



<b>Processo nº</b>	10120.909445/2011-13
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3301-007.400 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	28 de janeiro de 2020
<b>Recorrente</b>	ADUBOS SUDOESTE LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

#### **CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.**

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade. Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

#### **DISPÊNDIOS COM FRETE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.**

Uma vez que o valor do frete na aquisição de insumos é tributado pela Contribuição ao PIS/PASEP, os gastos com frete se incluem no custo de aquisição e, portanto, são passíveis de gerar créditos na não cumulatividade.

#### **DISPÊNDIOS COM FRETE. FRETE SOBRE TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA.**

A transferência de insumos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica se mostra, diante da atividade desempenhada, se mostra essencial para a manutenção do processo produtivo, portanto capaz de gerar créditos na não cumulatividade.

#### **DISPÊNDIOS COM SERVIÇO DE ARMAZENAGEM E DESESTIVA (DESCARGA)**

Para o desempenho da atividade da recorrente, os gastos com armazenagem e desestiva de insumos para produção de adubos e congêneres se tornam essenciais para manutenção do processo produtivo, gerando créditos na não cumulatividade.

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE

**GASTOS COM EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO.**

Os gastos com acondicionamento dos produtos constituem-se em gastos essenciais para o processo produtivo, diante da atividade exercida, portanto geradores de crédito na não cumulatividade.

**GASTOS COM ANÁLISES LABORATORIAIS. COMPONENTES PARA FABRICAÇÃO DE ADUBOS E FERTILIZANTES.**

Diante da atividade exercida, de produção e comércio de adubos e fertilizantes, as análises laboratoriais se tornam imprescindíveis para a manutenção da qualidade do processo produtivo.

**GASTOS COM MATERIAIS DE SEGURANÇA OBRIGATÓRIO POR LEI PARA MANUSEIO DO PRODUTO FABRICADO.**

Materiais de segurança de uso obrigatório pela legislação trabalhista, para manuseio do produto fabricado, se tornam gastos essenciais para o processo produtivo, pois que indispensáveis.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas referentes a fretes sobre compras de insumos, fretes sobre transferência de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, serviços de armazenagem e desestiva (descarga), embalagens para acondicionamento, gastos com análises laboratoriais e material de segurança obrigatório por lei para manuseio do produto fabricado. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10120.909430/2011-47, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)  
Winderley Moraes Pereira – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 3301-007.388, de 28 de janeiro de 2020, que lhe serve de paradigma.

Cuida o presente de PER/DCOMP através da qual a contribuinte requer a compensação, com débitos próprios, do crédito de PIS não-cumulativo - mercado interno, do período em questão.

O processamento desse pedido resultou na emissão do Despacho Decisório que não homologou integralmente os pedidos e detectou não haver valor a ser resarcido para o período de apuração apresentado no PER apontado, porquanto o crédito reconhecido fora insuficiente em face aos débitos informados pelo sujeito passivo, em razão, fundamentadamente,

pela glosa de parte dos créditos componentes do direito creditório requerido, em síntese: frete referente compras de insumos sujeito a alíquota zero; frete de transferência de insumos entre estabelecimentos; aquisições de produtos sujeitos a alíquota zero e despesas de alugueis contratados com pessoas físicas.

Irresignada, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em que enumera os bens e serviços cuja glosa deve ser desfeita e o creditamento restabelecido e deduz suas razões de defesa.

Analizando tais razões de defesa, a DRJ/FORTALEZA julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório, conforme consta do acórdão prolatado.

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, onde repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, aqui sintetizados em tópicos: conceito de insumos; do frete sobre compras de insumos sem direito a crédito e do frete de transferência; dos serviços de armazenagem e desestiva (descarga); das demais notas sem direito a créditos; das matérias de prova.

Conclui, requerendo que seja dado provimento ao recurso, para reformar o acórdão recorrido e reconhecido o direito creditório da Recorrente e, de conseqüente, integralmente homologada a compensação declarada e, ainda, a realização de diligência com vistas a verificar se as operações glosadas são capazes de gerarem créditos, na qualidade de insumo, na apuração das contribuições não-cumulativas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator

### Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão n.º 3301-007.388, de 28 de janeiro de 2020, paradigma desta decisão.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Há que se esclarecer que, diante da nova conceituação de insumo adotada por este CARF, deve-se, preliminarmente, definir este novo conceito, que desconsidera os conceitos trazidos pelas Instruções Normativas SRF n.º 24/2002 e 404/2003, por já ultrapassados.

**O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.**

Tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até resarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora

frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluirão que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos os Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio : o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem

ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.
- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.
- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

Pondo um fim á controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

*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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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 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. 543-C 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. *Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:*

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir’.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminentíssima Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor: (...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....  
10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade

representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extraír das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência." (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

**"Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.**

(...)

Sendo assim, o que se extraí de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são

*essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.*

*Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.*

*(...)*

*Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.* (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

*“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.*

*Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do “teste de subtração”, até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o “teste de subtração” é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.” (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)*

.....

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

*“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.”* (...)

*Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênia aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA*

*HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)*

.....

*19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):*

*a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;*

*a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:*

*b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

*20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.*

.....

*25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.*

*(grifos deste relator)*

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

*Artigo 62 - (.....)*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática 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, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do

serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

Do Contrato Social da recorrente extraímos o seu objeto social:

**Objetivo da Matriz e Filiais**

**Cláusula Segunda** - A empresa tem como objetivo social:

(2013-4/00) Fabricação de adubos e fertilizantes.

(4683-4/00) Comércio atacadista de defensivos, adubos, fertilizantes e corretivos de solo.

(4661-3/00) Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças.

(5211-7/99) Depósito de Mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis.

Portanto, é com estas atividades que a recorrente obtém sua receita tributada pelas contribuições, sendo que, diante do anômalo regime de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, é para obter tal receita que a recorrente adquire insumos, e é destes insumos que a legislação ordinária, reforçando a anomalia do regime, permite a obtenção de créditos que terão como função primordial a geração de descontos a serem abatidos das contribuições a pagar, para garantir, outra vez de forma anômala, a desoneração da cadeia produtiva.

É diante destes argumentos que reconhecemos como geradores de créditos os seguintes insumos glosados pela autoridade fiscal:

**FRETES SOBRE COMPRAS DE INSUMOS** - Uma vez que o valor do frete na aquisição de insumos é tributado pela Contribuição ao PIS/PASEP, os gastos com frete se incluem no custo de aquisição e, portanto, são passíveis de gerar créditos na não cumulatividade.

**FRETES SOBRE TRANSFERÊNCIAS DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA** - A transferência de insumos entre os estabelecimentos da pessoa jurídica se mostra, diante da atividade desempenhada, se mostra essencial para a manutenção do processo produtivo, portanto capaz de gerar créditos na não cumulatividade

**SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM E DESESTIVA (DESCARGA)** - Para o desempenho da atividade da recorrente, os gastos com

armazenagem e desestiva de insumos para produção de adubos e congêneres se tornam essenciais para manutenção do processo produtivo, gerando créditos na não cumulatividade.

**EMBALAGENS PARA ACONDICIONAMENTO** – Os gastos com acondicionamento dos produtos constituem-se em gastos essenciais para o processo produtivo, diante da atividade exercida, portanto geradores de crédito na não cumulatividade.

**GASTOS COM ANÁLISES LABORATORIAIS** - Diante da atividade exercida, de produção e comércio de adubos e fertilizantes, as análises laboratoriais se tornam imprescindíveis para a manutenção da qualidade do processo produtivo.

**MATERIAL DE SEGURANÇA OBRIGATÓRIO POR LEI PARA MANUSEIO DO PRODUTO FABRICADO** - Materiais de segurança de uso obrigatório pela legislação trabalhista, para manuseio do produto fabricado, se tornam gastos essenciais para o processo produtivo, pois que indispensáveis.

Com relação aos materiais de uso e consumo glosados pela autoridade fiscal, conforme consta da letra “b” do item VI do Relatório Fiscal de Auditoria do Crédito – Ressarcimento de PIS/COFINS – ANOS 2005 A 2009, às fls. 37 destes autos digitais, transcrevemos a observação feita pela autoridade fiscal :

“ b) 444 itens, num total de R\$ 456.451,28, foram excluídos por não enquadarem como bem ou serviço utilizado como insumo, tratando-se grande parte de materiais de uso ou consumo sem direito ao crédito (ex.: uniforme e equipamento de segurança trabalho, material construção reparos em imóveis, serviço de análise química de adubo, material farmacêutico, material para refeitório, material de expediente e informática, gasolina e álcool, ferramentas, etc);

Quanto a tais itens mantemos as glosas por uma razão técnica : não tem este julgador condições de avaliar item a item, para decidir quais deles seriam ou não insumos, necessitando para tanto de um laudo técnico que vinculasse o produto á atividade da recorrente, justificando a sua essencialidade e relevância para a consecução de tal atividade. Sem tal vinculação técnica, não no sentimos seguros para tal avaliação.

## Conclusão

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso para reverter as seguintes glosas efetuadas pela autoridade fiscal:

- **FRETES SOBRE COMPRAS DE INSUMOS** (pois que tributados pelas contribuições e, portanto, integrando o custo de aquisição )

- FRETES SOBRE TRANSFERÊNCIAS DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA
- SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM E DESESTIVA (DESCARGA)
- EMBALAGENS PARA ACONDICIONAMENTO
- GASTOS COM ANÁLISES LABORATORIAIS
- MATERIAIS DE SEGURANÇA OBRIGATÓRIO POR LEI PARA MANUSEIO DO PRODUTO FABRICADO

Mantendo a seguinte glosa :

- MATERIAIS DE USO E CONSUMO

É como voto

## Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas referentes a fretes sobre compras de insumos, fretes sobre transferência de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, serviços de armazenagem e desestiva (descarga), embalagens para acondicionamento, gastos com análises laboratoriais e material de segurança obrigatório por lei para manuseio do produto fabricado.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira