



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



**Processo n°** 13888.002820/2004-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** **3201-007.258 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de setembro de 2020  
**Recorrente** USINA DA BARRA S/A ACUCAR E ALCOOL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

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.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. MANUTENÇÃO INDUSTRIAL. PREVENÇÃO.

Os gastos incorridos com manutenção industrial e de prevenção, revelam-se essenciais à industrialização do açúcar e do álcool, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam mantidos os créditos.

COFINS. 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.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS E PRODUTOS ACABADOS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados.

No caso concreto, faz jus o contribuinte aos créditos da COFINS não-cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos, 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.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural/agrícola de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos das contribuições.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não impugnada e a impugnada de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

DIALETICIDADE. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, revertendo-se as glosas nos seguintes termos. I. Por unanimidade de votos, em relação a: (i) despesas incorridas no setor industrial com: (a) Limpeza Operativa; (b) Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; (c) Oficina Caldeiraria; Oficina Mec/Manut/Automotiva; (d) Oficinas Elétrica/Instrumentae Tonéis de Álcool; (e) Ferramentas Operacionais; (f) Materiais e Utensílios; (ii) combustíveis no transporte de trabalhadores (mão-de-obra) dentro das lavouras e da unidade fabril; (iii) despesas com serviços relacionados (a) ao controle e garantia da qualidade; (b) à oficina mec./manut./automotiva; (c) às oficinas elétricas/instrumenta; (d) aos serviços de mecanização industrial e (e) ao transporte e resíduos industriais (vinhaça), desde que pagos a pessoas jurídicas; e (iv) despesas com arrendamento agrícola. II. Por maioria de votos, em relação a (a) Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis), (b) combustíveis no transporte incorridos na fase comercial (exportação) e (c) despesas portuárias e de estadia. Vencida no tópico a conselheira Mara Cristina Sifuentes.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis, Laercio Cruz Uliana Junior, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Mara Cristina Sifuentes.

## Relatório

Replico o relatório utilizado pela DRJ para retratar os fatos.

Trata o, presente processo de Declaração de Compensação no valor de RS 1.816.835,91 utilizando créditos da contribuição para a Cofins não-cumulativa do mês de 07/2004, apurados sobre custos, despesas, e encargos vinculados às operações de exportação, nos termos do art. § 1, do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003.

#### **Termo de Verificação Fiscal – TIF – fl. 84**

Verificação fiscal junto ao interessado apurou irregularidades na formação do crédito objeto do presente processo, pelo que transcrevo a parte da TIF, referente à análise efetuada:

*5. Na composição da linha 2 do DACON (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. 8, §4º, I, "a", da IN SRF 404/04). Assim, despesas indiretas (como as de oficinas mecânicas) ou com: o produto já pronto (como as de armazenagem), não podem ser consideradas insumos.*

**Setor Industrial: 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.**

*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).**

*5.2: As despesas com **combustíveis** de veículos do setor industrial foram excluídas porque não se referem a veículos que transportam insumos.*

*5.3. As despesas com **combustíveis** e **lubrificantes pertencentes** ao grupo contábil de despesas comerciais com vendas (6101) foram excluídas porque não se enquadram no conceito de bens utilizados como insumo.*

*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. 8, § 4º, I; "b" da IN SRF.404/04). Assim,*

*somente os serviços prestados **diretamente** na produção ou fabricação do produto, até a sua embalagem, podem ser considerados insumos:*

**Setor Industrial; 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.**

*6.1. 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 insumos, pois se referem a despesas comerciais com vendas, tais como: serviços de demonstradoras, serviços de repositoras, serviços para o lançamento de produtos e prestação de serviços de logística na exportação (fls. 35 – item 1) Tampouco estes gastos podem ser considerados como de fretes e armazenagem nas operações de venda.*

*6.2 As despesas escrituradas nas contas **Mão-de-Obra Contratada (6101141401)**, **Mão-de-Obra de 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 de produto já pronto), e, portanto, não são serviços aplicados ou consumidos na fase de fabricação ou produção do produto destinado á venda.*

*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. 8, II; "b".da IN SRF 404/04).*

*8. Quanto às Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, (incluídas na linha 3 no mês 07/2004 e declaradas na linha 7 para os meses 08/2004 e 09/2004), a empresa, intimada, apresentou os espelhos das notas fiscais ou recibos de pagamentos que compunham a conta **6101242421 - Despesas Portuárias** (ver fls.-35 - item-2). E foram considerados apenas os gastos discriminados nos documentos como de armazenagem ou frete (art. 8º, II, "e" da IN SRF 404/04), sendo excluídos os demais: serviços prestados no embarque, serviços de operação portuária, serv. embarque açúcar navio, nitrogênio, despesas incorridas no embarque açúcar (composto de mão-de-obra e tarifas portuárias) despatch ganho no embarque, fornecimento de materiais, despesas do OGMO, despesas de mão-de-obra de armazenagem e etc. Ao final das planilhas de cada mês do 3º trimestre de 2004 encontram-se discriminadas as exclusões efetuadas.*

*8.1. Tampouco podem ser consideradas como despesas com frete ou de armazenagem as **despesas de estadia**, que foram também excluídas.*

*9. Na composição da linha, 8 (Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil) foram excluídas as despesas escrituradas na conta contábil **Arrendamento Agrícola - PJ (4301212101)**, pois refere-se a aluguel.de propriedade rural, e somente as contraprestações de arrendamento mercantil {leasing} geram direito a crédito (cf. art.8, II, "d" da IN SRF 404/04). Frise-se que os aluguéis de propriedades rurais não geram direito a crédito, mas somente os de prédios, máquinas e equipamentos, como disposto no art. 8,-II, "b" da IN SRF 404/04.*

10. Na composição da Linha 18 (Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais) foram excluídos os serviços prestados no setor industrial por pessoas físicas alocados no centro de custo **Administração/Planejamento IND.** e os escriturados na conta **Desp. Descarga/Estadia – PF (6101202017)** pois não se referem a serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do bem (cf. art. 10 da IN SRF 404/04)

11. Encerrada a análise, a Fiscalização marcou todas as exclusões efetuadas nas planilhas apresentadas (07/2004 fls. 38/43, 08/2004 fls. 45/49 e 09/2004

fls.51/55) e consolidou nas tabelas a seguir os novos valores de créditos aceitos.

...

#### CONCLUSÃO:

12 Assim, visto que somente os créditos apurados sobre os custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior podem ser utilizados para a compensação de outros débitos da empresa ou para ressarcimento, após a dedução da contribuição ao PIS/Pasep do regime não-cumulativo devida no mês, temos o valor do crédito disponível para compensação ou ressarcimento no mês 07/2004 é de R\$ 1.645.649,36, em 08/2004 de R\$ 358.453,85 e em 09/2004 de R\$ 326.000,58.

#### DESPACHO DECISÓRIO – fl. 99

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Piracicaba, através do Despacho Decisório (DD), acatou-se as conclusões do TIF e, com base no disposto no art. 1º, § 1º da IN SRF 379/2003, com a redação dada pelo art. 21, § 5º, da IN SRF 460/2004, efetuou a separação dos créditos por cada mês do trimestre e, para o mês de 07/2004, reconheceu o direito creditório do interessado ao valor de R\$ 1.645.649,36, homologando as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.

#### MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – fl. 132.

Em sua manifestação de inconformidade, o interessado inicialmente apresenta a tese da não equiparação do conceito de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, originada em legislação infraconstitucional, com a não-cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI.

Com base nessa premissa, alega que o conceito de “insumos” utilizado na legislação do IPI não pode ser equiparado para fins de PIS e COFINS, uma vez que as Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não definiram o conceito de insumos e, assim, o legislador quis utilizar o senso comum deste vocábulo.

Que a limitação do conceito de “insumos”, utilizada pela SRF nas Instruções Normativas nº 247, de 2002 e nº 404, de 2004 é ilegal, pois inovou na ordem jurídica, ampliando ou reduzindo o sentido e conteúdo das leis.

Após essa introdução, combate as glosas efetuadas, a saber:

#### BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Alega que os bens utilizados tratam-se de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança da

cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, os quais estão diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual devem ser admitidos como insumos.

Transcreve a Solução de Divergência n.º 12, de 24/10/2007, que atesta que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos, utilizados no processo de produção, podem ser utilizados para desconto da contribuição para o PIS.

Estende a alegação relativamente aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação e indispensável á atividade agroindustrial, na sua utilização em máquinas e veículos, seja na colheita, no transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e produtos químicos utilizados no processo industrial.

Entende que os combustíveis se consubstanciam em verdadeiro insumo de produção intrinsecamente ligado ao processo produtivo e que nem se alegue que os mesmos não integram o produto final e não geram direito à crédito pois, consoante orientação jurisprudencial, é legítimo o crédito aos materiais que, a despeito de não integrarem fisicamente o produto final, são consumidos e/ou utilizados no processo produtivo.

#### SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Alega que todos os serviços glosados estão diretamente ligados ao processo produtivo, tais como a mão-de-obra de pessoa jurídica para a manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça), utilizado na lavoura como fertilizante.

Que não se conforma com a glosa dos custos relacionados á armazenagem de álcool e açúcar, bem como o transporte das referidas mercadorias para fins de exportação, pois são despesas ligadas diretamente ao processo produtivo e sem as quais a exportação jamais poderia ser concretizada e, por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização e que tais serviços enquadram-se na hipótese do art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003.

#### BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

Alega que os serviços de pessoas físicas (transporte resíduos industriais – vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc) se enquadram perfeitamente no conceito de insumos, para efeito de crédito de PIS/COFINS não cumulativo, e que tais créditos estão amparados, a partir de agosto de 2004, pelo disposto no art. 8º da Lei n.º 10.925/04.

#### DESPESAS DE ARRENDAMENTO AGRÍCOLA

Que o art. 3º, IV, da Lei n.º 10.637, de 2002, contempla o direito a compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa e, assim, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra nesse conceito, uma vez que o conceito jurídico do termo “prédio” não corresponde ao limitado conceito popular que define uma construção de vulto.

De acordo com o Estatuto da Terra – Lei n.º 4.504, de 1964, alterada pela Lei n.º 8.629, de 1993, define o imóvel rural como “o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa destinar á exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial”.

Assim, o termo “prédio” serve tanto para o rústico (ou rural) como para o urbano e como a Lei n.º 10.637, de 2002, não fez qualquer distinção entre os tipos, não há que se excluir os arrendamentos agrícolas. Destaca o disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional, que dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o

conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, para definir ou limitar competências tributárias.

#### ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Que o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/03 dá direito ao crédito sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e que todas as máquinas e equipamentos são utilizados na atividade agroindustrial para desenvolvimento da produção e das vendas de produtos, não havendo razão para a glosa dos créditos.

Do pedido

Requer a reforma da decisão recorrida a fim de lhe reconhecer o direito de compensação da contribuição, nos termos acima articulados.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a manifestação de inconformidade e a decisão foi assim ementada (fls. 168/180):

#### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

#### ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

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

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

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

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

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

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

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

#### CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.. ARMAZENAGEM E FRETES NA VENDA DO PRODUTO FINAL.

As despesas com frete na venda do produto final e armazenagem só dão direito a crédito da contribuição nas operações de venda, desde que o ônus tenha recaído sobre o vendedor, inexistindo previsão legal para a inclusão de outras despesas, mesmo que complementares a essas operações.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO. PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS. VEDAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos é que dão direito ao creditamento do PIS/Cofins não-cumulativo incidente em suas aquisições, vedado o aproveitamento de créditos decorrentes de pagamento de serviços a pessoas físicas.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

A despesa com o arrendamento de terras não se confunde com o conceito de aluguel de prédios, para o qual é permitido o direito ao creditamento. As normas que criam direito a benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, não se permitindo a extensão de conceitos.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM O ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

A despesa com o Aluguel Projeto Social não se confunde com o conceito de aluguel de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. As normas que criam direito a benefícios fiscais devem ser interpretadas restritivamente, não se permitindo a extensão de conceitos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em seu apelo ao CARF (fls. 168/218), a recorrente repete argumentos que apresentou no Manifesto de Inconformidade e acrescenta outros que julgou necessários, junta também relatório descritivo do seu processo de produção (fls. 229/237) e laudo técnico (fls. 274 a 425).

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

### **Preliminar**

Nulidade

Inicialmente alega o recorrente nulidade do acórdão recorrido por não considerar vários bens e serviços abarcados pelo conceito de insumo previsto nas INs SRF 247/02 e 404/04, o ilustre fiscal glosou diversos créditos da COFINS e que tal conceituação de insumo eiva de nulidade todas as glosas perpetradas, e conseqüentemente o acórdão ora hostilizado, posto que se encontra em dissonância com a conceituação jurídica de insumo adotada.



Ocorre que o Recurso Voluntário inovou nesse ponto, pois não houve alegação nesse sentido na Manifestação de Inconformidade, ocorrendo, assim, a preclusão.

Nesse mesmo sentido foi o julgado n.º 3201-006.370, de relatoria do conselheiro LEONARDO VINICIUS TOLEDO DE ANDRADE, vejamos:

- Preliminar - Da ausência de fundamentação para a glosa de créditos com base em relatórios de Centro de Custos

Trata-se de inovação recursal.

A Recorrente não trouxe tal alegação em sede de Manifestação de Inconformidade.

A pretensão da Recorrente é reabrir matéria preclusa, o que é rejeitado pelo ordenamento processual civil em vigor, e rechaçado pelo Código de Processo Administrativo Fiscal de que trata o Decreto 70.235 de 1972, cujos arts. 16 e 17 assim prescrevem, *verbis*.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993). (...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).”

Significa dizer que as matérias objeto do despacho decisório que não foram contestadas por ocasião da Manifestação de Inconformidade são consideradas como não impugnadas pelo acórdão recorrido e, em virtude da preclusão consumativa, tornaram-se definitivas na esfera do processo administrativo fiscal tributário.

Assim, voto por rejeitar a preliminar suscitada.

### **Diligência**

Ademais, a recorrente requer que seja realizada diligência e/ou perícia, ocorre que no caso dos autos, tal medida mostra-se desnecessária e ainda intempestiva, visto que na fase em que o processo se encontra, caso carecesse de parecer técnico, este deveria ter sido requerido no momento que apresentou a impugnação.

Dispõe o *caput* do art. 18 do Decreto n.º 70.235/1972:

“Art. 18. A autoridade julgadora de **primeira instância** determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*.”

Resta claro, portanto, que o requerimento deveria ter sido direcionado ao julgador de primeira instância. Contudo, cabe ainda acrescentar que em processos como o presente, este

tem sido o entendimento adotado por esta Turma de Julgamento, conforme decisão a seguir ementada:

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

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

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).

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.” (Processo nº 10880.653302/2016-46; Acórdão nº 3201-004.221; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/09/2018)

Aliás, decisão semelhante foi adotada também no acórdão acima citado de nº. 3201-006.370.

Nesse sentido, **rejeito a preliminar de nulidade e o pedido de diligência**, pelos motivos acima expostos.

### **Mérito**

#### **I - Do conceito de insumos**

Inicialmente, importa destacar que, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do conceito mais amplo de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP e COFINS, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/PASEP e da COFINS por inequívoca previsão normativa: das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o tema é importante destacar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco com o seguinte posicionamento:

"Por outro lado, nas contribuições, o §11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica

de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional do que apenas física.

Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado "insumo". Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a "produção ou fabricação", vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.

Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo "insumo" não tem um sentido único; a sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro.

(...)

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI." <sup>1</sup>

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a decisão:

**TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).**

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando*

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. Revista I Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul./ago. 2008.

*contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. 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.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).*

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a essencialidade e a relevância, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's n.º 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

Feitas tais ponderações e esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento, que já foi submetido a análise minuciosa do Ilustre Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, em Sessão realizada em 18/12/2019, em processo análogo, havendo eventuais divergências apenas na numeração de itens e ordem, contudo, na essência a matéria é a mesma do acórdão n.º 3201-006.368, que adoto como razões de decidir, vejamos:

Em breve síntese a decisão recorrida, em relação aos bens e serviços utilizados como insumos aplicou o entendimento restritivo contido no art. 8º, §4º da IN 404/2004 e no §5º do art. 66 da IN 247/2002.

A decisão aponta, ainda, em relação às despesas de fretes, armazenagem e portuárias, que não há previsão legal para a apuração de créditos referente a custos, despesas e encargos “adicionais” às operações de frete e armazenagem, quais sejam as expressamente glosadas no TIF, inclusive as referentes a “Gastos com Estádias”.

Prossegue, em relação a estas despesas o direito ao creditamento do PIS só foi reconhecido a partir de 01/02/2004, nos termos dispostos no art. 15 da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime da não cumulatividade para a Cofins.

Em relação a benfeitorias em bens imóveis, a decisão pontua 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, sendo que a simples alegação, sem a apresentação de provas, não tem o condão de elidir o verificado na ação fiscal e, portanto, correta a glosa.

No que se refere a glosa das despesas incorridas com arrendamento agrícola e de máquinas e equipamentos, não há previsão na legislação que ampare o pleito da contribuinte o direito à apuração de créditos do PIS/Cofins – Não cumulativo só alcança as despesas de aluguéis de prédios (obviamente, utilizados nas atividades da empresa), no sentido estrito da palavra.

Em relação ao mérito do recurso, algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.

(...)

O processo produtivo da Recorrente, conforme descritivo apresentado com o Recurso Voluntário é constituído, em resumo, pelas seguintes etapas:

- (i) produção e colheita da cana-de-açúcar;
- (ii) transporte, pesagem, descarregamento e estocagem da cana-de-açúcar;
- (iii) extração do caldo da cana, compreendendo (a) alimentação e lavagem; (b) preparo da cana; (c) moagem e (d) embebição;
- (iv) geração de energia;
- (v) tratamento do caldo, compreendendo (a) sulfitação; (b) caleagem; (c) aquecimento; (d) flasheamento; (e) decantação e (f) filtragem;
- (vi) fabricação do açúcar, compreendendo (a) evaporação; (b) cozimento; (c) cristalização; (d) centrifugação; (e) secagem e (f) armazenagem;
- (vii) fabricação do álcool, compreendendo (a) tratamento do caldo para a destilaria; (b) resfriamento do caldo; (c) fermentação (engloba preparo do mosto; preparo do fermento; fermentação e centrifugação do vinho); e (d) destilação (engloba a destilação; retificação; desidratação e armazenamento).

Tecidas tais considerações, passa-se à análise individualizada das glosas efetivadas, conforme tópicos da peça recursal.

**- 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 DACON (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 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 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 n.º 3401-005.291; Relator Conselheiro André Henrique Lemos; sessão de 29/08/2018)

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

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

(...)

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

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

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 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 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 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) 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 combustíveis (itens 5.2 e 5.3 do TIF)**

A Fiscalização procedeu a glosa dos gastos incorridos com combustíveis com a seguinte argumentação:

“5.2. As despesas com *combustíveis* de veículos do setor industrial foram excluídas, porque não se referem a veículos que transportam insumos.

5.3. As despesas com *combustíveis* e *lubrificantes* pertencentes ao grupo contábil de despesas comerciais com vendas (6101) foram excluídas, porque não se enquadram no conceito de bens utilizados como insumo.”

No tema, tem razão a Recorrente.

As despesas incorridas com combustíveis não geram direito ao crédito somente quando digam respeito ao transporte de insumos, conforme decisão recorrida. Os dispêndios com combustíveis e lubrificantes abrangem outras situações aptas e gerar crédito de PIS e COFINS.

Defende a Recorrente que é responsável por todo o processo produtivo, que inclui desde as preparações para o plantio, passando pelos processos de cultivo e colheita da cana, para somente então transportar a colheita até seu parque industrial.

Afirma, que no caso do transporte de mão-de-obra, é manifesta a sua essencialidade em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização, além de ser necessária a fiscalização *in locu* com diligências diárias aos fundos agrícolas. Que nestes transportes são consumidos gasolina, álcool ou óleo diesel.

Com relação aos custos incorridos com combustíveis empregados na lavoura canavieira e utilizados no processo produtivo, entendo que conferem o direito ao 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 par 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 (exportação).

**- Das despesas com serviços que não correspondem ao conceito de insumo (item 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 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 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 Póssas; 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 nº 10880.723546/2015-12; Acórdão nº 3402-004.759; Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 25/10/2017)

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)”

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; (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.

**- Das despesas com despesas portuárias e de estadia (itens 6.1 e 6.2 do TIF)**

Mais uma vez, com razão a Recorrente.

Para o caso deve-se trazer como referência, o contido no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 o qual apresenta a seguinte redação:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

Compreendo que tais despesas podem ser enquadradas como despesas de logística e mesmo na venda geram direito ao crédito. Neste sentido fundamento com decisão desta Turma, em composição distinta da atual, proferida por maioria de votos e ementada nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

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).

(...)

DESPESAS PORTUÁRIAS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

Os gastos logísticos na aquisição de insumos geram direito ao crédito, como componentes do custo de aquisição. Tendo em vista o Resp 1.221.170/PR, os gastos logísticos essenciais e/ou relevantes à produção dão direito ao crédito. Incluem-se no contexto da produção os dispêndios logísticos na movimentação interna ou entre estabelecimento da mesma empresa. Os gastos logísticos na operação de venda também geram o direito de crédito, conforme inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.” (Processo nº 10880.953117/2013-14; Acórdão nº 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; Redator designado Marcelo Giovani Vieira; sessão de 28/08/2018)

Do voto transcrevo:

“No caso dos gastos logísticos na venda, entendo que estão abrangidos pela expressão “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, conforme consta no inciso IX do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Entendo que são termos cuja semântica abrange a movimentação das cargas na operação de venda.

Assim, tais dispêndios logísticos estão inseridos no direito de crédito, respeitados os demais requisitos, tais como que o serviço seja feito por pessoas jurídicas tributadas pelo Pis e Cofins.

Em complemento, novamente, sirvo-me do recente entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-008.304:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/03/2005

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

(...)

DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO.  
CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. (...)” (Processo n.º 13888.001244/2005-36; Acórdão n.º 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

Desse modo, voto no sentido de que as glosas sobre os gastos portuários e de estadia devam ser afastadas.

**- 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.”

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 n.º 10945.900581/2014-89; Acórdão n.º 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 n.º 14090.000058/2008-61; Acórdão n.º 3003-000.417; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 13/08/2019)

Assim, é de se não conhecer o recurso em tal matéria.

#### **- Das despesas com aluguel (item 7 do TIF)**

A pretensão da Recorrente é reabrir matéria preclusa, o que é rejeitado pelo ordenamento processual civil em vigor, e rechaçado pelo Código de Processo Administrativo Fiscal de que trata o Decreto 70.235 de 1972, cujos arts. 16 e 17 assim prescrevem, *verbis*.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993). (...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).”

Significa dizer que as matérias objeto do despacho decisório que não foram contestadas por ocasião da Manifestação de Inconformidade são consideradas como não impugnadas pelo acórdão recorrido e, em virtude da preclusão consumativa, tornaram-se definitivas na esfera do processo administrativo fiscal tributário.

Correta a decisão recorrida no ponto.

Assim, é de não se conhecer da matéria.

#### **- Das despesas com arrendamento agrícola (item 9 do TIF)**

Em relação ao tema, a decisão recorrida valeu-se de uma interpretação restritiva, conforme a seguir consignado:

“Novamente, em que pesem os argumentos apresentados no recurso, tenho que a espécie não comporta a amplitude de interpretação pretendida pela recorrente.

É que, como é de ampla sabença, as normas que criam direitos em matéria tributária devem ser interpretadas de forma restritiva. Isto porque tais direitos implicam, em última análise, em renúncia fiscal a favor de uns em detrimento do interesse público da arrecadação de tributos. Nesse sentido, penso que ao intérprete/aplicador destas normas não é dado o direito de ampliar o alcance dos benefícios criados pelo legislador ordinário, sob pena de estendê-los a quem ele não quis alcançar, mormente quando se trata de autoridade administrativa.

Assim, o direito à apuração de créditos do PIS/Cofins – Não cumulativo só alcança as despesas de alugueis de prédios (obviamente, utilizados nas atividades da empresa), no sentido estrito da palavra.”

Esta Turma de Julgamento, já decidiu que o arrendamento rural, dá direito ao crédito, quando o arrendador for pessoa jurídica, conforme decisão a seguir reproduzida:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

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).

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. ARRENDAMENTO RURAL. PAGAMENTO PARA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO.

O arrendamento de imóvel rural, quando o arrendador é pessoa jurídica e sua utilização se dá na atividade da empresa, gera direito ao crédito previsto no art. 3º, IV das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. (...)” (Processo nº 10880.953117/2013-14; Acórdão nº 3201-004.164; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 28/08/2018)

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais, colaciono os seguintes precedentes:

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

COFINS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E PERTINÊNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não-cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo qual seja, 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.

No caso, deve ser mantido o acórdão recorrido no reconhecimento dos créditos de COFINS sobre as despesas com: cultivo da cana de açúcar; armazenagem; e com manutenção.

Além disso, também deve ser reconhecido o direito ao crédito com as despesas incorridas com o arrendamento rural, com base no inc. IV do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

(...)” (Processo n.º 13888.001431/2005-10; Acórdão n.º 9303-009.286; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 13/08/2019) (grifo nosso)

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

Data do fato gerador: 31/03/2005

(...)

DESPESAS/CUSTOS. ARRENDAMENTO. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos, objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.” (Processo n.º 13888.001244/2005-36; Acórdão n.º 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

Pelo teor da decisão recorrida, o direito não foi negado pelo fato de o arrendador não ser pessoa jurídica, nem pelo fato de o imóvel não ter sido utilizado na atividade da empresa, mas sim pela adoção de uma interpretação restritiva, conforme já mencionado.

Assim, é de se dar provimento ao tópico recursal.

A recorrente inclui ainda em seu recurso um tópico sobre a Improcedência do processo de cobrança correlato em razão da inexistência de débito a ser exigido do contribuinte e da Ilegítima incidência dos juros e multa de mora sobre débitos de estimativa de IRPJ. Ocorre que essas matérias são estranhas aos autos e sequer arguidas em sede de Manifestação de Inconformidade e por essa razão deixo de apreciá-las.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reverter as glosas efetuadas em relação à **(i) despesas incorridas no setor industrial** com: (a) Limpeza Operativa; (b) Manut. Elétrica/Mec./Instr./Ref.; (c) Oficina Caldeiraria; Oficina Mec/Manut/Automotiva; (d) Oficinas Elétrica/Instrumentae Tonéis de Álcool; (e) Ferramentas Operacionais; (f) Materiais e Utensílios e (g) Materiais Elétricos (para manutenção de imóveis); **(ii)** combustíveis no transporte de trabalhadores (mão-de-obra) dentro das lavouras e da unidade fabril, e os incorridos na fase comercial (exportação); **(iii)** despesas com serviços de (a) controle e garantia da qualidade; (b) oficina mec./manut./automotiva; (c) oficinas elétricas/instrumenta; (d) serviços de mecanização industrial e (e) transporte e resíduos industriais (vinhaça), desde que pagos a pessoas jurídicas; **(iv)** despesas portuárias e de estadia; e **(v)** despesas com arrendamento agrícola.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa