



<b>Processo nº</b>	10675.002605/2005-79
<b>Recurso</b>	Especial do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9303-010.526 – CSRF / 3ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	15 de julho de 2020
<b>Recorrente</b>	ABC-AGRICULTURA E PECUARIA S/A-ABC-A&P
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

**INSUMOS QUE DÃO DIREITO A CRÉDITO**

Na sistemática da apuração não-cumulativa, deve ser reconhecido crédito relativo a bens e insumos que atendam aos requisitos da essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de repetitivos.

**CUSTOS/DESPESAS. PEÇAS PARA VEÍCULOS, EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA, ÁGUA E ESGOTO, MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA, REPARO/MANUTENÇÃO EM VEÍCULOS, MANUTENÇÃO/REPARO EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS; SEGUROS DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos e escriturados nas seguintes rubricas: a) 0091313003 Peças para Veículos - TR; b) 0091315002 Equipamentos de Segurança - TR; c) 0091411016 Água e Esgoto - TR; d) 0091411028 Mão-de-Obra Temporária - TR; e) 0091411030 Reparo/Manutenção em Veículos - TR; f) 0091411033 Manutenção/Reparos em Máquinas e Equipamentos - TR; e, g) 0091412006 Seguros de Veículos - TR, vinculados ao processo de produção/fabricação dos bens produzidos e vendidos e/ ou na prestação dos serviços vendidos, enquadram-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 aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

**DESPESAS DIVERSAS. SEGREGAÇÃO. PRODUÇÃO/ADMINISTRAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO/COMPROVAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

As despesas incorridas e escrituradas nas seguintes rubricas: 1) 0091213001 Convênios Médicos e Odontológicos - TR; 2) 0091213003 PAT - TR; 3); 0091316001 Material de Escritório - TR; 4) 0091316002 Material de Limpeza e higiene - TR; 5) 0091316003 Material Utensílios Copa e Cozinha - TR; 6) 0091316006 Material/Suprimentos de Informática - TR; 7) 0091316007 Material de Consumo - TR; 8) 0091411003 Serviços de Processamento de

Dados - TR; 9) 0091411007 Transporte de Pessoal - TR; 10) 0091411008 Correios, Malotes - Documentos - TR; 11) 0091411011 Telefonia Fixa - TR; 12) 0091411012 Telefonia Móvel - TR; 13) 0091411013 Dados Eletrônicos - TR; 14) 0091411025 Lanches e Refeições - TR; 15) 0091411026 Vigilância e Limpeza de Imóveis - TR; 16) 0091411034 Manut/Reparos Diversos - TR; 17) 0091411040 Cópias e Autenticações - TR; 18) 0091411999 Outros serviços de Terceiros - TR; 19) 0091412699 Aluguéis Diversos - TR; 20) 0091415001 Gastos Alimentação em Viagens a Serviço - TR; 21) 0091415002 Diárias/Estadadas em Viagens a Serviço - TR; 22) 0091415003 Passagens Terrestres em Viagens a Serviço - TR; 23) 0091415004 Passagens Aéreas em Viagens a Serviço - TR; 24) 0091415005 Hospedagem em Viagens a Serviço - TR; 25) 0091415999 Outros Gastos em Viagens a Serviço - TR; e, 26) 0091521999 Outros Gastos - TR, não se enquadram como insumos nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 nem na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; além disto, o contribuinte não segregou nem demonstrou os respectivos valores vinculados à administração e à produção; assim, não geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para conceder o crédito com relação à uniforme e a equipamentos de Segurança (CTO), a serviços terceirizados de pessoa jurídica, a serviços de manutenção e reparos e mão de obra temporária, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Andrada Márcio Canuto Natal, Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. A conselheira Érika Costa Camargos Autran votou por dar provimento parcial em maior extensão. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Possas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3102-001.883**, de 26/06/2013 (fls. 265/270), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recuso Voluntário apresentado.

### Declaração de Compensação

Trata o processo de DCOMP (fls. 145/146), protocolada em 30/09/2005, pela qual os débitos ali declarados, foram compensados com créditos de COFINS, regime não cumulativa, remanescente do 4º trimestre de 2004, tendo como base no pedido o art. 17 da lei 11.033, de 2004 e art. 16 da lei 11.116, de 2005.

Fundamentado na Informação Fiscal de fls. 181/183, integrante do Despacho Decisório de fls. 188/190, a compensação foi homologada em parte, por terem sido glosados créditos não considerados como insumos (conceito aplicado a Insumos).

Os itens glosados, encontram-se relacionados no Demonstrativo de “Créditos a serem glosados por falta de previsão legal” (Planilha de fls. 175 a 179). Veja-se a relação dos gastos glosados: *Convênios Médicos ou Odontológicos, PAT, Equipamentos de Segurança, Materiais Aplicados em Obras, Material de Expediente, Serviços Terceirizados, Serviços de Manutenção e Reparos, Serviço de Vigilância e Limpeza de Imóveis, Mão de Obra Temporária, Cópias e Autenticações, Treinamento, Viagem, Transporte, Alimentação, Eventos e Confraternizações dentre Outros*.

A Fiscalização, afirma que tais valores foram glosados, “por configurarem aquisições de bens e serviços que estão fora do conceito de INSUMO, como dita o mandamento legal, vez que, não configuram matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e também não são serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”.

### Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório e apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 193/203, alegando, em apertada síntese, que:

a) possui amplo direito ao creditamento dos insumos; frise-se que todo e qualquer insumo que tenha sido objeto de tributação anterior da COFINS, sem exceção, deverá gerar créditos de COFINS ao adquirente;

b) a condição de contato físico que a RFB insiste atribuir aos insumos na hipótese em questão está totalmente divorciada do sentido teleológico da Lei nº10.833, de 2003;

c) nada mais falacioso e equivocado que pretender caracterizar o rol do §4º, do art. 8º, da IN SRF nº 404, de 2004, como *numerus clausus*, em frontal divergência os ditames constitucionais anteriormente analisados; e que a visão tacanha da Fiscalização, sobre conceito de insumos, não retrata a realidade, gera um crédito tributário em favor do Fisco que não existe.

A DRJ em Juiz de Fora (MG), então, apreciou a Manifestação e em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 09-26.848**, de 28/10/2009 (fls. 238/241), decidiu por considerar a Manifestação de Inconformidade improcedente, assentando que:

a) em que pese todo o discurso que envolveu o cerne do litígio, o defendido creditamento sem exceção de insumos, não merece reparos o firmado pelo Despacho Decisório;

b) na Informação Fiscal, dá conta da procedente glosa de créditos de COFINS apurados pelo contribuinte, por configurarem aquisições de bens e serviços que estão fora do conceito de insumos, nos termos da legislação de regência;

c) cabe, então, não reconhecer o direito creditório, a título de COFINS não cumulativa, remanescente do 4º trimestre/2004.

### Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 249/260, insistindo basicamente que:

a) dentro dos pressupostos do Sistema de apuração da não cumulativo da COFINS e dos preceitos constitucionais que lhe suportam, entende que todos os insumos que foram tributados anteriormente pela COFINS deverão gerar créditos aos seus adquirentes;

b) sabendo-se que o insumo, ao proporcionar renda ao seu vendedor, foi objeto da tributação anterior da COFINS, não existe razão plausível para que a discriminação da apropriação de créditos a seus adquirentes se abata em relação a esses insumos;

c) considera que a Fiscalização glosou valores compensados, “sem qualquer autorização legal para fazê-lo, infirmando o status constitucional da não-cumulatividade da COFINS, créditos regulares de insumos”;

d) contesta as orientações contida no artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, aplicada pela Fiscalização. Requer o deferimento do pleito no recurso.

### Decisão de 2ª Instância

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3102-001.883**, de 26/06/2013 (fls. 265/270), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Nesta decisão o Colegiado assentou que:

a) conceito de Insumos: no sistema não cumulativo de apuração da COFINS admite que do valor dos débitos, sejam reduzidos os créditos calculados com base nos gastos incorridos na compra de insumos utilizados na fabricação de bens ou execução de serviços;

b) da interpretação do texto normativo impõe o reconhecimento de que o conceito legal de insumo, terminologia empregada nas Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, não alcança a totalidade dos gastos necessários à realização do negócio da empresa;

c) da Prova do crédito; que a relação de gastos detalhados no Demonstrativo de fls. 175 a 179, não está menos detalhada do que encontra-se no PAF. Obviamente, se apresenta insuficiente para análise e decisão caso a caso. Caberia, por tratar-se de Pedido de reconhecimento de direito de crédito, a comprovação do preenchimento das especificações delineadas, ao vínculo dos gastos glosados ao processo produtivo da empresa.

### Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do **Acórdão nº 3102-001.883**, de 26/06/2013, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 277/285), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo a seguinte matéria: “do conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas (COFINS)”.

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento do Recurso Especial,

Insurge contra o conceito de insumos adotado pela decisão recorrida e que insumo engloba todos os custos da prestação dos serviços ou de produção ou fabricação dos bens, ai incluso as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagens, a mão de obra empregada e os encargos de depreciação.

Afirma que, para atividade industrial, no caso, industrialização de soja e derivados, o termo insumo alcança os custos de produção dos produtos industrializados, especialmente a mão-de-obra empregada, os materiais aplicados (diretos e indiretos) e a manutenção de depreciação pela utilização de todo o parque fabril.

Para comprovação da divergência, apresentou, a título de paradigma o Acórdão nº 3202-00.226, alegando que:

- o **Acórdão recorrido** adotou o conceito de insumo em sentido mais amplo que a definição dada pela legislação do IPI, todavia mais restrito que o do IRPJ. O Colegiado recorrido entendeu que gerariam direito a crédito da contribuição “*apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no caso das empresas comerciais, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa*”; e

- por outro lado, o **paradigma nº 3202-00.226**, adotou o conceito de insumo do IRPJ, que é mais amplo que o adotado na decisão recorrida, estando consignado que “*o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ*” .

Em sede de análise de admissibilidade, o Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de fls. 298/299, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

#### Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente científicada do **Acórdão nº 3102-001.883**, de 26/06/2013, do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho de sua análise de admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 301/316, que em resumo, requer que seja negado provimento ao Recurso Especial apresentado, mantendo-se o Acórdão recorrido.

Assevera que a definição de “insumo” é buscada na sua origem, qual seja, na legislação do IPI, sendo que nesta não são considerados insumos os bens não utilizados diretamente na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como é o caso dos materiais de limpeza e das embalagens destes autos. Assim, não serão insumos para gerar créditos de PIS/PASEP e COFINS, já que a lei prevê a aplicação direta na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens, nos termos do art. 3º da Lei 10.833, de 2003 c/c o artigo 8º da IN SRF nº 404, de 2003.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial.

É o relatório.

#### Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

### Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 298/299, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia exclusivamente em relação às seguintes matérias: ***“Do conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas (COFINS)”***.

No caso dos autos, tratou-se de pedido de compensação de créditos da COFINS não cumulativa, onde foram glosados parte dos créditos decorrentes de uma série de gastos, tais como: *Convênios Médicos ou Odontológicos (CTO), PAT (CTO), Uniforme e Equipamentos de Segurança (CTO), Materiais Aplicados em Obras -TR, Material de Expediente Diversos, (Material de Limpeza e Material de Escritório, etc), Serviços Terceirizados PJ, Serviços de Manutenção e Reparos CTO, Gastos Serviços Regulares CTO; Serviço de Vigilância e Limpeza de Imóveis, Mão de Obra Temporária, Cópias e Autenticações, Gastos com Treinamento CTO, Inscrição em Treinamento TR; Gastos com Viagem a Serviço, Gasto com Transportes, Gasto com Alimentação, Gastos com Eventos e Confraternizações e Outros Gastos*, conforme demonstrativo analítico elaborado pelo Fisco às fls. 175 a 179.

Para fins de delimitação da lide, cumpre referir que, no presente recurso, discute-se a possibilidade de aproveitamento de créditos da não cumulatividade da COFINS, relativamente ao **conceito de insumo**, à possibilidade de tomada de créditos sobre os bens e serviços utilizados antes do início e depois de encerrado o processo produtivo e tomada de créditos **referentes aos gastos** acima relacionados.

Pois bem. Entendo que, na análise do **conceito de insumo** para fins de reconhecimento de créditos da COFINS não-cumulativo, não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições.

Para tanto, me aponto no que foi balizado pelo **Parecer Cosit RFB n° 05**, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do **Recurso Especial nº 1.221.170/PR**, consoante procedimento para recursos repetitivos. Do voto da Ministra Regina Helena Costa para aquele acórdão, foram extraídos os conceitos:

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

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

distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

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

Quanto ao Parecer Cosit RFB nº 05, ressalvo não comungar de todas as argumentações postas no citado Parecer, entretanto, concordo com suas conclusões.

Feita a ressalva, apresento o meu voto sobre o Recurso Especial de divergência do Contribuinte, no caso, englobando os bens e serviços aqui discutidos. Considerando o critério acima, passo a analisar cada elemento citado no Demonstrativo do Relatório Fiscal que deu suporte ao Despacho Decisório inicial (Planilha de fls. 175/179).

Primeiramente, consta do Estatuto da Empresa (art. 3º), que a Sociedade tem por objeto “a exploração da atividade agrícola e pecuária, como também a atividade de cultivo e comercialização de sementes, mudas e flores, podendo também prestar serviços ligados à atividade agrícola e pecuária, como secagem e beneficiamento de grãos e também armazenagem de produtos em geral para o uso próprio e de terceiros” (fl. 218).

Verifico também que aplicação dos gastos da relação, não encontra-se detalhada nos autos. Resta claro que se apresenta insuficiente para análise e decisão caso a caso (item por item). Não encontrei nos autos, a prova de sua utilização no processo produtivo x atividades operacionais da empresa.

Como é cediço, esta Turma tem firme jurisprudência em casos de repetição/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação, que o ônus da prova é do contribuinte. E isso tem com fundamento jurídico o art. 373 do vigente CPC, que dispõe:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; (...).

Neste sentido, foi decidido no Acórdão nº 9303-007.458, de 20/09/2018, de relatoria do *Conselheiro Jorge Olmíro Lock Freire*, que perfilhou no mesmo entendimento. Veja-se a ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação.

De igual forma é o entendimento em decisão consubstanciada no Acórdão nº 9303-005.226, de 20/06/2017, nos seguintes termos:

“...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.”(Grifei)

Como se vê, a jurisprudência majoritária do CARF e da posição firmada recentemente pelo STJ, a comprovação no caso do direito creditório referente a revisão de créditos da não-cumulatividade da contribuição da COFINS revela a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo Contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

E como assentado no Acórdão recorrido, o Contribuinte sequer faz menção, em sede de Recurso Voluntário (ou na Manifestação de Inconformidade), ao vínculo dos gastos glosados ao processo produtivo da empresa, preferindo, em lugar disso, defender o direito constitucional à apropriação de créditos com base em todo e qualquer tipo de dispêndio, o que, como se viu, não pode ser admitido pela jurisprudência vigente nesta Turma.

Não se pode verificar, por mera ilação, a eventual relação dos gastos glosados com a atividade produtiva. Igualmente, a mera inéria do Contribuinte não poderia ser suprida por eventual diligência como um meio para remediar a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo.

Posto isto, ausente nas peças recursais argumentos e provas capazes de estabelecer o critério da necessária relevância e essencialidade entre o insumo e a produção, não há como se reconhecer os créditos pleiteados, pela sua falta de certeza e liquidez.

### Conclusão

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo-se hígida a decisão recorrida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

### Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Com a devida vênia ao entendimento do Ilustre Conselheiro Relator, prevaleceu o entendimento desta 3ª Turma da CSRF pelo provimento parcial do recurso especial do Contribuinte para reconhecer os créditos com relação à uniforme e a equipamentos de Segurança

(CTO), a serviços terceirizados de pessoa jurídica, a serviços de manutenção e reparos e mão de obra temporária, tendo sido designada esta Conselheira para redigir o voto vencedor.

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens questionados em sede de recurso especial pelo Contribuinte.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.<sup>1</sup>

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.<sup>2</sup>

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram

---

<sup>1</sup> **Lei nº 10.637/2002 (PIS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

**Lei nº 10.833/2003 (COFINS).** Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] III - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

<sup>2</sup> **Constituição Federal de 1988. Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...] § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (grifou-se)

frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abrange todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócuia e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonrar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n.º 66/2002, in verbis, afirma-se que “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Dante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-

se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agide o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

**3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.**

**4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.**

**5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

**6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**

**7. Recurso especial provido.**

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

"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 RESTITUTIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento<sup>3</sup>. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art.

---

<sup>3</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).
2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.
3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.  
(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Adentrando-se à análise do caso dos autos, com a aplicação do conceito de insumos aos itens trazidos pelo Sujeito Passivo em sede de recurso especial, tem-se que lhe assiste razão quanto ao direito ao crédito com relação **à uniforme e a equipamentos de Segurança (CTO), a serviços terceirizados de pessoa jurídica, a serviços de manutenção e reparos e mão de obra temporária**, por se enquadrarem nos critérios de essencialidade e pertinência estabelecidos pelo julgado do STJ.

Além disso, na mesma sessão de 15 de julho de 2020, julgou-se o processo administrativo de nº 10675.002608/2005-11, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, tratando de questão idêntica àquela dos presentes autos, inclusive com o mesmo Contribuinte, sendo a decisão proferida por esta 3ª Turma da CSRF consubstanciada **no Acórdão nº 9303-010.531** com os seguintes fundamentos, que passam a integrar o presente voto vencedor como razões de decidir:

[...]

Nesta fase recursal, o contribuinte discute o direito de ele aproveitar créditos sobre os custos/despesas escriturados sob as seguintes rubricas: 1) 0091213001 Convênios Médicos e Odontológicos -TR; 2) 0091213003 PAT - TR; 3) 0091313003 Peças para Veículos - TR; 4) 0091315002 Equipamentos de Segurança - TR; 5) 0091316001 Material de Escritório - TR; 6) 0091316002 Material de Limpeza e higiene - TR; 7) 0091316003 Material Utensílios Copa e Cozinha - TR; 8) 0091316006 Material/Suprimentos de Informática - TR; 9) 0091316007 Material de Consumo - TR; 10) 0091411003 Serviços de Processamento de Dados - TR; 11) 0091411007 Transporte de Pessoal -TR; 12) 0091411008 Correios, Malotes - Documentos - TR; 13) 0091411011 Telefonia Fixa - TR; 14) 0091411012 Telefonia Móvel - TR; 15) 0091411013 Dados Eletrônicos - TR; 16) 0091411016 Água e Esgoto -TR; 17) 0091411025 Lanches e Refeições - TR; 18) 0091411026 Vigilância e Limpeza de Imóveis - TR; 19) 0091411028 Mão-de-Obra Temporária - TR; 20) 0091411030 Manutenção/Reparos em Veículos - TR; 21) 0091411033 Manutenção/Reparos em Máq. e Equipamentos - TR; 22) 0091411034 Manutenção/Reparos Diversos -TR; 23) 0091411040 Cópias e Autenticações - TR; 24) 0091411999 Outros serviços de Terceiros - TR; 25) 0091412006 Seguros de Veículos - TR; 26) 0091412699 Aluguéis Diversos - TR; 27) 0091415001 Gastos Alimentação em Viagens a Serviço - TR; 28) 0091415002 Diárias/Estadas em Viagens a Serviço - TR; 29) 0091415003 Passagens Terrestres em Viagens a Serviço

– TR; 30) 0091415004 Passagens Aéreas em Viagens a Serviço – TR; 31) 0091415005 Hospedagem em Viagens a Serviço – TR; 32) 0091415999 Outros Gastos em Viagens a Serviço – TR; e, 33) 0091521999 Outros Gastos – TR.

A Lei nº 10.833/2003 que instituiu o regime não cumulativo para a COFINS, vigente à época dos fatos geradores, objeto do PER/DCOMP em discussão, assim dispunha, quanto ao aproveitamento de créditos:

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

(...);

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

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

(...);

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

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

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lo nos meses subsequentes.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

Em face da decisão do STJ, no julgamento daquele REsp, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquela decisão, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial que tem como objetivo social, dentre outras, as atividades econômicas de a industrialização e comércio de soja e seus derivados, como óleo, farelo, margarinas, gorduras hidrogenadas, rações animais, e de produtos alimentícios em geral, e a prestação de serviços operacionais e administrativos inerentes ao recebimento, limpeza, secagem, transporte, guarda, conservação, expedição e demais atividades complementares, inclusive serviços atinentes à logística, operações portuárias, importação e exportação, bem como operação de terminal de cargas, realizando carga, descarga, armazenagem e transporte; e) serviços de transporte de cargas em geral, seja através de rodovia, ferrovia, aquavia.

Assim, os custos/despesas escriturados nas rubricas: a) 0091313003 Peças para Veículos - TR; b) 0091315002 Equipamentos de Segurança - TR; c) 0091411016 Água e Esgoto -TR; d) 0091411028 Mão-de-Obra Temporária - TR; e) 0091411030 Reparo/Manutenção em Veículos - TR; f) 0091411033 Manutenção/Reparos em Máquinas e Equipamentos - TR; e, g) 0091412006 Seguros de Veículos - TR, se enquadram como insumos do processo de produção ou fabricação dos produtos fabricados e vendidos pelo contribuinte e/ ou na prestação dos serviços realizados e vendidos.

As demais despesas: 1) 0091213001 Convênios Médicos e Odontológicos-TR; 2) 0091213003 PAT - TR; 3); 0091316001 Material de Escritório – TR; 4) 0091316002 Material de Limpeza e higiene – TR; 5) 0091316003 Material Utensílios Copa e Cozinha – TR; 6) 0091316006 Material/Suprimentos de Informática – TR; 7) 0091316007 Material de Consumo – TR; 8) 0091411003 Serviços de Processamento de Dados – TR; 9) 0091411007 Transporte de Pessoal - TR; 10) 0091411008 Correios, Malotes - Documentos – TR; 11) 0091411011 Telefonia Fixa – TR; 12) 0091411012 Telefonia Móvel – TR; 13) 0091411013 Dados Eletrônicos – TR; 14) 0091411025 Lanches e Refeições – TR; 15) 0091411026 Vigilância e Limpeza de Imóveis – TR; 16) 0091411034 Manut/Reparos Diversos - TR; 17) 0091411040 Cópias e Autenticações – TR; 18) 0091411999 Outros serviços de Terceiros - TR; 19) 0091412699 Aluguéis Diversos – TR; 20) 0091415001 Gastos Alimentação em Viagens a Serviço – TR; 21) 0091415002 Diárias/Estabas em Viagens a Serviço – TR;

22) 0091415003 Passagens Terrestres em Viagens a Serviço – TR; 23) 0091415004 Passagens Aéreas em Viagens a Serviço – TR; 24) 0091415005 Hospedagem em Viagens a Serviço – TR; 25) 0091415999 Outros Gastos em Viagens a Serviço – TR; e, 26) 0091521999 Outros Gastos – TR, não se enquadram no conceito de insumos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 nem no conceito definido pelo STF no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

O conceito de insumos definido pelo STJ, naquele julgamento, abrange os custos/despesas necessários, relevantes e imprescindíveis ao processo de produção/fabricação dos bens destinados à venda e/ ou à realização dos serviços prestados. As demais despesas, tais como despesas administrativas, de assistência social aos empregados, de comunicação, de viagens e despesas gerais ainda que necessárias à realização de suas atividades não se enquadram nesse conceito pelo simples fato de tratar de despesas comuns a todas as pessoas jurídicas, independentemente de suas atividades econômicas.

Ressalte-se ainda que, no recurso especial, o contribuinte não demonstrou nem comprovou que as referidas despesas estão diretamente vinculadas ao setor de produção industrial e/ ou sua prestação de serviços, ou ainda segregando e demonstrando as vinculadas à administração e à produção de bens e de prestação de serviços, limitando-se a defender o conceito de insumos nos termos da legislação do IRPJ.

Em face do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial do contribuinte para reconhecer o direito de ele aproveitar créditos apenas sobre os custos/despesas escriturados sobre as rubricas seguintes: a) 0091313003 Peças para Veículos - TR; b) 0091315002 Equipamentos de Segurança - TR; c) 0091411016 Água e Esgoto -TR; d) 0091411028 Mão-de-Obra Temporária - TR; e) 0091411030 Reparo/Manutenção em Veículos - TR; f) 0091411033 Manutenção/Reparos em Máquinas e Equipamentos - TR; e, g) 0091412006 Seguros de Veículos - TR, mantendo-se a glosa sobre as demais.

Portanto, deu-se parcial provimento ao recurso especial do Contribuinte nos termos do presente voto para reconhecer o direito ao crédito com relação à uniforme e a equipamentos de Segurança (CTO), a serviços terceirizados de pessoa jurídica, a serviços de manutenção e reparos e mão de obra temporária.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello