



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10410.721485/2010-81</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.048 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	8 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	S A USINA CORURIPE AÇÚCAR E ÁLCOOL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, deve ser compatível com o estabelecido de forma vinculante pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida).

TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como o transporte de funcionários e os combustíveis e lubrificantes destinados para este fim (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 133 e 134) (Acórdão nº 9303-014.846).

MATERIAIS DE LIMPEZA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), em relação aos dispêndios com materiais de limpeza de máquinas e equipamentos utilizados no ambiente produtivo.

Não obstante a atividade de produção realizada pelo contribuinte não ser a produção de alimentos nem estar relacionada à saúde, pode-se concluir que as despesas com limpeza das instalações, máquinas e equipamentos industriais atendem ao critério da essencialidade, uma vez que a sua falta

implica em substancial perda de qualidade do produto produzido (produção de açúcar e álcool).

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito a crédito em relação a despesas com materiais de limpeza, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pelo provimento integral. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-016.044, de 08 de outubro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10410.721467/2010-07, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente)

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte, contra a decisão que julgou improcedente manifestação de inconformidade, nos termos da ementa transcrita abaixo:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana-de-açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

#### DECADÊNCIA. DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do resarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pela contribuinte.

#### RATEIO. RECEITAS CUMULATIVAS E NÃO CUMULATIVAS.

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, em relação apenas a uma parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

#### CRÉDITOS PRESUMIDOS. RATEIO PROPORCIONAL.

Os créditos presumidos da agroindústria disciplinados pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 se submetem às formas de rateio previstos nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

#### PIS-PASEP/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS.

#### TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos.

Não há previsão legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte de funcionários e com as aquisições de combustíveis e lubrificantes não utilizados diretamente no processo produtivo.

#### **Breve síntese do processo**

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS-PASEP/COFINS não-cumulativa- Exportação, amparado na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Com o intuito de se analisar a procedência dos créditos pleiteados pela empresa foi então aberto o MPF-Mandado de Procedimento Fiscal, resultando no deferimento parcial, pelos motivos que explanamos a seguir:

1. Aplicação incorreta dos percentuais de rateio para a cana de açúcar adquirida de pessoa física
2. Apuração incorreta dos percentuais de rateio
3. **Glosa de créditos de bens utilizados como insumos no processo produtivo**

A autoridade fiscal explica que constatou na análise dos arquivos magnéticos entregues pela empresa, a existência de diversos bens que não se enquadram no conceito de insumo. Dentre estes bens, lista os seguintes:

- **EPI** (Equipamentos de Proteção Individual) e itens diversos de vestuário e uniformes, tais como avental de couro, bota de borracha, luva de couro, camisas, capacete, óculos de proteção, protetor auricular, colete, meião, calça etc.;
- **Material de Limpeza**: cloro, soda cáustica, detergente, sabão etc.; · Material de Construção: pregos, lâmpadas, luminárias, estruturas metálicas, cimento, tubo pvc esgoto, tablado de madeira, tubo de concreto, tintas e pincéis, ferragens em geral;
- **Material de Manutenção de Motocicletas e Veículos Leves**: gasolina, buzinas, espelho, lanternas, antenas, amortecedores, cabos, peças para bicicletas etc.;
- **Material de Comunicação**: rádios, bateria para rádio portátil, peças para radiocomunicação, antena etc.;
- **Ferramentas e suas partes**: martelo, alicate, chaves de fenda, furadeira, serrote, esmerilhadeira, brocas, lima etc.;
- **Materiais Diversos**: bebedouro, bateria de fogos 12 tiros, ração para peixe, condicionador de ar, faqueiro, brinquedos etc.

#### 4. Glosa em créditos de serviços utilizados como insumos no processo produtivo

O Auditor Fiscal relata que constatou em análise do arquivo magnético que a empresa se creditou da totalidade dos serviços que lhe foram prestados, independentemente de serem aplicados ou não no processo produtivo. Informa que foram encontrados serviços os mais diversos possíveis, tais como: **advocacia em geral, planejamento tributário, cobrança bancária, construção civil, transporte de pessoal, serviço médico e hospitalar, serviço de análise clínica, propaganda e marketing, confecção de material promocional, manutenção de motos e veículos leves, auditoria, serviços de despachante** etc.

Entende que não é possível à contribuinte se creditar de créditos relativos aos dispêndios com os serviços indicados por não estarem enquadrados no conceito de insumos do processo produtivo. Traz soluções de consulta emitidas pela RFB neste sentido.

Após a Manifestação de Inconformidade proposta pela contribuinte, a lide foi decidida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, que julgou pela sua improcedência, não reconhecendo o direito creditório trazido a litígio.

Irresignada, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário, por meio do qual, basicamente, repete os mesmos argumentos já declinados na sua Manifestação de

Inconformidade. Contesta, expressamente, a glosa dos créditos sobre as aquisições: (i) EPI; (ii) material de limpeza; (iii) material de construção; (iv) material de manutenção de motocicletas e veículos leves; (v) material de comunicação; (vi) ferramentas e suas partes, bem como sobre (vii) prestação de serviços de construção civil; (viii) transporte de pessoal; (ix) manutenção de veículos leves; e, (x) serviços de comunicação.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, que deu parcial provimento ao recurso, para reconhecer o crédito da contribuição sobre os seguintes gastos:

a) **EPIs** (Equipamentos de Proteção Individual) e itens diversos de vestuário e uniformes, tais como: avental de couro, bota de borracha, luva de couro, camisas, capacete, óculos de proteção, protetor auricular, colete, meião, calça;

b) **Material de Construção:** pregos, lâmpadas, luminárias, estruturas metálicas, cimento, tubo pvc esgoto, tablado de madeira, tubo de concreto, tintas e pincéis, ferragens em geral (apenas os serviços aplicados nos imóveis em que realizada a atividade produtiva da Recorrente - produção de açúcar e álcool e se a manutenção não implicar o aumento de vida útil do prédio superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem);

c) **Material de Manutenção de Motocicletas e Veículos Leves:** gasolina, buzinas, espelho, lanternas, antenas, amortecedores, cabos, peças para bicicletas (apenas os aplicados na produção);

d) **Material de Comunicação:** rádios, bateria para rádio portátil, peças para radiocomunicação, antena;

e) **Ferramentas e suas partes:** martelo, alicate, chaves de fenda, furadeira, serrote, esmerilhadeira, brocas, lima;

f) **Material de Construção:** pregos, lâmpadas, luminárias, estruturas metálicas, cimento, tubo pvc esgoto, tablado de madeira, tubo de concreto, tintas e pincéis, ferragens em geral (apenas os bens aplicados nos imóveis em que realizada a atividade produtiva da Recorrente - produção de açúcar e álcool e se a manutenção não implicar o aumento de vida útil do prédio superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem);

g) **Construção Civil:** CHM Edificações, Rivaben Construções, CIPESA Engenharia (apenas os serviços aplicados nos imóveis em que realizada a atividade produtiva da Recorrente - produção de açúcar e álcool e se a manutenção não implicar o aumento de vida útil do prédio superior a um ano, caso em que deverá ser depreciada juntamente com o bem).

Foram opostos Embargos de Declaração, por parte do contribuinte, suscitando omissões e contradições no julgado. No entanto, foram rejeitados em Despacho de Admissibilidade de Embargos.

***Recurso Especial do Contribuinte***

Cientificada da decisão, insurgiu-se a contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando Recurso Especial de Divergência, apontando o dissenso jurisprudencial que visa rediscutir o entendimento firmado, quanto as seguintes matérias/paradigmas:

- a) crédito de Cofins - transporte de funcionários (Acórdão 3401-010.910);
- b) crédito de Cofins - combustíveis e lubrificantes (Acórdãos 3301-009.548 e 3302-006.737); e,
- c) crédito de Cofins - materiais de limpeza (Acórdão 3302-006.737).

O Recurso Especial interposto pela contribuinte foi admitido.

Devidamente científica do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial proposto pela Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, pugnando pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir:

### *I – Do conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte:*

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, e deve ser conhecido, tendo em vista a atendimento aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações. É o que passa a demonstrar.

#### *a) crédito de Cofins - transporte de funcionários:*

Em relação à primeira divergência suscitada pela contribuinte, confrontando os arestos paragonados (Acórdão 3401-010.910), verifico haver similitude fática e divergência interpretativa em relação ao inciso II do art. 3º da das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Enquanto a acórdão recorrido, levando em consideração os critérios da essencialidade e da relevância definidos pelo STJ, entendeu que não é admissível o crédito sobre serviço de transporte de funcionários, uma vez “*não se concebe que tal serviço seja aplicado na produção, pois se encontra apartado do processo produtivo*”.

Segue um trecho do voto nesse sentido:

No que tange ao item 2, nenhum dos serviços relacionados no relatório podem ser considerados insumos, nos termos da definição de insumos já explicada.

Porém, nenhum dos serviços glosados são intrínsecos ao processo produtivo do bem destinado à venda, isto é, nenhum deles guardam vinculação direta com o processo produtivo da empresa.

Relativamente, ao serviço de transporte de pessoal, também glosado pela fiscalização e expressamente contestado pela manifestante, igualmente, não se concebe que tal serviço seja aplicado na produção, pois se encontra apartado do processo produtivo. Por que razão, não é admissível o creditamento pretendido pela recorrente.

Em sentido oposto, o Acórdão indicado como paradigma (3401-010.910), único aceito no Despacho de Admissibilidade, que trata de empresa que também desenvolve atividade agroindustrial, entendeu que o serviço de transporte de funcionários é uma etapa indispensável ao seu processo produtivo, a justificar a reversão da glosa, consoante se extrai da própria ementa do julgado citado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

CRÉDITO. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS PARA ZONA RURAL EM ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.

Considerando a atividade agroindustrial desenvolvida, o deslocamento dos seus funcionários para zonas rurais, de difícil acesso, onde deverão ser necessariamente realizadas as atividades de plantio/colheita/corte da cana-de-açúcar, diferentemente de outras situações, não configura um pagamento de um benefício ao empregado, mas sim um custo essencial à própria viabilização do processo produtivo em si, amoldando-se, portanto, aos critérios fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, julgado em sede de recurso repetitivo.

Logo, deve ser conhecido o recurso nesse primeiro ponto.

**b) crédito de Cofins - combustíveis e lubrificantes:**

Em relação aos créditos apropriados sobre os custos com combustíveis e lubrificantes, com base no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, requer a recorrente, que lhe seja assegurada e apropriação dos créditos pleiteados sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes, “*ainda que não exerçam ação direta sobre a mercadoria em produção*”. Nesse sentido, defende que “*deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores*

*de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo)".*

Consta do recurso as seguintes alegações de defesa postas pela recorrida em relação ao tema:

**B. Da Indevida Glosa de Créditos Alusivos à Combustíveis e Lubrificantes**

18. Consta na ementa do v. acórdão recorrido a manutenção das glosas dos créditos decorrentes das aquisições de combustíveis e lubrificantes que porventura não foram utilizados diretamente no processo produtivo.

19. Todavia, o julgado que serviu de base para as conclusões do arresto impugnado estabeleceu, unicamente, que os insumos sejam utilizados de forma pertinente e necessária à atividade empresarial, ainda que não exerçam ação direta sobre a mercadoria em produção.

20. O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 tratou especificamente de tal ponto: “(...) com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo)”.

21. Segundo o sobredito Parecer, “exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matériaprima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc.”.

22. Nesse contexto, revela-se absolutamente impróprio o não acatamento do creditamento sob enfoque, visto que não há no citado repetitivo do STJ a existência da restrição estabelecida no acórdão recorrido, devendo ser assegurada a ampla apropriação de todos dos créditos pleiteados pela recorrente decorrentes das aquisições de combustíveis e lubrificantes, consoante os seguintes precedentes desse Colendo CARF:

(...)

Nesse ponto, oportuno ressaltar que a Turma *a quo*, utilizou-se como razão de decidir, os critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ e a atividade exercida pela contribuinte, inclusive na fase agrícola, para produção de açúcar e álcool. Essa informação está explícita no trecho do voto transcritto abaixo:

Contudo, aplicados os critérios da essencialidade e da relevância, nos termos do entendimento definitivo do STJ, o que significa aferir a imprescindibilidade do custo ou despesa ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte – no caso da Recorrente, a produção de açúcar e álcool, tanto para fins carburantes como para outros fins (no entender hoje majoritário, compreende a fase agrícola, na qual produzida a cana de açúcar) –, entendemos que esta faz jus aos créditos sobre os seguintes custos e despesas (a defesa da Recorrente, um tanto quanto genérica, não ingressou nos pormenores da utilização dos produtos e serviços glosados):

Levando em consideração o acima exposto, inclusive o fato das alegações genéricas quanto a utilização dos insumos no processo produtivo, entendeu o acórdão recorrido que não há amparo legal na legislação quanto a possibilidade de aproveitamento de crédito das contribuições ao PIS/COFINS sobre “*aquisições de combustíveis e lubrificantes não utilizados diretamente no processo produtivo*”. Esta posição está explícita na ementa, a qual peço vênia para novamente escrever o trecho nesse sentido:

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS.

TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas PIS/COFINS informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos.

Não há previsão legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte de funcionários e com as aquisições de combustíveis e lubrificantes não utilizados diretamente no processo produtivo. (grifou-se)

Para comprovar a divergência indica como paradigma o Acórdão nº 3301-009.548, cuja ementa transcreve-se abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2006 CRÉDITOS. CUSTOS/DESPESAS. EQUIPAMENTOS. PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MATERIAL DE LIMPEZA, LAVANDERIA. VESTIMENTA. EMPREGADO, EXAME

LABORATORIAL. CONTROLE DE QUALIDADE, SOFTWARE. MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com: 1) equipamentos de proteção individual, material de limpeza, lavanderia, vestimenta de empregados, exames laboratoriais/controle de qualidade; 2) licenças de softwares utilizados no processo produtivo; 3) serviços de manutenção, peças de reposição, combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de caminhões para o transporte de produtos em elaboração entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como em empilhadeiras para a movimentação da produção, enquadraram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte descontar/aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. (grifou-se)

Sobre o julgado, consta no corpo do voto, o seguinte:

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial que tem como objetivo social, dentre outras, as atividades econômicas seguintes: a compra, a venda e o abate de gado bovino; sua industrialização e comercialização no mercado interno e externo; a produção e processamento de alimentos destinados à alimentação humana e rações para animais; e a prestação de serviços de logística (transportes).

Assim, os custos/despesas incorridos com: 1) equipamentos de proteção individual, material de limpeza, lavanderia, vestimenta de empregados, exames laboratoriais/controle de qualidade; 2) licenças de softwares utilizados no processo produtivo, ou seja, nas câmaras frias dos frigoríficos/indústrias; 3) manutenção, peças de reposição, combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de caminhões para o transporte de produtos em elaboração entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como em empilhadeiras para a movimentação da produção, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

Também, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, para os referidos custos/despesas, o mesmo entendimento do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170, para reconhecer o direito de o contribuinte apurar créditos sobre eles.

Pelas transcrições acima, percebe-se que o primeiro acórdão paradigma indicado pela recorrente está de acordo com o decidido pelo Acórdão recorrido, uma vez que ambos possuem a mesma razão de decidir, ou seja, o mesmo entendimento sobre o tema de que os custos com combustíveis e

lubrificantes geram crédito das contribuições quando utilizados no processo produtivo, levando em consideração a atividade exercida pela empresa. Consequentemente, resta latente a ausência de demonstração de divergência jurisprudencial, capaz de ensejar o conhecimento do recurso nesse ponto. Ademais, o acórdão paradigma sequer tratou de custos com combustíveis no transporte de funcionários, como explicitamente tratado no acórdão recorrido.

Quanto o segundo acórdão indicado como paradigma (Acórdão 3302-006.737), no que se refere aos custos com combustíveis e lubrificantes, o Colegiado entendeu ser passível de geração de créditos “*os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados diretamente no processo industrial, como aqueles que alimentam as máquinas agrícolas e que transportam os insumos, peças de manutenção e as próprias máquinas, desde que essenciais à atividade*”. Portanto, até aqui não há dissenso jurisprudencial, como dito acima.

No entanto, ainda, em relação ao Acórdão 3302-006.737, a Turma *a quo* enfrentou o tema sobre a possibilidade de crédito na aquisição de combustível utilizado no transporte de pessoas. Ressalta-se, que apesar de no corpo do voto, especificamente, no item “*2.7.7. Aquisição de fertilizantes, combustíveis, transporte de resíduos e passageiros (item 6.3.1 - "sem identif", item 114 do Recurso Voluntário)*”, constar que o contribuinte “deixou de demonstrar a sua essencialidade e indispensabilidade ao processo produtivo”, e que por isso foi mantida a glosa em relação a tais custos. Vejamos:

#### 2.7.7. Aquisição de fertilizantes, combustíveis, transporte de resíduos e passageiros (item 6.3.1 - "sem identif", item 114 do Recurso Voluntário).

Este item diz respeito as despesas sem identificação. Algumas das quais foi possível vislumbrar a sua natureza pela razão social do fornecedor, mas outras não, conforme evidenciado no Auto de Infração.

##### "6.3.1 sem identif"

As despesas sem a possibilidade de identificação não foram aceitas. Através da razão social do fornecedor foi possível manter as aquisições de produtos químicos utilizados na produção, bagaço de cana, levedura e transportes de açúcar e álcool. Foram glosadas as demais despesas sem possibilidade de identificação ou por se tratar de aquisições de fertilizantes, combustíveis, transportes de resíduos e passageiros, que foram objeto de glosas nas análises descritas anteriormente.”

A Recorrente argumenta que são todas despesas inerentes ao processo produtivo do açúcar e do álcool, inclusive da fase agrícola, mas deixou de

demonstrar a sua essencialidade e indispensabilidade ao processo produtivo, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito a estes pontos suscitados.

Fez constar na ementa do referido julgado e no dispositivo, o deferimento de tais créditos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2010

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR)

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO DE CANA, AÇÚCAR E DE ÁLCOOL.

A fase agrícola do processo produtivo de cana de açúcar que produz o açúcar e álcool (etanol) também pode ser levada em consideração para fins de apuração de créditos para a Contribuição em destaque. Precedentes deste CARF.

(...)

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados diretamente no processo industrial, como aqueles que alimentam as máquinas agrícolas e que transportam os insumos, peças de manutenção e as próprias máquinas, desde que essenciais à atividade.

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS.

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

(...)

Eis o dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para reconhecer o creditamento sobre Carregamento/Reboque de Cana, Colhedeira de Cana Picada, Colheita de Cana, Colheita de Cana Picada, Colheita de Cana Fornecedores, Colheita de Cana Terceirizada, Corte Mecanizado Cana Administrada, Corte Mecanizado Cana Fornecedores, Desenvolvimento Agronômico, Estradas/Cercas/Pontes, Mecanização Agrícola, Mão de Obra Agrícola,

Oficina de Implementos, Outras Culturas Agrícola, Projeto Sorgo, Plantio, Plantio Contratos, Plantio Mecanizado, Portos, Preparo do Solo, Preparo e Plantio Mecanizado, Reboque de Cana, replanta Cana Soca, Serviços de Fornecedores de Cana, Transporte Cana, Trato Cana, Trato Planta, Trato da Soca e Vinhaça, despesas com arrendamento agrícola, despesas de óleo diesel utilizado na fase agrícola, bens e serviços inseridos no centro de custo agrícola, captação e tratamento da água para utilização da lavoura, serviços de laboratório agronômico por meio do qual se aferem aspectos do solo e da cana, serviços de manutenção agrícola e industrial, limpeza operativa das máquinas, inclusive manutenção das balanças de cana, custos de armazenagem do açúcar e do álcool, peças e componentes de máquinas agrícolas, embalagens de transporte, acessórios para rolamentos, anéis de vedação, barras metálicas, borrachas, cabos de aço, chapas metálicas, cabos diversos, conexões diversos, compressores diversos, filtros, gaxetas, guinchos, mancal, mangueiras e tubos, perfis metálicos, plásticos, pregos, rebites, retentores, rolamentos, tecidos e tubos, produtos químicos utilizados no laboratório agronômico, transporte de produtos acabados para armazenamento e posterior embarque, **transporte de funcionários dentro da unidade fabril**, depreciações dos centros de custos agrícolas, depreciações de centro de custos agrícolas, depreciações de esmerilhadeiras, talhas, agitadores, amostradores, analisadores, autoclaves, balanças, bombas, câmaras frias, carretas, centrifugadores, densímetros, desfibradores, destiladores, digestores, espectrofotômetro, estabilizadores, estufas, filtros, fornos, lavadores, manômetros, medidores, microscópios, motores elétricos, painéis, redutores, sondas, tanques, tornos, transceptores, veículos, etc. vinculados aos centros de custos: armazém de açúcar interno, águas residuais, balança de cana, central de ar comprimido, expedição, higiene e medicina do trabalho, instrumentação, laboratório industrial e microbiológico, laboratório de meristema, laboratório de teor de sacarose, lavador de veículos e borracharia, manutenção mecânica, oficina elétrica, oficina mecânica, posto de abastecimento, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede em relação ao creditamento de transporte de produtos acabados para armazenamento e posterior embarque e os Conselheiro Walker Araújo, Jorge Lima Abud, Muller Nonato Cavalcanti Silva em relação ao transporte de funcionários dentro da unidade fabril. Os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Paulo Guilherme Deroulede votaram pelas conclusões quanto ao crédito sobre despesas de armazenagem, por entenderem ser desnecessária a vinculação a operações de venda.

Portanto, em relação à matéria “*b) crédito de Cofins. Combustíveis e lubrificantes*”, em especial o combustível usado no transporte de funcionários, o recurso especial deve ser conhecido.

**c) *crédito de Cofins - materiais de limpeza:***

Em relação ao crédito sobre materiais de limpeza, - aqui trata-se de materiais (ácidos, soda cáustica, detergentes ou sabões) utilizados para a limpeza de equipamentos e máquinas -, confrontando os arestos paragonados (**Acórdão 3302-006.737**), verifico haver similitude fática e divergência interpretativa quanto ao art. 3ª, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, haja vista que no acórdão recorrido manteve a glosa sobre tais dispêndios. Em sentido oposto decidiu o acórdão indicado como paradigma, pela possibilidade de crédito, por constituir insumos na atividade agroindustrial, conforme explicitado na própria ementa, abaixo transcrita:

**Acórdão nº 3302 006.737**

Ementa(s) Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Exercício: 2010

(...)

**SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL E LIMPEZA OPERATIVA.**

Os serviços de manutenção agrícola e industrial, bem como aquilo que é denominado por "limpeza operativa" inclusive e especialmente realizados nas balanças de cana revelam-se essenciais à fase agrícola da industrialização do açúcar e do álcool, razão pela qual devem ser revertidas as glosas para que sejam mantidos os créditos.

Portanto, deve ser conhecimento o recurso nesse ponto, e passo de plano ao mérito.

***II – Do mérito:***

Previamente à análise dos itens específicos dos insumos em discussão, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para então verificar as demais matérias.

Conceito de insumos:

Primeiramente, ressalta-se que a análise da apropriação de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins não cumulativos sobre bens e serviços utilizados como insumos, tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e

COFINS dos valores incorridos na aquisição, será realizada com base no que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR, paradigma do Tema 779, cuja tese foi firmada nos seguintes termos: “(a) é *illegal 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”.*

A Ministra Regina Helena Costa, em seu voto, esclarece 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”, enquanto 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal”.

Neste sentido, em 17/12/2018 foi exarado o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pelo STJ. Consta do referido Parecer que a decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR é vinculante para a RFB em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, e nos termos da referida Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Consta do próprio Relatório Fiscal que a empresa SA USINA CORURIPE AÇÚCAR E ÁLCOOL dedica-se basicamente à produção de açúcar e álcool, tanto para fins carburantes como para outros fins. A comercialização é feita majoritariamente para o mercado externo. Possui quatro grandes unidades produtivas: Matriz, Iturama, Campo Florido e Limeira do Oeste. Também aufera outras receitas, dentre as quais destaca-se a venda de Energia Elétrica decorrente da queima do bagaço de cana.

Assim, a análise será feita considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, de forma a facilitar a análise casuística de cada item

objeto de glosa pela autoridade fiscal que foram mantidas pela decisão da DRJ.

Passo à análise dos insumos.

**a) Crédito de Cofins. transporte de funcionários, combustível e lubrificante:**

A primeira matéria trazida pela contribuinte, a ser discutida perante este Colegiado uniformizador de jurisprudência diz respeito a possibilidade ou não de tomada de créditos das contribuições sociais (PIS/COFINS) não cumulativas, sobre as despesas com transporte de funcionários, incluindo os custos com combustível e lubrificante.

Consta do Relatório Fiscal que foram glosados tais dispêndios, por não possuírem utilização ou aplicação direta no processo produtivo. Traz soluções de consulta emitida pela RFB neste sentido. Informa, por fim, que os créditos glosados estão demonstrados na planilha “*Relação de Serviços Glosados na Apuração do Crédito de PIS/Cofins não-cumulativos*”.

A decisão recorrida manteve as glosas por entender que “*não há previsão legal para creditamento sobre gastos com serviços de transporte de funcionários e com as aquisições de combustíveis e lubrificantes não utilizados diretamente no processo produtivo*”.

Nesse ponto, defende a recorrente que “*o transporte dos funcionários se caracteriza como despesa essencial ao desenvolvimento produtivo da empresa, haja vista a necessidade do acesso adequado dos trabalhadores rurais ao local da extração da cana-de-açúcar, o deslocamento nas áreas cultivadas, para verificar os equipamentos de irrigação, as condições da colheita, evitando que resíduos quebrem as máquinas de moagem etc.; nos arredores do parque industrial, pela administração da empresa, com o objetivo de fiscalização das atividades e gestão de problemas*”.

Confesso que recentemente compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

Não discordo da contribuinte de que os gastos com aqueles bens e serviços são necessários à produção dos produtos fabricados e vendidos. Mas o legislador restringiu a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins aos

insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviços. Portanto considerando que tais gastos não se enquadram no conceito de insumos nem foram utilizadas diretamente na fabricação dos produtos não é possível tal creditamento.

Em síntese, considerando que as Leis 10.637/2002 e 10.8333/2003, trazem o conceito de insumos: a) serviços utilizados na prestação de serviços; b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; c) bens utilizados na prestação de serviços; d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços; e, f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Sem maiores dificuldades, é incontrovertido que os serviços de transporte de funcionários e aquisições de combustíveis e lubrificantes para este fim não foram utilizados diretamente na produção ou fabricação dos bens destinados à venda, e apesar de se tratar de custos necessários à produção, se considerássemos os termos da norma citada, resta claro que não são efetivamente insumos para fins de creditamento das contribuições sociais.

Esse assunto já foi enfrentado em recente decisão exarada por esta 3ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9303-014.846, de relatoria do Ilustre Conselheiro Alexandre Freitas Costa, de 10/04/2024, onde restou assentado, por unanimidade de votos, com base no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 133 e 134, o entendimento de que os custos destinados a viabilizar a atividade de mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviço, mesmo em área rural, não são insumos para fins de apuração de créditos das contribuições. Oportuna a transcrição da ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2003

TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica etc. (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 133 e 134).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Semíramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Tatiana Josefovicz Belisário.

Consta do voto, as razões que levaram a negativa do crédito, cujos fundamentos utilizei como razão complementar de decidir:

No mérito, sorte não assiste à Recorrente.

Com efeito, em julgamento realizado em 26 de agosto de 2023 acerca da mesma matéria, este Colegiado, por maioria, rechaçou o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de pessoas na fase agrícola, conforme Acórdão n.º 9303-014.273, da relatoria da i. Conselheira Liziane Angelotti Meira, cuja ementa dispõe:

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

ARRENDAMENTO AGRÍCOLA PAGO A PESSOA JURÍDICA. DIREITO AO CRÉDITO.

Aplica-se também ao arrendamento de imóvel rural, prédio rústico, o direito ao crédito sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, previsto no Inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica etc. (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 133 e 134).

Do voto da Relatora colho as seguintes razões de decidir que adoto como se minhas fossem:

Portanto, está em discussão o conceito de insumo do Inciso II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

No mesmo Acórdão nº 9303-012.061, de 20/10/2021, já aqui citado, julgando Recurso Especial em Processo da COSAN, não se reconheceu o direito ao crédito, por maioria, tendo sido designado para redigir o Voto Vencedor, nesta matéria, o ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

**SERVIÇO DE TRANSPORTE DE EMPREGADOS. CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NÃO UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO.**

*Despesas com serviços de transporte de empregados por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo. Corresponde à despesa administrativa relacionada ao corpo funcional da empresa.*

Na decisão mencionada, o contribuinte também era um produtor de açúcar e álcool e se discutia precisamente o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de trabalhadores para a colheita da cana-de-açúcar.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que interpretou a decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, admite o creditamento relativo aos gastos para a fabricação do “insumo do insumo”, contemplando, assim, as despesas da fase agrícola da produção (própria) da cana-de-açúcar.

Mas, o mesmo Parecer Normativo afasta, explicitamente, o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de funcionários, qualquer que seja a atividade a ser por eles desempenhada:

#### 9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

(...)

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica etc.).

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, não reconhecendo o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de pessoal na fase agrícola.

Ainda, no Acórdão nº 9303-009.729, de 11/11/2019, de relatoria do Conselheiro Demes Brito, negando o reconhecimento desse crédito,

conforme razões e fundamentos abaixo transcritos que os adoto neste voto:

(...) Sem embargo, analisando a quaestio, como dito em linhas acima, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração Não Cumulativo das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele frequentemente defendido pelos Contribuintes.

Contudo, não vislumbro essencialidade e pertinência no processo produtivo da Contribuinte referente aos dispêndios com serviços de transporte e de construção civil, de modo que, mantendo a decisão recorrida pelos próprios fundamentos:

Em relação às despesas com serviço de transporte de funcionários, entendo que tal serviço não faz parte do processo produtivo da recorrente, mostrando-se correta a glosa dos créditos. O transporte de funcionários corresponde à despesa administrativa relacionada ao corpo funcional, o que não gera direito a créditos.

No mesmo sentido os Acórdãos: 9303005.637, 9303005.540, 9303-013.957.

Desta forma, os custos com transporte da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para translado de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, mas têm a natureza de custo indireto do trabalho.

Portanto, nego provimento ao recurso da contribuinte nesse tópico.

**b) crédito de Cofins - materiais para a limpeza de equipamentos e máquinas:**

Em relação aos custos com materiais de limpeza de equipamentos e máquinas (ácidos, soda cáustica, detergentes ou sabões), deve ser reconhecido o direito ao crédito, por se tratar de item essencial, diretamente ligado à manutenção do processo produtivo, por expressa previsão legal (art. 3º, incisos II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

Além do mais, conforme decidiu a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.246.317/MG, apesar de tratar-se de empresa do ramo alimentício, deixou claro que são insumos “*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".*

Ressalta-se que foi publicada Solução de Consulta COSIT nº 142/2023, que trata do reconhecimento de crédito do PIS/COFINS com relação a despesas específicas, conforme previsão dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, dentre elas “*Limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais*”, *verbis*:

Soluções de Consulta COSIT nº 142/2023

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUÇÃO DE ARTIGOS DE COURO. DESPESAS COM LIMPEZA, LAVAGEM E DESINFECÇÃO DAS INSTALAÇÕES.

No caso de pessoa jurídica fabricante de artigos de couro de uso pessoal, as despesas com limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais são passíveis de gerar crédito da Cofins, por atenderem ao critério da essencialidade na produção de bens destinados à venda.

(...)

Limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais 51 Quanto aos dispêndios com limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, assim orienta:

#### **7.4. PRODUTOS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS**

98. *Como relatado, na presente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, os Ministros consideraram elegíveis ao conceito de insumos os “materiais de limpeza” descritos pela recorrente como “gastos gerais de fabricação” de produtos alimentícios.*

99. *Aliás, também no REsp 1246317 / MG, DJe de 29/06/2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, foram considerados insumos geradores de créditos das contribuições em tela “os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios”.*

100. *Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai*

*em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.*

*101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde etc.*

**52 Assim, não obstante a atividade de produção realizada pela consulente não ser a produção de alimentos nem estar relacionada à saúde, pode-se concluir que as despesas com limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais atendem ao critério da essencialidade, uma vez que a sua falta priva o processo de produção de qualidade – os itens produzidos (sapatos, bolsas, cintos, entre outros) são de uso pessoal e a indústria deve atentar para a higiene de suas instalações, máquinas e equipamentos.**

53 Dessa forma, pode-se concluir que as despesas com limpeza, lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais são passíveis de gerar crédito das contribuições, por atenderem ao critério da essencialidade na produção de bens destinados à venda. (grifou-se)

Nesse contexto, resta clara a necessidade de limpeza e higienização das máquinas e equipamentos utilizados no processo industrial, além de atender aos critérios de higiene, sua falta privaria a qualidade de produção, o que leva a concluir que tais despesas são passíveis de gerar crédito, por atender os critérios da essencialidade definidos pelo STJ.

Portanto, devem ser revertidas as glosas sobre as despesas com materiais de limpeza utilizados nos equipamentos e máquinas do parque industrial.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial proposto pela contribuinte, para no mérito dar parcial provimento para reverter as glosas sobre os custos com materiais de limpeza de equipamentos e máquinas utilizados no parque industrial.

## Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigmática, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigmático eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para reconhecer o direito a crédito em relação a despesas com materiais de limpeza.

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente Redator