



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.728948/2011-55
ACÓRDÃO	3102-003.274 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HARPIA SERVIÇOS E ENGENHARIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo, como decidido pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, de reprodução obrigatória por este Conselho, por força do artigo 99 do RICARF.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo, como decidido pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, de reprodução obrigatória por este Conselho, por força do artigo 99 do RICARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que sejam revertidas as glosas sobre despesas com vale transporte, vale alimentação, vale refeição, uniforme e equipamentos de proteção individual.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Lazaro Antônio Souza Soares (substituto[a] integral), Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Luis Cabral, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Lazaro Antônio Souza Soares.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela DRJ:

Trata-se de Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e do Programa de Integração Social - PIS, nos montantes respectivos de R\$ 1.656.684,26 e R\$ 359.674,88, já computados os juros moratórios e a multa de ofício.

1) Relatório Fiscal.

O Fisco apresenta o relato do andamento da ação fiscal no Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 516 a 531. Após suas considerações iniciais, elenca a documentação solicitada ao contribuinte através do Termo de Início de Fiscalização.

A partir da fl. 525 do TVF, o Fisco passa a tratar dos créditos do PIS e da COFINS, segundo ele, constituídos indevidamente. Esclarece que, além das receitas financeiras, que serviram de base para o auto de infração do IRPJ e seus reflexos o contribuinte também foi intimado a apresentar a base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS, do regime não cumulativo. Com base nos detalhamentos apresentados pela empresa, foram glosados valores, por indevido:

...

24. Com base no detalhamento dos créditos do PIS e da COFINS, apresentados pela contribuinte, verificou-se que a mesma constituiu os créditos do regime não - cumulativo dessas contribuições, nos meses de

janeiro/98 a dezembro/98, relativamente aos itens (uniforme, equipamento de proteção individual, vale transporte, ticket alimentação=bens), (seguro de vida e assistência médica e odontológica = serviços), contudo estão sendo glosados, por falta de previsão legal.

25. Devendo lembrar, que em 2007, esta Receita Federal do Brasil, definiu, através do ADI nº 4, de 03 de abril de 2007, que no caso de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de limpeza e conservação, as despesas com o fornecimento, a seus empregados, de vale transporte, vale refeição, seguro de vida, fardamento ou uniforme, não geraria direito a créditos de PIS e COFINS.

26. **Cabendo ressaltar, por oportuno, que , com a edição da Lei nº 11.198, de 08 de janeiro de 2009, que incluiu o inciso X ao art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a vedação relativamente aos itens glosados, deixou de existir, podendo descontar os créditos calculados em relação a "vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".**

...

Nas fls. 526 a 527 do TVF o Fisco demonstra os bens e serviços utilizados pela empresa como créditos do PIS e da COFINS, consolidados na Tabela 10, fl. 528, reproduzida a seguir:

...

Demonstrativo dos Créditos de 'PIS e COFINS, glosados -2008

P. Apuração	Total -Bens	Total-Serviços	Total-Geral
janeiro/08	512876,22	162431,14	675307,36
fevereiro/08	591413,46	183826,55	775240,01
março/08	648408,99	191359,89	839768,88
abril/08	571580,08	182294,83	753874,91
maio/08	594661,15	168630,29	763291,44
junho/08	665298,23	214968,55	880266,78
julho/08	682637,56	184369,67	867007,23
agosto/08	711404,32	216497,74	927902,06
setembro/08	678371,48	251015,96	929387,44
outubro/08	718418,24	236880,07	955298,31
novembro/08	776551,47	248876,55	1025428,02
Dezembro/08	730648,94	289068,95	1019717,89
Total	7882271,14	2530220,19	10412490,33

...

Ao fim, através do item IV do TVF, o Fisco apresenta o resultado de sua apuração, apresentando as infrações que foram constatadas:

...

31.2- Créditos de PIS e COFINS, decorrentes de despesas não permitidas pela legislação.

31.2.1- Enquadramento Legal do PIS: art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02; art. 5º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04; art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 4º da Lei nº 10.996/04.

31.2.2- Enquadramento Legal da COFINS: art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04; art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 5º da Lei nº 10.833/04; art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05.

32. A matéria tributável, identificada neste procedimento fiscal, encontra-se demonstrada nas Tabelas 07 e 10, itens 18 e 28 deste termo.

...

Os valores lançados constam do item V do TVF, fl. 530, conforme tabela reproduzida a seguir:

...

V- VALORES LANÇADOS

TRIBUTOS	PRINCIPAL	MULTA	JUROS	TOTAL CRÉDITO TRIBUTÁRIO
IRPJ	325504,81	244128,61	116846,4	686479,82
CSLL-Reflexo	121501,73	91126,3	43518,38	256146,41
PIS-Reflexo	8775,12	6581,34	3142,99	18499,45
COFINS- Reflexo	40500,57	30375,43	14506,13	85382,13
PIS-Glosa Crédito	171806,1	128854,6	59014,18	359674,88
COFINS-Gl.Crédito	791349,35	593512,01	271822,9	1656684,26
TOTAL	1459437,68	1094578,29	508850,98	3062866,95

...

1) Impugnação.

Irresignada, a empresa apresentou impugnação tempestiva, fls. 537 a 556, através da qual contesta as infrações a ela imputadas.

Após apresentar os fatos relevantes sobre a empresa, além da forma e andamento da ação fiscal e tempestividade de sua impugnação, a interessada inicia sua devesa através do item III da impugnação, apresentado sob o título de "NULIDADE DO LANÇAMENTO".

Traz nesse item, parte do descrito pelo Fisco no TVF, que no parágrafo de nº 25 afirma que *"esta Receita Federal do Brasil, definiu, através ao ADI nº. 4, de 03 de abril de 2007, que no caso de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de limpeza e conservação, as despesas com fornecimento, a seus empregados, de vale transporte, vale refeição, seguro de vida, fardamento ou uniforme, não geraria direito a créditos de PIS e COFINS"*.

Contesta, então, o entendimento do Fisco, alegando a precariedade da fundamentação legal apresentada, no caso, o ADI nº. 4, de 03 de abril de 2007:

...

13. Veja Sr. Delegado a precariedade da fundamentação legal apresentada: a "vedação" aos créditos trata-se de normativo interno, pois nas leis que instituíram o regime não-cumulativo para apuração do PIS e da COFINS, respectivamente, 10.637/2002 e 10.833/2003, em momento algum existe a EXPRESSA vedação a apropriação de créditos sobre os custos/despesas que a contribuinte utilizou na apuração destes tributos. Vejamos a redação das LEIS:

...

Reproduz o texto das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tentando demonstrar que nesses textos legais não há qualquer vedação à apuração do crédito sobre as contas utilizadas, prosseguindo:

...

14. Pelas redações apresentadas não há qualquer vedação a apuração de créditos sobre as contas contábeis utilizadas pela contribuinte e nem sequer há como argumentar que a inclusão do inciso X ao art. 3º. de ambas as Leis estaria confirmando a vedação que a Receita Federal do Brasil quis impor aos contribuintes através de Ato Declaratório. Inclusive as Leis são claras quanto a possibilidade de apuração de créditos sobre os custos/despesas consideradas pela contribuinte, pela redação apresentada nos arts. 3º:

"§ 32 O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;"

15. Portanto, de conformidade com as disposições das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, agiu o contribuinte de forma adequada e cumprindo estritamente o disposto nos normativos citados, pois efetuou o crédito sobre custos/despesas necessárias, por que não dizer imprescindíveis, à geração de suas receitas, e os serviços e bens foram adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País. Portanto, tendo as informações sobre os créditos questionados fornecidos pela contribuinte, a fiscalização elaborou planilha demonstrativa dos Bens e Serviços utilizados como Créditos que foram

glosados na redução da base de cálculo -Tabelas 08 e 09 (Folhas nºs 526 e 524 do Processo Administrativo).

...

Questiona também a legalidade do Ato Declaratório Interpretativo nº 04 de 2007, afirmando que este restringe indevidamente o alcance da não-cumulatividade prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, extrapolando, assim, os parâmetros legais e entrando "em franca violação ao princípio da igualdade, da legalidade e da segurança jurídica":

...

21. Ou seja, as despesas sobre as quais a D. Fiscalização glosou a apuração de créditos referentes a uniforme, equipamentos de proteção individual, vale transporte, ticket alimentação, seguro de vida, assistência médica e odontológica, exercem exatamente a função de insumo na prestação dos serviços e por tal razão devem ser consideradas na apuração dos créditos.

...

Nas fls. de 547 a 556 da impugnação, traz o decidido pelo CARF em 08/12/2010, junto ao processo nº 11020.001952/2006-22, acórdão 3202-00.226 da 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária em 08/12/2010.

Prossegue, alegando que em função das razões apresentadas anteriormente, descaberia o lançamento referente ao PIE e à COFINS, inexistindo assim, fundamento para a imposição da multa de ofício.

Ao fim, apresenta seus pedidos:

...

VI - DO PEDIDO

25. Assim, requer a contribuinte seja dado provimento à presente Impugnação, determinando-se o cancelamento integral dos Autos de Infração ora combatidos, relativos ao PIS e a COFINS.

26. Ainda, seguindo a sorte da autuação principal, os valores lançados a título de multa e juros deverão igualmente ser cancelados, não subsistindo fundamento para sua manutenção.

27. Outrossim, ressalta-se o pedido para produção de todas as provas em Direito admitidas, caso entender o D.Julgador alguma prova a mais necessária para o julgamento do presente caso.

...

É o Relatório. (g.n.)

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) decidiu pela improcedência da impugnação, nos termos do Acórdão nº 04-47.141, sessão de 08/11/2018, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA.

As Delegacias de Julgamento não são competentes para se pronunciar a respeito da legalidade/constitucionalidade de normas infralegais tributárias, validamente editadas, a ponto de reconhecer-lhes a inaplicabilidade a casos expressamente nelas previstos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo somente os bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação é que geram direito ao crédito, sendo certo que equipamento de proteção individual, vale-transporte, valerefeição ou alimentação, seguro de vida, fardamento, entre outros, estão fora deste universo.

PIS. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DE RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.

Aplicam-se à contribuição ao Programa de Integração Social - PIS as mesmas razões de decidir relativas à COFINS, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando, em breve síntese:

- São insumos os custos de vale transporte, vale alimentação, vale refeição, uniforme, equipamentos de proteção individual, seguro de vida, assistência médica e odontológica.

- Deve ser aplicado entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, assim como a Nota SEI nº 63/2018 da PGFN. Menciona o Parecer Normativo nº 5/2018.

- Ao final, requer o cancelamento integral dos Autos de Infração de PIS e COFINS.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Do Conceito de Insumos para a apuração dos créditos do PIS e da COFINS

De início, entendo oportuno esclarecer acerca do conceito de insumo a ser adotado na análise do aproveitamento de crédito da contribuição para o PIS e COFINS.

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição para o PIS e Cofins tem previsão nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade. Contudo, faltou ao legislador infraconstitucional esclarecer o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

O conceito de insumo no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

No julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), o Superior Tribunal de Justiça adotou uma interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, entendendo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, e assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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 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).

Portanto, de acordo o Superior Tribunal de Justiça, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo tanto pelo critério da essencialidade como pelo critério da relevância, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.

Oportuno trazer à colação os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

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.

Frisa-se que no referido julgamento foi reconhecida a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, ao se fixar as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“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.”

Para a correta aplicação do conceito de insumo, há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR, que consiste basicamente em verificar se, ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço:

VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC.

“(…)

4. São "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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese

aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(...)”

Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

Portanto, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativos é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Das glosas de créditos de PIS e COFINS

A Recorrente tem, dentre as suas atividades, a prestação de serviços de manutenção, conservação e limpeza. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram glosados os créditos apropriados de PIS e Cofins sobre uniforme, equipamentos de proteção individual, vale transporte, ticket alimentação (bens) e seguro de vida e assistência médica e odontológica (serviços), conforme trecho abaixo reproduzido:

24. Com base no detalhamento dos créditos do PIS e da COFINS, apresentados pela contribuinte, verificou-se que a mesma constituiu os créditos do regime não - cumulativo dessas contribuições, nos meses de janeiro/98 a dezembro/98, relativamente aos itens(uniforme, equipamento de proteção individual, vale transporte, ticket alimentação= **bens**), (seguro de vida e assistência médica e odontológica = **serviços**) , contudo estão sendo glosados, por falta de previsão legal.

25. Devendo lembrar, que em 2007, esta Receita Federal do Brasil, definiu, através do ADI nº 4, de 03 de abril de 2007, que no caso de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de limpeza e conservação, as despesas com o fornecimento, a seus empregados, de vale transporte, vale refeição, seguro de vida, fardamento ou uniforme, não geraria direito a créditos de PIS e COFINS.

26. Cabendo ressaltar, por oportuno, que, com a edição da Lei nº 11.198, de 08 de janeiro de 2009, que incluiu o inciso X ao art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a vedação relativamente aos itens glosados, deixou de existir, podendo descontar os créditos calculados em relação a “vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”.

27. Nas Tabelas 08 e 09 a seguir, estão demonstrados os bens e serviços utilizados pela contribuinte na redução da base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS.

Tabela 08

Bens utilizados como créditos do PIS e COFINS- Ano-Calendário - 2008

P. Apuração	Uniforme	Eq. Proteção	Vale Transporte	Ticket Refeição	Total
janeiro/08	0	103,3	171450,91	341322,01	512876,22
fevereiro/08	15601,06	331,25	197174,47	378306,68	591413,46
março/08	49195,74	423,88	207285,85	391504,52	648408,99
abril/08	41801,41	115,8	169073,68	360589,19	571580,08
maio/08	9880,5	2285,82	192388,29	390106,54	594661,15
junho/08	26196,45	1178,97	229436,01	408486,8	665298,23
julho/08	46095,73	307,55	210209,19	426025,09	682637,56
agosto/08	18679,01	926,14	252631,12	439168,05	711404,32
setembro/08	25865,95	1000,85	226294,06	425211,52	678371,48
outubro/08	42160,18	2865,56	203566,77	469825,73	718418,24
novembro/08	26716,03	1306,28	213063,52	535465,64	776551,47
Dezembro/08	49304,47	6494,14	186190,91	488659,42	730648,94
Total	351495,63	17339,54	2458764,78	5054671,19	7882271,14

Fonte: dados extraídos de planilha fornecida pela contribuinte.

Tabela 09

Serviços utilizados como Créditos do PIS e COFINS, Ano-Calendário - 2008

P. Apuração	Seguro de Vida	Assist. Médica e Odont.	Total
janeiro/08	0	162431,14	162431,14
fevereiro/08	0	183826,55	183826,56
março/08	0	191359,89	191359,89
abril/08	0	182294,83	182294,83
maio/08	0	168630,29	168630,29
junho/08	0	214968,55	214968,55
julho/08	0	184369,67	184369,67
agosto/08	0	216497,74	216497,74
setembro/08	5655,71	245360,25	251015,96
outubro/08	160,97	236719,1	236880,07
novembro/08	1641,41	247235,14	248876,55
Dezembro/08	3523,89	285545,06	289068,95
Total	10981,98	2519238,21	2530220,19

Fonte: dados extraídos de planilha fornecida pela contribuinte.

Sobre as referidas glosas, o acórdão recorrido assim se posicionou:

O Fisco verificou, conforme consta do TVF, que a empresa, na apuração do PIS e da COFINS, "constituiu os créditos do regime não-cumulativo dessas contribuições, nos meses de janeiro/08 a dezembro/08, relativamente aos itens (uniforme, equipamento de proteção individual, vale transporte, ticket alimentação = bens), (seguro de vida, assistência médica e odontológica = serviços)" de forma indevida, por falta de previsão legal.

A interessada discorda do entendimento utilizado pelo Fisco, presente nº ADI nº 04 de 03 de abril de 2007, em que, *"no caso de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de limpeza e conservação, as despesas com fornecimento, a seus empregados, de vale transporte, vale refeição, seguro de vida, fardamento ou uniforme, não geraria direito a créditos de PIS e COFINS"*.

Alega que esta vedação é oriunda de um "normativo interno", uma vez que nas Leis *"que instituíram o regime não-cumulativo para apuração do PIS e da COFINS, respectivamente, 10.637/2002 e 10.833/2003, em momento algum existe a EXPRESSA vedação a apropriação de créditos sobre os custos/despesas que a contribuinte utilizou na apuração destes tributos"*. Afirmar ainda que *"tais leis definem como insumos todos os bens e serviços necessários à prestação de serviços em geral"*.

Prossegue, questionando a constitucionalidade do referido ADI, por violação aos princípios *"da igualdade, da legalidade e da segurança jurídica"*, apresentando excerto do CARF, concluindo que *ser "absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita"*.

Entende assim, que os gastos com insumos necessários para o desenvolvimento das suas atividades, gerariam créditos de PIS/Cofins diante da similitude guardada com o IRPJ e que as despesas relacionadas com vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, fardamento entre outros, fornecidos aos empregados se caracterizam como insumo, pois são absolutamente inerentes às

suas atividades, por conta das normas sanitárias e trabalhistas, gerando os créditos pretendidos.

No caso em tela, o alargamento do conceito de insumo pretendido pela Impugnante não pode ser acatado. Vejamos.

A legislação de regência determina que o desconto creditício é possível quando da aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Como podemos inferir, tais hipóteses se consubstanciam em isenções/reduções concedidas àqueles que têm o dever de contribuir, desonerando-os da exação. E como é cediço, interpretar a norma isentiva de forma a incluir nela situações que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, significa esquivar-se da literalidade em que deve ser interpretada (art. 111, II da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional – CTN), e mais, é imprimir-lhe um alcance que a mesma não tem nem poderia ter, ao passo que “as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas”.

Portanto, somente os bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação é que geram direito ao crédito, sendo certo que equipamento de proteção individual, vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, fardamento, entre outros, estão fora deste universo.

(...)

Com efeito, é entendimento da Receita Federal de que o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que seja necessário ao funcionamento da empresa, ou seja, que produza despesa necessária à sua atividade operacional, mas **deve ser considerado como insumo tão-somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam, em razão de sua ação direta sobre o produto em elaboração, consumidos, desgastados ou perdidos as suas propriedades físicas ou químicas.**

No caso dos autos, as aludidas despesas não podem ser consideradas “*aplicadas ou consumidas na execução dos serviços*”, pois, **embora esses gastos sejam relevantes e até possam ser necessários e indispensáveis para suas atividades, não são empregados diretamente na produção**, já que se tratam de despesas auxiliares, complementares ao processo produtivo e, por isso, estão fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços, utilizados como insumo na produção, ou seja, fora do alcance do conceito de insumo.

Do mesmo modo, **a essencialidade do gasto não é critério apto a enquadrar ou não determinado dispêndio como insumo**. Somente se enquadram como tal, aqueles dispêndios que se amoldem ao que dispõe a legislação tributária, e, que estabelece que as atividades, para serem consideradas insumos na prestação de serviços, devem ser aplicadas ou consumidas na sua prestação, o que não é o caso dos autos.

Cabe ressaltar, também como informado pelo Fisco no TVF, que **com a edição da Lei nº 11.198 de 2009, passou a ser possível descontar os créditos em relação a vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecido aos empregados por PJ que explore atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Entretanto, a referida Lei é posterior ao período objeto da presente ação fiscal(2008), não podendo ser aplicada aqui.**

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente defende que os custos com vale transporte, vale alimentação, vale refeição, uniforme, equipamentos de proteção individual, seguro de vida, assistência médica e odontológica são insumos e que deve ser aplicado o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, assim como a Nota SEI nº 63/2018 da PGFN. Menciona ainda o Parecer Normativo nº 5/2018.

É o que passo a apreciar.

Em relação à glosa de despesas com vale transporte, vale alimentação, vale refeição, uniforme, equipamentos de proteção individual entendo que assiste razão à Recorrente, em atenção ao critério da relevância e essencialidade, já abordado em tópico anterior, considerando a atividade por ela exercida.

Destaca-se ainda que o direito ao crédito da contribuição para o PIS e COFINS em relação aos custos com vale transporte, vale alimentação, vale refeição, uniforme e equipamentos de proteção individual incorridos por empresas que exploram atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, passou a ser expressamente previsto no artigo 3º, X, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a partir da edição da Lei nº 11.198/2009:

Lei nº 10.637/2002:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Ao contrário do entendimento firmado no acórdão recorrido - no sentido de que como a Lei nº 11.898/2009 é posterior ao período objeto da presente ação fiscal (2008), não caberia a sua aplicação - entendo que a alteração legislativa, ainda que posterior, só vem reforçar o direito ao crédito sobre tais rubricas, considerando especificamente a atividade econômica da Recorrente.

Já no que se refere às glosas sobre as despesas com seguro de vida e assistência médica e odontológica, a Recorrente não se preocupou em demonstrar a relevância e essencialidade para o exercício da sua atividade, e tampouco se eventualmente decorrem de imposições legais ou normativas, inexistindo o direito ao crédito e, portanto, devendo ser mantidas as glosas.

Isso posto, entendo que devem ser revertidas as glosas sobre despesas com vale transporte, vale alimentação, vale refeição, uniforme e equipamentos de proteção individual, mantendo-se as glosas sobre despesas com seguro de vida e assistência médica e odontológica.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou parcial provimento, para que sejam revertidas as glosas sobre despesas com vale transporte, vale alimentação, vale refeição, uniforme e equipamentos de proteção individual.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

ACÓRDÃO 3102-003.274 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10166.728948/2011-55

DOCUMENTO VALIDADO