



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.720221/2009-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.627 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ACQUATOOL CONSULTORIA S/S LTDA EPP
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2005, 2006

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerandose 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).

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) **por unanimidade de votos**, para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas a gastos com combustíveis, nos limites das notas fiscais apresentadas; e (ii) **por maioria de votos**, para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas a locações de veículos, nos limites das notas fiscais apresentadas, vencido, nesse ponto, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não revertia essas glosas.

*Assinado Digitalmente*

**Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Honorio dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcio Jose Pinto Ribeiro(substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído(a)pelo(a) conselheiro(a) Marcio Jose Pinto Ribeiro.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-26.102, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte.

A decisão recorrida possui a seguinte ementa, *in verbis*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

PEDIDO DE PERÍCIA. CARÁTER TÉCNICO DA PROVA.

A perícia é meio de prova destinado a exames que requeiram conhecimento técnico específico.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006

RECEITAS. REGIME CUMULATIVO. EXCLUSÃO.

Devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição não-cumulativa as receitas auferidas de entidades públicas pela execução de contratos de construção e fornecimento decorrentes de propostas licitatórias apresentadas até 31 de outubro de 2003.

RESSARCIMENTO. INSUMO CORPÓREO.

Para configurar insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda, devem sofrer 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, e, ainda,

não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

RESSARCIMENTO. SERVIÇO. INSUMO.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que 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 substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

RESSARCIMENTO. ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005, 2006

DÉBITO DECLARADO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO.

Ainda que declarado, o débito lançado de ofício se faz acompanhar da multa de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem retratar os fatos que gravitam em torno da presente demanda, reproduzo o relatório desenvolvido pela DRJ de Fortaleza/CE e retratado no Acórdão recorrido, o que passo a fazer nos seguintes termos:

Trata-se de impugnação a lançamento da Cofins não-cumulativa, às fls. 2/18, com fatos jurídicos tributários ocorridos nos anos de 2005 e 2006. O crédito tributário formalizado perfaz o montante de R\$ 253.430,57, já computados juros de mora e multa de ofício (75%).

2. Segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal do feito, anexa à peça acusatória, a exigência fiscal decorreu da falta de declaração e de recolhimento da contribuição com fatos geradores nos anos de 2005 e 2006. A autoridade fiscal observa que, na apuração da exigência fiscal, foram descontados os créditos informados no Dacon e as contribuições retidas pelas fontes pagadoras, conforme registradas em notas fiscais.

3. Cientificado pessoalmente da pretensão fiscal em 08.04.2009, o contribuinte, por intermédio de seus procuradores (fl. 276), apresentou impugnatória em

08.05.2009 (fls. 259/273), instruída com os documentos de fls. 274/487, na qual alega:

(i) Em preliminar de nulidade, que o lançamento foi formalizado sem a devida atenção aos elementos essenciais ao crédito tributário, porquanto a autoridade fiscal não descontara da base de cálculo da contribuição créditos decorrentes de custos e despesas, os quais estão evidenciados nos livros e documentos contábeis e fiscais, bem como não excluía receitas ainda submetidas ao regime cumulativo, as quais são oriundas de contratos firmados com o Poder Público e precedidos de propostas apresentadas antes de 31 de outubro de 2003;

(ii) No mérito, o lançamento é improcedente porque não foram descontados créditos oriundos de custos e despesas não informados, por um equívoco, no Dacon, tal como registrados em livros contábeis e documentos fiscais (princípio da verdade material); a título de exemplo, aduz que a despesa de aluguel informada no Dacon foi de R\$ 28.368,66, ao passo que o valor correto seria R\$ 33.103,30, conforme livro razão e comprovantes de pagamento dessa despesa (doc. 3); igualmente a fiscalização deixou de descontar créditos relativos a gastos com “combustíveis, lubrificantes, materiais diversos aplicados nos serviços, energia elétrica, alugueis de prédios pagos a pessoas jurídicas, despesas de aluguel de veículos e serviços prestados por pessoas jurídicas”; os gastos com serviços tomados de pessoas jurídicas montam a quantia de R\$ 903.185,68, que, pela mesma circunstância, não foi deduzida da contribuição apurada (docs. 4 e 5); totalizando os créditos não considerados pela fiscalização, chega-se ao montante de R\$ 75.609,26, tal como demonstrado no doc. 6 (art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003);

(iii) É também improcedente o lançamento porque não foram excluídas das bases de cálculo receitas submetidas ao regime cumulativo, as quais são decorrentes de contratos firmados com o Poder Público, precedidos por propostas apresentadas, em processo licitatório, antes de 31 de outubro de 2003, conforme exemplifica com as notas fiscais nº 21 e 25 (execução de contrato com o Dnocs, assinado em 31.12.2003, mas decorrente de proposta apresentada na licitação em 24.10.2002 – doc. 7) e 20 e 26 (execução de contrato com ANA, assinado em 31.12.2003, mas decorrente de proposta apresentada na licitação em 21.11.2002 – doc. 8); considerando a exclusão dessas operações do cômputo da base de cálculo da contribuição, a redução do valor a pagar perfaz o montante de R\$ 8.460,97 (art. 10, XI, da Lei nº 10.833, de 2003);

(iv) A penalidade aplicada (75%) deve ser relevada, tendo em vista a boa-fé do impugnante ao escriturar e declarar no Dacon a totalidade dos débitos, em que pese não ter declarado – mas isso se deu por um mero equívoco – as contribuições na DCTF.

4. Ao final, o impugnante requer a realização de perícia, indicando os quesitos a serem respondidos e nomeando o seu assistente técnico.

5. Em 20 de novembro de 2012, esta Turma converteu o julgamento em diligência, para que fossem verificados os créditos a merecerem desconto na apuração da contribuição (Resolução nº 082.425).

Cientificada dessa decisão em 05/09/2013, conforme Aviso de Recebimento de fls. 2098, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, na data de 03/10/2013, pugnando pelo provimento do recurso e cancelamento da exigência fiscal.

Em síntese, as razões de recurso giram em torno (i) do conceito mais amplo de insumo, e (ii) da impossibilidade de glosas de crédito não declarados no DACON, mas comprovados com a juntada de notas fiscais, escrituração contábil e demais documentos, tendo em vista o princípio da verdade material.

Em 23 de agosto de 2021, o referido recurso teve seu julgamento iniciado no CARF, momento no qual foi solicitado cumprimento de diligência, sob o número nº 3402-003.102, a fim de que:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos **bens/serviços** entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR.

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico, relativo aos bens do ativo imobilizado (depreciação), com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

4. Intimar a recorrente a demonstrar de que forma os bem atinentes ao item anterior foram contabilizado, se imobilizado ou despesa;

5. Intimar a recorrente a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;

6. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente,

inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação no item anterior;

7. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011;

Concluída a diligência, retornaram estes autos para conclusão do julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta**, Relatora

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face da Recorrente visando a cobrança de créditos tributários de COFINS, não-cumulativa, relativa aos anos calendários de 2005 e 2006, por falta/insuficiência de recolhimento, no valor de R\$ 253.430,57

De acordo com o descritivo do Auto de Infração a exigência fiscal decorreu da falta de declaração e de recolhimento da contribuição com fatos geradores nos anos de 2005 e 2006. A autoridade fiscal observa que, na apuração da exigência fiscal, foram descontados os créditos informados no Dacon e as contribuições retidas pelas fontes pagadoras, conforme registradas em notas fiscais.

Foi apresentada impugnação pleiteando, preliminarmente, a nulidade do AI e, no mérito, o reconhecimento de créditos decorrentes de insumos, custos ou despesas (combustíveis, lubrificantes, materiais diversos aplicados nos serviços, energia elétrica, alugueis de prédios pagos a pessoas jurídicas, despesas e aluguel de veículos e serviços prestados por pessoas jurídicas) que, nada obstante não terem sido informados no DACON, estão registrados na sua contabilidade e comprovados, conforme notas fiscais, livro razão e comprovantes de pagamento, contratos e planilhas juntados aos autos (fls. 356 a 487). Outro ponto alegado foi o de que a fiscalização não computou a COFINS retida por força dos contratos de licitação efetuados com o poder público.

A DRJ, inicialmente, converteu o julgamento em diligência conforme Resolução de fls. 489 a 493.

Ato contínuo, a DRF notificou a contribuinte para apresentar a documentação necessária (fls. 495 a 496), a qual fora respondida com a juntada da documentação solicitada - livros diário e razão dos anos de 2005 e 2006; planilha demonstrativa das notas fiscais referentes aos custos, despesas e encargos suportados no mesmo período os quais geram créditos da COFINS não cumulativa; cópia dos contratos efetivados com o Poder Público em razão de licitação (fls. 500 a 672).

De acordo com o relatório fiscal de fls. 674 a 678, (i) quanto aos créditos não computados no DICON, reconhece que o contribuinte cumpriu a intimação e apresentou a planilha demonstrativa de seus créditos e dessas informações foi elaborada a planilha de fls. 679 a 690); (ii) quanto às receitas não excluídas na autuação, o pleito do contribuinte foi acatado.

Retornando à DRJ, foi dado parcial provimento à impugnação da contribuinte, reconhecendo-se o segundo argumento da Impugnante, de que algumas receitas submetidas ao regime não cumulativo, de fato, não foram excluídas da base de cálculo da contribuição não cumulativa, conforme constatado no relatório da diligência fiscal; e, no tocante aos créditos pleiteados, apenas foi acolhido os créditos quanto às despesas com aluguel de prédio no ano de 2005, cujo valor escriturado foi maior que o declarado, devendo ser tais valores corrigidos.

Contudo, julgou-se improcedente os demais argumentos pleiteados pela Impugnante no tocante ao reconhecimento de créditos de insumos (bens e serviços – inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.833/03) os quais, embora não declarados na DICON, teriam sido comprovados na escrituração contábil e na documentação apresentada pela Contribuinte na diligência fiscal.

A DRJ destacou que apenas dois tipos de créditos foram informados na Dicon pelo contribuinte, a saber: “despesas de energia elétrica” e “despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas” e, portanto, somente eles teriam sido considerados na autuação.

Continua explicando que, de acordo com a planilha elaborada no relatório fiscal da diligência, “diversos são os gastos erigidos como geradores do direito ao creditamento, a saber: aquisição de materiais de conservação, limpeza e navalhas, despesas com hospedagem, veículos, combustíveis, refeições, locação de veículos, compra de normas técnicas, tomada de serviços de pessoa jurídica (digitação e elaboração de cadastro, gráficos etc). Cumpre observar que tais itens sequer constavam do Dicon, de modo que não foram objeto de glosa pela fiscalização”.

No tocante aos créditos de bens e serviços como insumos, na forma do inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.833/03, entendeu a DRJ que “que tais itens não se revestem da condição de insumo, pois não integram o processo produtivo, seja sob o aspecto físico (o bem corpóreo integra o produto ou é por ele consumido diretamente, como prevê o §5º do art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002), seja sob a perspectiva funcional (o bem ou serviço é pertinente ou relevante para o processo produtivo ou para a prestação de serviço, como prescreve o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003)”.

Assim, por entender que os bens e serviços acima desenhados não se amoldam ao conceito de insumo, vez que são meras despesas gerais e não custos, indeferiu-se o seu creditamento.

Por fim, quanto aos créditos de depreciação frisou-se que estes também não foram objeto de declaração na DACON, porém, a DRJ argumenta que, “*compulsando os documentos que instruíram a impugnação (fls. 2024/2057), verifica-se que a depreciação aduzida recai sobre móveis/utensílios e máquina/equipamentos. Entretanto, não é possível saber se ela é concernente a imobilizado, muito menos que este seja empregado diretamente no processo produtivo, nada obstante o contribuinte ter sido intimado para tanto*”. Assim, não se reconheceu o creditamento sobre os encargos de depreciação.

Em Recurso Voluntário, em resumo, a Recorrente chama a atenção para o princípio da verdade material de modo que, apesar de não declarados na DACON, aos créditos derivados de bens e serviços (aquisição de materiais de conservação, limpeza e navalhas, despesas com hospedagem, veículos, combustíveis, refeições, locação de veículos, compra de normas técnicas, tomada de serviços de pessoa jurídica (digitação e elaboração de cadastro, gráficos etc.) utilizados como insumos foram comprovados com sua escrituração contábil e demais documentos, o que fora realizado e consignado no relatório da diligência fiscal.

Aduziu que é empresa do ramo de consultoria e assessoramento técnico na área de construção civil e que todos os bens e serviços pleiteados como insumos são essenciais e relevantes ao desenvolvimento da atividade fim da empresa.

Quanto aos valores com aluguéis de prédios destaca que a tabela de fls. 2068 a DRJ deixou de incluir como crédito valores já expressamente reconhecidos na tabela de fls. 2065 e 2606, todas no corpo do acórdão recorrido.

Desataca que a DRJ deixou de reconhecer despesas apresentadas pela Recorrente às fls. 787 e 816 a 822, nas quais apresenta notas fiscais e recibos de despesas do mês de fevereiro de 2005 relativas às despesas com aluguéis no valor de R\$ 1.338, 73. Também deixou de inserir na tabela as despesas de energia elétrica ocorridas no mesmo mês, conforme comprovado às fls. 787 e 800 a 804, no valor de R\$ 783,12.

Quanto ao creditamento derivado da depreciação, a Recorrente aduz que, apesar de não ter declarado na DACON, a depreciação foi comprovada mediante documentação acostada aos autos, devendo ser reconhecida, tendo em vista que os móveis/utensílios e máquinas/bens fazem parte diretamente do processo produtivo, sendo essenciais e relevantes para o desenvolvimento de seu objeto social, e, portanto, ensejadores de crédito.

#### **Vejamos:**

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo de prestação de serviços de consultoria e assessoramento técnico na área de engenharia civil, recursos hídricos, e saneamento, geologia e hidrogeologia, meio ambiente, topografia e cartografia, coleta, tratamento e análise de informações provenientes de medições diretas ou aplicações de questionários a pessoa ou instituições, georeferenciamento e sistemas de informação geográficas.

No que concerne aos serviços/bens utilizados como insumos, os créditos a que a Recorrente eventualmente faz jus, e que foram rechaçados pela DRJ, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade**, que diz respeito ao 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;

**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.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo 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, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>2</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**Ementa.** CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

---

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

No caso concreto, **observa-se que a DRJ aplicou o conceito mais restritivo aos insumos** – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF nºs 247/2002 e 404/2004), **já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).**

No acórdão recorrido consta que a Recorrente foi intimada, quando da diligência fiscal, a comprovar a relevância ou a pertinência dos bens e serviços empregados como insumos, porém, não logrou comprovar.

Ao compulsar os autos, percebi que a Resolução nº 08.2.425, data de 20 de novembro de 2012, e solicita, em diligência, o seguinte:

- i. Intimar o contribuinte a apresentar planilha demonstrativa dos créditos mensais, apurados por espécie, com base em sua escrituração contábil, bem como a justificar o seu enquadramento nas hipóteses de dedução da base de cálculo previstas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, juntando, quando convier, prova da justificativa apresentada;
- ii. Verificar a correção dos valores que compõem o crédito, à vista da própria lei e dos livros contábeis e documentos fiscais do contribuinte;
- iii. Intimar o contribuinte a apresentar as propostas que deram origem aos contratos celebrados com o Dnocs e com a ANA e, por conseguinte, que implicaram a obtenção das receitas documentadas nas notas fiscais nº 20, 21, 25 e 26, deixando explícitas as datas em que foram feitas as propostas;
- iv. Deduzir da base de cálculo as receitas auferidas nas operações documentadas pelas notas fiscais nº 20, 21, 25 e 26, se as propostas tiverem sido apresentadas anteriormente a 31 de outubro de 2003;
- v. Em função das respostas dadas aos itens anteriores, determinar a base de cálculo e o valor da contribuição mensal considerada devida;
- vi. Elaborar relatório circunstanciado e conclusivo acerca dos trabalhos realizados, do qual se cientificará o contribuinte, facultando-lhe o prazo de trinta dias para, se quiser, manifestar-se sobre ele.

O termo de intimação de fls. 495, de 11 de janeiro de 2013, pede que a Contribuinte apresente o seguinte: (i) cópia dos livros diário e razão; (ii) planilha demonstrativa dos créditos mensais da COFINS, apurados por espécie, com base em sua escrituração contábil, bem como justificar o seu enquadramento nas hipóteses de dedução da base de cálculo previstas no art. 3º, da Lei nº 10.833/03, juntando prova da justificativa apresentada; e (iii) as propostas apresentadas em certame licitatório, que deram origem aos contratos celebrados com o DNOCS e com a ANA, que implicaram na obtenção das receitas documentadas nas notas fiscais nº 20, 21, 25 e 26, deixando explícitas as datas em que ditas propostas foram feitas.

Ao observar que em momento algum fora solicitado ao contribuinte explicar a relevância, pertinência ou essencialidade quanto aos bens e serviços utilizados como insumos, até

porque naquela época, 2012/2013, ainda se trabalhava com o conceito restrito de insumo das IN nºs. 247/2002 e 404/2004, sendo certo que o acórdão recorrido, de 07/08/2013, fundamenta a negativa do crédito exatamente nestas instruções normativas, o CARF através do acórdão nº 3402-003.102, solicita nova diligência para suprir esclarecimentos fundamentais para o deslinde do caso.

Com o cumprimento da diligência às fls. 2157- 2181, entendo que a causa está perfeitamente madura para julgamento.

Às fls. 2185 ss, a recorrente apresentou petição esclarecendo que certos documentos não foram apresentados em razão do desgaste das notas em função do tempo, mas foi apresentado Laudo Técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens/serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do RESP nº 1.221.170/PR, bem como justificado porque considera que cada um dos bens e serviços são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo, do qual resulta o serviço final prestado, em conformidade com os critérios delimitados no voto da Ministra Regina Helena Costa, proferido no RESP nº 1.221.170/PR.

Observa-se que os pedidos formulados pela diligência nos pontos 3,4 e 5 não foram esclarecidos, quais sejam: demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento; os bem atinentes ao item anterior foram contabilizados, se imobilizado ou despesa; apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. Logo, rejeito esses pedidos, por falta de documentação comprobatória e esclarecimento suficiente capaz de formar convencimento desta julgadora.

No que tange a prestação de serviços dos anos 2005 e 2006, além da incompletude comprobatória, não há qualquer esclarecimento sobre o processo produtivo adotado, motivo pelo qual também rejeito pedido.

Por conseguinte, em relação aos serviços gastos com locações de automóveis para prestação de serviços em locais em que não há disponibilidade de transporte público, entendo que estes são essenciais e relevantes a prestação em si, uma vez que se esse custo, não haveria a possibilidade de o serviço ser prestado. Inclusive, o próprio relatório as fls. 2161 esclarece que o próprio tomador do serviço, o DNOCS, mostra que, de fato, há indisponibilidade de transporte público na região. Motivo pelo qual revento esta glosa.

Mesmo raciocínio, portanto, deve ser aplicado aos custos com gasolina para o deslocamento.

No que tange os pedidos de gastos com hospedagem, não encontrei qualquer argumento plausível que justifique os custos: distância, tempo de execução ou situações afins diretamente relacionados com a prestação do serviço. Logo, rejeito este pedido.

A Recorrente ainda solicita os créditos referentes a terceirização de serviços de engenharia, que, em verdade, são serviços prestados pela própria empresa, mas também terceirizados por outra empresa alheia aos contratos, sem qualquer explicação do motivo pela qual a recorrente utiliza outra empresa para prestar o serviço que era da sua competência. Assim, também nego este serviço.

Isto posto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter apenas as glosas referentes a locações de veículos e gastos com combustíveis nos limites das notas fiscais efetivamente apresentadas.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta**