



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10675.002985/2005-41
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-005.943 – 3ª Turma
Sessão de 28 de novembro de 2017
Matéria Declaração de Compensação - PIS/Pasep
Recorrente ABC - AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A - ABC A&P
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2005

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

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 a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda.

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 negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama e Demes Brito, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte ABC - AGRICULTURA E PECUÁRIA S/A - ABC A&P (fls. 129 a 151) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3102-001.884** (fls. 120 a 124) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 26/06/2013, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2005

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. APURAÇÃO. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. LANÇAMENTO CREDOR. INSUMOS. CONCEITO.

O sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins admite que, do valor dos débitos lançados, sejam reduzidos os créditos calculados com base nos gastos incorridos na compra de insumos utilizados na fabricação de bens ou execução de serviços.

A interpretação do texto normativo impõe o reconhecimento de que o conceito legal de insumo, terminologia empregada nas Leis 10.833/03 e 10637/02, não alcança a totalidade dos gastos necessários à realização do negócio da empresa.

Recurso Voluntário Negado

O presente processo tem origem em Declaração de Compensação (Dcomp) de créditos de PIS/PASEP, resultantes de pagamento indevido ou a maior, com débitos de IRPJ, transmitido pela Contribuinte em 21/11/2005 (fls. 03 a 06), o qual foi homologado parcialmente nos termos do despacho decisório nº 929 - DRF/UBE de 21/08/2009 (fls. 43 e 44), pois glosados créditos não considerados como insumos.

Não resignada, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 47 a 57), em cujo julgamento foi mantida a homologação parcial do pedido de compensação, conforme fundamentos lançados no **Acórdão nº 09-27.164** da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (fls. 91 a 95), sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 30/11/2005

COMPENSAÇÃO.

Sendo defeso vincular créditos a débitos declarados em Dcomp, dada a vedação imposta pela legislação de regência, não há que se reconhecer o direito creditório pretendido e, em decorrência, não há que se homologar a respectiva compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Contra referida decisão, o Sujeito Passivo apresentou recurso voluntário (fls. 103 a 114), ao qual foi negado provimento nos termos do **Acórdão nº 3102-001.884** (fls. 120 a 124) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 26/06/2013, ora recorrido, por ter entendido o Colegiado, em síntese, que devem ser considerados como insumos, no sistema de apuração não cumulativo da contribuição para o PIS, os "[...] gastos incorridos pela empresa, sob a condição de que se tratem de produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrário de como pretendem limitar os Atos Normativos supra citados, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação." Adotou-se, portanto, a posição intermediária de definição de insumos.

Em face da referida decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 129 a 151), alegando divergência jurisprudencial quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições não cumulativas, postulando seja adotado o critério amplo da legislação do IRPJ. Colacionou como paradigma o acórdão 3202-00.226.

Nas razões recursais, o Sujeito Passivo sustenta, em síntese, que:

- (a) na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, devem ser entendido como insumo todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;
- (b) após listar as contas contábeis nas quais foram lançados os custos de produção considerados como insumo pela Contribuinte e glosados pela Fiscalização, afirma tratarem-se de bens ou serviços aplicados no processo produtivo da empresa, constituindo-se em custos de produção;
- (c) ao final, requer o provimento do recurso especial para que sejam reconhecidos como insumos todos os custos incorridos na produção, especialmente a mão-de-obra empregada, os materiais aplicados direta ou indiretamente e a manutenção e depreciação pela utilização do parque fabril.

Foi admitido o recurso especial do Sujeito Passivo por meio do despacho S/Nº, de 10 de fevereiro de 2016 (fls. 153 e 154), proferido pelo ilustre Presidente da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial com relação ao conceito de insumos.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 156 a 164) postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Mérito

A discussão principal posta nos autos refere-se ao conceito de insumos para determinação do que pode ser utilizado pela Contribuinte como crédito de PIS e de COFINS, em especial em relação aos gastos com “[...] *Convênios Médicos ou Odontológicos, PAT, Equipamentos de Segurança, Materiais Aplicados em Obras, Uniforme Equipamento de Segurança, Material de Expediente, Serviços Terceirizados, Serviços de Manutenção e Reparos, Auditoria e Consultoria Jurídica, Serviços Regulares, Seguros, Treinamento, Viagens e Serviços, Transporte, Telecomunicação, Alimentação, Eventos e Confraternizações e Outros [...]*” (conforme se extrai do acórdão recorrido).

Cumprir observar ter sido deferido nos presentes autos parte significativa dos créditos tributários pleiteados pela Contribuinte por meio do pedido de compensação, com a adoção do conceito de insumo com base na necessidade/essencialidade para o processo produtivo, conceito mais amplo que do IPI e mais restrito que do IRPJ – este pretendido ver aplicado pela Recorrente – sendo coincidente com o entendimento da maioria desta 3ª Turma da CSRF na atual composição.

Portanto, a discussão a ser travada no recurso especial refere-se aos itens para os quais não conseguiu o Colegiado *a quo* verificar nos autos a comprovação/descrição da pertinência dos itens para o processo produtivo. As contas contábeis com os insumos pretendidos pela Contribuinte e indeferidos no Acórdão de recurso voluntário estão listadas no recurso especial às fls. 134 e 135.

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise dos itens individualmente.

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.¹

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.²

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 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 nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo

¹ **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: [...]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; [...]

² **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)

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:

[...] permanço 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 abarca 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 inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar 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. 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.

Diante 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 processo 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. Agride 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 elásticos.

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)

Ainda no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema está novamente em julgamento no recurso especial nº 1.221.170 - PR, pela sistemática dos recursos repetitivos, contendo votos pelo reconhecimento da ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério amplo/próprio na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo. O julgamento não foi concluído até a presente data.

A posição do Superior Tribunal de Justiça, para definição de insumo, mantém-se pela adoção de critério próprio/amplo em função da receita, atendendo aos requisitos da pertinência, relevância e essencialidade. Embora existam casos isolados cujas decisões adotaram o critério restritivo (IPI), não há fato novo ou mudança de entendimento do Tribunal da Cidadania suficiente para acarretar mudança de posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Do contrário, estar-se-ia adotando premissa de julgamento equivocada e, ainda, violando frontalmente o princípio da segurança jurídica.

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.

De posse do critério a ser adotado para definição dos insumos aptos a gerar créditos de PIS e COFINS não cumulativos, adentrar-se-á a análise do caso concreto.

A Contribuinte é pessoa jurídica que, nos termos do art. 3º do seu Estatuto Social (fls. 68 a 83), “[...] 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”. Embora se adote critério mais amplo que aquele da legislação do IPI para a conceituação dos insumos, recorrendo-se à verificação da pertinência, necessidade e essencialidade, não há nos autos elementos suficientes à verificação da utilização dos itens tratados no recurso especial para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

De todo modo, importa consignar ter-se o entendimento de que os gastos de mero expediente (conforme descrito anteriormente) não geram direito a crédito de PIS e COFINS por não se enquadrarem no conceito de insumos com base na necessidade/essencialidade ao processo produtivo.

Por outro lado, entende-se existir o direito ao crédito com relação aos uniformes e equipamentos de segurança; aos combustíveis lubrificantes para máquinas, tratores e veículos, pois embora não descritos individualmente, é de conhecimento geral serem necessários ao desenvolvimento da atividade agrícola e pecuária, os primeiros buscando-se a integridade física do trabalhador rural, e os combustíveis lubrificantes diretamente empregados no maquinário e veículos utilizados na produção agrícola e pecuária.

Não se está admitindo que quaisquer gastos incorridos na produção pela pessoa jurídica possam ser considerados como insumos, mas atendendo ao critério da

necessidade/essencialidade, no caso em apreço, entende-se caracterizados como insumos também os itens “equipamento de segurança” e “uniformes equipamentos de segurança”.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte

É o Voto.

(assinado digitalmente)
Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões, quanto ao direito de se aproveitar créditos sobre despesas que não integram o custo do produto industrializado.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Como visto, a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já 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.

O objeto de discussão no recurso do contribuinte é quanto à possibilidade de manutenção de créditos da não cumulatividade do PIS sobre as despesas incorridas com: convênios médicos e odontológicos; equipamentos de segurança; uniformes; materiais aplicados em obra; materiais de escritório, de higiene e de limpeza; utensílios de copa e cozinha; livros, jornais e revistas; serviços terceirizados; manutenção/repares em bens imóveis e móveis; conservação e reparos de cercas, de rede elétrica, de estradas e de pastagens; serviços jurídicos, de auditoria e consultoria; treinamento e alimentação; viagens aéreas e terrestres; hospedagem; telefonia móvel e fixa; e, outras.

Porém, como já dito, adoto um conceito de insumos bem mais restritivo do que o conceito da necessidade e da essencialidade, adotado pelo voto vencido.

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento do PIS e da Cofins:

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

(...)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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.

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

(...).

2ª Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 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.

(...).

Ora, segundo estes dispositivos legais, somente geram créditos das contribuições os custos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos bens destinados a venda. Note que os dispositivos legais descrevem de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitariam ter sido elaborados desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não haveria necessidade de ter descido a tantos detalhes.

No presente caso, é incontroverso que as referidas despesas são necessárias para a atividade econômica do contribuinte.

Não discordo da conclusão do acórdão recorrido de que os gastos com aqueles bens e serviços estão vinculados às atividades econômicas do contribuinte. 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.

Alguns itens glosados e mantidos no acórdão recorrido, até poderiam eventualmente integrar o conceito de insumos à medida que fossem utilizados diretamente no produção do produto destinado a venda. Mas no presente processo o contribuinte não comprovou o vínculo dos insumos ao processo produtivo. Veja a ilustrativa frase constante do voto do acórdão recorrido:

(...)

Com base nisso, ausente na defesa argumentos capazes de estabelecer o necessário vínculo entre insumo e produto final, VOTO POR NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

Processo nº 10675.002985/2005-41
Acórdão n.º **9303-005.943**

CSRF-T3
Fl. 14

Assim, por se tratar de gastos com bens que não foram utilizados no processo de produção dos bens produzidos/vendidos, mas em outros setores da empresas, tais como: administrativo, pessoal, segurança, manutenção, serviços sociais, etc., devem ser mantidas as glosas sobre as referidas despesas.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal