos destinados à venda, como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, ou de outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de

propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado (cf art. 8º, § 4º, 1, "a" da IN SRF 404/04). Assim, despesas indiretas (como as de oficinas mecânicas) ou com o produto já pronto (como as de armazenagem, excetuadas as despesas com materiais de embalagem alocadas neste centro de custo), não podem ser consideradas insumos.

Setor Industrial: Brigada de Combate a Incêndio; Limpeza Operativa; Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; Oficina Caldeiraria; Oficina Mec/Manut/Automotiva; Oficinas Elétrica/Instrumenta e Toneis de Álcool.

5.1. Ainda na composição da linha 2. também foram excluídos os bens contabilizados em contas de despesas, a seguir identificadas, que não se enquadram no conceito de insumo:

Setor Industrial: Ferramentas Operacionais; Materiais e Utensílios e Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis).

Setor Agrícola: Consumo de Água (não se refere à irrigação); Ferramentas Operacionais; Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis) e Materiais e Utensílios."

É de se compreender que assiste parcial razão ao pleito recursal.

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 constituíam 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 nº 10783.914097/2011-94; Acórdão nº 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 nº 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 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 nº 10280.900248/2014-31; Acórdão nº 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 aos 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 nº 10.637/2002 e da Lei nº 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 nº 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 Pôssas; 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) 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).

Em relação as rubricas: Contencioso Trabalhista Ind.; Programa de Formação Profissional; Controle e Garantia de Qualidade; Manutenção e Conservação Civil; Assim constou no TIF:

"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 no sentido 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 Rosenberg 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.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇÚCAR 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)

Com relação aos dispêndios com **Manutenção e Conservação Civil** não logrou êxito a recorrente em fazer prova do seu direito.

A decisão recorrida negou o direito nos seguintes termos:

“Benfeitoria em imóveis.

O interessado alega que as despesas com materiais utilizados em acabamento realizados em imóveis da empresa (**manutenção e conservação civil**, materiais elétricos e de construção), se enquadram na permissão do art. 3º, VII da lei nº 10.637/02.

A glosa foi discriminada no item 5 do TIF, fls. 67, onde expressamente se constou que os centros de custo relacionados, entre eles Manutenção e Construção Civil, não estão diretamente relacionados à produção e, portanto, não se enquadram no conceito de insumo.

A simples alegação, sem a apresentação de provas, não tem o condão de elidir o verificado na ação fiscal e, portanto, correta a glosa.

Limitou-se a Recorrente em sua peça recursal a dizer em uma única frase:

“(…) ora são serviços sem os quais a atividade industrial não pode ser realizada (como os serviços de manutenção automotiva, de Manutenção e Conservação Civil e os realizados nos tonéis de álcool)” **(e-fls. 228)**

Assim, ante a ausência de provas concretas é de se negar provimento ao recurso no item. Nestes termos voto por dar parcial provimento para reverter as glosas em relação as despesas incorridas com (i) **controle e garantia da qualidade**; (...)

Reproduzido os destaques acima, com exceção das despesas incorridas com **Contencioso Trabalhista, Programa de Formação Profissional e Manutenção e Conservação Civil, o Controle e Garantia da Qualidade** se enquadra como insumo na atividade produtiva da empresa recorrente.

Entendo que das despesas incorridas com contencioso trabalhista e programa de formação profissional não se amoldam ao contemporâneo conceito de insumo, razão pela qual ratifico o posicionamento proferido no PAF n.º 13888.000606/2005-71 de minha relatoria e por essa razão mantenho a glosa realizada pela fiscalização.

Em relação aos Serviços de Mão-de-Obra (tais como: serviços de demonstradoras, serviços de repositoras, serviços para o lançamento de produtos e prestação de serviços de logística na exportação, carga e descarga de produto já pronto). Essas despesas foram glosadas sob os seguintes argumentos:

- Das despesas com serviços de mão-de-obra (itens 6.3 e 6.4 do TIF)

A Fiscalização explicita o tema no Termo de Informação Fiscal, *in verbis*:

“6.3. Também foram excluídas da linha 3 as despesas escrituradas na conta *Serviços Prestados - PJ (6101141407)*, que não se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumo, pois se referem a **despesas comerciais com vendas, tais como: serviços de demonstradoras, serviços de repositoras, serviços para o lançamento do produto e serviços de intermediação** (fls. 30 - item 1).

6.4. As despesas escrituradas nas contas *Mão-de-Obra Contratada (6101141401)*, *Mão-de-obra Manutenção - PJ (6101141405)* e *Serviços Prestados - PJ (6101141413)*, 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, portanto, não são serviços aplicados ou consumidos na fase de fabricação ou produção do produto destinado à venda.”

Esses itens “6.3 e 6.4” também foram apreciados no PAF n.º 13888.000606/2005-71, em citação ao Acórdão nº **3201-006.368** já mencionado acima, no qual assim foi decidido:

Com relação a glosa encartada nos itens “6.3 e 6.4” o recurso é genérico, não ataca com profundidade nem a glosa nem a decisão recorrida, faltando-lhe, portanto, dialeticidade. Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

O Recorrente deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, seus pontos de discordância e as razões e provas que possui.

Neste sentido decide o CARF:

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2010

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não impugnada e a impugnada de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida por este Colegiado.

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.” (Processo nº 10945.900581/2014-89; Acórdão nº 3401-006.913; Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto; sessão de 25/09/2019)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL”

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA.. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos. Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.” (Processo nº 14090.000058/2008-61; Acórdão nº 3003-000.417; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 13/08/2019)

Nesse sentido, a recorrente alega apenas que tratam-se de serviços essenciais e relevantes, sem especificar de forma detalhada, razão pela qual mantenho as glosas.

Conclusão:

Sendo assim, acolho parcialmente os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes para sanar a omissão, e:

(I) fazer constar no dispositivo o provimento em relação aos itens abaixo:

a) Custos incorridos com combustíveis empregados na lavoura canavieira e utilizados no processo produtivo;

b) despesas incorridas no setor industrial com: (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);

c) despesas com serviços: controle e garantia da qualidade.

(II) Manutenção da glosa relativamente a:

a) gastos com brigadas de combate a incêndio; b) contencioso trabalhista; c) consumo de água; d) programa de formação profissional; e) manutenção e conservação civil e f) serviços de mão-de-obra.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa