



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10835.720316/2017-17</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3002-002.897 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SAMMI INDUSTRIA E COMERCIO DE LEITE E DERIVADOS LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

O Conceito de insumo deve ser aferido a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço dentro do desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte.

COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A permissão para apropriação de créditos calculados sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes é válida apenas no caso de produção de bens ou prestação de serviços, previsto no inciso II do art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003. Uma vez que não há comprovação a prestação de serviços de transportes, ainda que da própria mercadoria que comercializa, está entre as atividades da empresa previstas no objeto social não há como reconhecer direito creditório.

MATERIAIS DE MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO INDUSTRIAL. PNEUS E CÂMARAS. CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Não havendo prova de que os créditos pretendidos de aquisição de peças e partes utilizadas na manutenção dos bens do ativo permanente, pneus e câmaras referem-se a bens que não foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa, bem como da falta de comprovação de que os serviços têm natureza de insumo e cumprem os requisitos do art. 3º, § 2º e § 3º da Lei nº 10.833/2003 e 10.637/2002, o creditamento desses itens deve ser negado.

ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS E MATERIAIS PARA ESCRITÓRIO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas administrativas tais como alimentação de funcionários de matérias para escritório não são insumos para fins de creditamento previsto inciso II do art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003 , pois não são bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. PROCESSO PRODUTIVO. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Nos termos do artigo 3º, VI das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, os ativos que estão sujeito ao crédito das contribuições não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas qualquer máquina, equipamento e outros bens imprescindíveis e inseridos no processo produtivo da pessoa jurídica. Contudo, uma vez que não há comprovação da utilização do processo produtivo, não há como reconhecer o direito creditório.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento do recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-002.895, de 16 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10835.720334/2017-91, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento Assinado Digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dionisio Carvallhedo Barbosa (suplente convocado(a)), Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Neiva Aparecida Baylon, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Marcos Antônio Borges (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Catarina Marques Morais de Lima, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Dionisio Carvallhedo Barbosa.

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 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.

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 109-001.397 da DRJ que julgou improcedente manifestação de inconformidade, mantendo a glosa de créditos COFINS não-cumulativo relativo ao 2º trimestre de 2011.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Intimada da respectiva decisão, a Recorrente apresenta recurso voluntário nos exatos termos da manifestação de inconformidade, pleiteando a reversão de glosas sobre combustíveis e lubrificantes; materiais de manutenção e operação industrial, pneus e câmaras; dispêndios com alimentação de funcionários e materiais para escritório; bens do ativo imobilizado.

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 paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

### **Do conceito de insumos:**

A controvérsia cinge às glosas de crédito da Contribuição para o PIS/ Pasep não-cumulativo que à época da análise dos créditos (22/02/2017) decorreu de interpretação jurídica restrita sobre o conceito de insumos amparada na Instrução Normativa SRF nº 247/02. De acordo com a autoridade fiscal à época, somente poderiam gerar créditos os insumos que sofressem alterações físicas ou químicas em razão de sua aplicação no processo produtivo diretamente relacionado ao produto destinado à venda.

Neste sentido, vejamos passagem do Termo de Verificação Fiscal (TVF) (fls. 29 a 39):

“(…)

Primeiramente, tratar-se-á dos créditos calculados sobre insumos.

Como sobredito, esse crédito deve referir-se a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Ou seja, é fundamental que o insumo seja utilizado na etapa laboral cujo resultado seja um produto objeto de comercialização pela empresa.

Além disso, a exigência legal de que o insumo seja utilizado no processo de “fabricação” desses produtos, afasta a possibilidade de creditamento sobre

elementos que não sejam utilizados diretamente no processo fabril, como detalha a Instrução Normativa SRF 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, §5º:

**Art. 66.** *A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

*(...)*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

*(...)*

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto:*

Ou seja, apenas podem gerar créditos os insumos que se enquadrem no conceito supra, qual seja: aquele que sofra alterações físicas ou químicas em razão de sua aplicação no processo produtivo diretamente relacionado ao produto destinado à venda. Portanto, foram glosados créditos calculados pela fiscalizada sobre elementos que, embora indispensáveis a sua logística produtiva, não sofreram

Portanto, foram glosados créditos calculados pela fiscalizada sobre elementos que, embora indispensáveis a sua logística produtiva, não sofreram desgaste ou perda de propriedades físico-químicas em razão de contato direto com o produto em elaboração, a saber:

**1) Dispêndios com alimentação de funcionários:**

Esta rubrica foi inteiramente glosada, em virtude de os gastos com alimentação de funcionários não comporem o processo produtivo propriamente dito.

**2) Combustíveis e Lubrificantes:**

Do mesmo modo, valores despendidos com manutenção de veículos afastam-se do conceito de crédito físico, pois compõe a logística mais ampla da empresa, afastada do processo produtivo direto. Tanto que veículos

relacionados às atividades administrativas da empresa tiveram seus respectivos encargos de depreciação apropriados como base de cálculo de créditos, como será explanado a seguir. Por tais motivos, a glosa desta rubrica foi integral.

### **3) Materiais para escritório:**

Tratam-se de dispêndios relacionados à manutenção da atividade administrativa da empresa, outrossim afastados do conceito de insumo constante da legislação supramencionada, pois tais produtos não são diretamente consumidos no processo produtivo da empresa. A glosa foi, portanto, integral.

### **4) Materiais para Manutenção e Operação Industrial:**

A despeito do título desta rubrica, observa-se que muitas das notas fiscais lançadas são relativas à manutenção de equipamentos não utilizados diretamente na atividade fabril, notadamente, documentos fiscais de aquisição de autopeças e de outros dispêndios relacionados à manutenção de frota. Neste caso, a glosa foi parcial, sendo afastadas apenas as notas inequivocamente relacionadas à manutenção de veículos.

### **5) Pneus e Câmaras:**

Pelas mesmas razões expendidas acima, acerca da impossibilidade de cálculo de créditos sobre dispêndios com veículos, esta rubrica foi, por fim, também glosada em sua totalidade.

O mesmo raciocínio norteou as glosas incidentes sobre créditos calculados sobre o maquinário e outros bens utilizados pela empresa, integrantes de seu ativo imobilizado, uma vez que os supracitados dispositivos legais exigem que as imobilizações sejam destinadas à **“utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”**.

Neste âmbito foram glosados créditos calculados sobre encargos de depreciação de três veículos, nomeadamente: 1) AUT. UNO MILLE WAY ECON 4P; 2) CAMINHÃO VW 9.150E DELIVERY, EQDO COM MOTOR CUMMINS e 3) CAMINHÃO VW 8.150E DELIVERY PLUS, EQUIP COM MOTOR CUMMINS. O primeiro trata-se de um veículo de passeio, voltado para atividades predominantemente administrativas de frotistas. Os dois caminhões são veículos de carga de pequeno porte, comumente voltados para atividades de entrega de produtos, o que se configura, outrossim, como atividade administrativa, relacionada às vendas. Em suma, não há veículos relacionados à atividade propriamente fabril da empresa, como seria o caso daqueles indispensáveis ao transporte de insumos produtivos que dessem direito a créditos de Pis e Cofins.

Em despacho decisório os fundamentos utilizados foram os menos do TVF, com aplicação dos conceitos restritos e que já se encontram superados, senão vejamos.

O princípio da não cumulatividade está inserido no texto constitucional e no que se refere às contribuições sociais está disciplinado no artigo 195, § 12, *in verbis*:

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:

(...)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Por sua vez, as Leis Federais nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), disciplinaram os bens e/ou serviço aptos a gerar o direito ao crédito, sendo certo que a não cumulatividade, pressupõe a existência de um ciclo econômico formado por várias operações, cuja finalidade é evitar o efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo das operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação seguinte, desonerando o Contribuinte pela repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto e/ou serviço.

Assim, quando da aplicação da sistemática de não cumulatividade para a contribuição do PIS e da COFINS, foi adotado, conforme exposição de motivos da Medida Provisória nº 135 de 30/10/2003, o método subtrativo indireto. Tal método consiste no fato de que a não cumulatividade é obtida por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidos em lei, na mesma proporção da alíquota que registra as vendas (receitas), diferente do método do imposto sobre imposto que se compensa o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

Nesta linha de pensamento, acerca da não cumulatividade e sua efetividade para a atividade empresarial, valiosos são os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins<sup>1</sup>, em sua obra, explanando, inclusive, o método de apuração do crédito em cada cadeia (método subtrativo indireto), veja-se:

“... apresentaremos a ideia de que, dentre as diversas sistemáticas de não-cumulatividade (neutralidade tributária) desenvolvidos pela doutrina, inclusive internacional, para o caso da Contribuição para o PIS e da COFINS foi adotado, expressamente (conferir a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135), o Método Subtrativo Indireto. Pelo Método Subtrativo Indireto, a não-cumulatividade é alcançada por meio de concessão de crédito Fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas). Trata-se, portanto, de uma sistemática distinta daquela adotada pela legislação do IPI e do ICMS, para quais aplica-se o Método de Imposto contra Imposto, isto é, compensa-se o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

No caso do Método Subtrativo Indireto, adotado pela Lei nº 10.637 de 2003, e pela Lei 10.833 de 2004, com as alterações posteriores, para a concessão do crédito

<sup>1</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. Ed. Quartier Latin, 2007.

Fiscal não se exige qualquer vinculação com o montante recolhido na etapa anterior, a ponto de ser indiferente se o fornecedor é optante pelo lucro presumido, pelo SIMPLES ou se tem suas vendas isentas. A transformação da Contribuição para o PIS e da COFINS em tributos não-cumulativos teve por finalidade (novamente conferir a Exposição de Motivos da medida provisória nº 135) a expansão da atividade comercial brasileira, quer com relação ao mercado interno que com relação às exportações...”

Nesta perspectiva, se o Contribuinte adquiriu bens ou serviços que anteriormente tiveram a incidência do PIS e da COFINS, nasce neste ato de forma lógica o direito ao crédito, conforme disposto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que elencam as possibilidades de crédito fiscal, com base no insumo adquirido.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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 - (VETADO)

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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; 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 - 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)

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.

Dentre as disposições acima colacionadas (idênticas para as mencionadas leis), a previsão contida no inciso II, do artigo 3º, que traz o direito de crédito sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda é a grande motivadora das inúmeras discussões e atuações no que tange aos créditos de PIS e COFINS. Isto porque, como a legislação não trouxe um conceito definido de insumos e os critérios aplicáveis, deixaram uma verdadeira abertura para aplicação de entendimentos diversos.

Assim, na tentativa de pacificar anos de discussões administrativas e judiciais o Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779 em sistemática de recursos repetitivos fixou o entendimento de que 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”*. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Ressalte-se que no referido julgamento reconheceu-se a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, vejamos:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

( RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779)

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

VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC. 1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa. 2. Violação aos arts. 110 do CTN, 24 e 25 da Lei nº 11.898/09 e 11 da Lei Complementar nº 95/98. Ausência de prequestionamento. Incidência da Súmula nº 211 do STJ. 3. 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 elasticados. **4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.** 5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença. Documento: 45634050 - VOTO VOGAL - Site certificado Página 1 de 26 Superior Tribunal de Justiça 6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta, consoante o "teste de subtração". Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. 7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos

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

Contudo, no caso específico, temos que as diretrizes do referido método deixaram de ser aplicadas na medida que é possível inferir pela leitura do relatório Fiscal e de despacho decisório que, por terem sido exarados antes do julgamento do RESP 1.221.170/PR (acórdão publicado em 24/04/2018 e transitado em julgado em 29/06/2023), referidas decisões não trataram do conceito contemporâneo de insumo.

Por outro lado, a decisão proferida pela DRJ em 24/09/2020, a despeito de manter as glosas, analisou-as dentro do contexto do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, publicado como propósito de dirimir as controvérsias interpretativas entre Contribuintes e fisco a partir da tese fixada pelo STJ.

Neste sentido, fato é que os posicionamentos pela DRJ na análise da manifestação de inconformidade da Recorrente, trouxe em sua fundamentação o conceito de insumos que obrigatoriamente deve ser aplicado por este Colegiado, nos termos do 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Assim, ultrapassada a questão sobre o conceito de insumos a ser aplicado ao caso, cabe agora verificar se de fato a Recorrente trouxe elementos e documentos hábeis a comprovar efetivamente o direito de crédito sobre os itens glosados. Passemos à análise.

#### **Combustíveis e Lubrificantes.**

Neste ponto, a fiscalização realizou a glosa de créditos apurados sobre combustíveis e lubrificantes ao argumento de que *“afastam-se do conceito de crédito físico, pois compõe a logística mais ampla da empresa afastada do processo produtivo direito”*. A DRJ, por sua vez, trouxe interpretação constante no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, no sentido de que *“permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.”*

Sobre tais itens, a Recorrente assim se manifestou às fls. 311:

Com o devido respeito, não há como concordar com a argumentação para essa glosa, devendo a mesma ser rechaçada de pronto, posto violar frontalmente dispositivos de lei.

Tais combustíveis e lubrificantes são utilizados principalmente nos caminhões que fazem a entrega dos produtos para os clientes, e eventualmente ocorre o uso de combustíveis pelos veículos que prestam assistência técnica aos produtores rurais.

Não há dúvidas que os combustíveis e lubrificantes utilizados são necessários para a fruição do processo industrial.

Tanto é verdade que o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 ao tratar dos insumos com direito a crédito, estabelece textualmente que “**inclusive combustíveis e lubrificantes**” geram direito ao crédito.

Portanto, não deve prosperar a glosa do crédito em relação aos combustíveis e lubrificantes utilizados no processo de produção industrial da Impugnante.

Pela passagem acima colacionada e permitido inferir que a Recorrente expressamente declara que os combustíveis e lubrificantes foram utilizados para entrega de produtos aos clientes e eventualmente para veículos eu prestam assistência técnica aos produtores rurais, sendo certo que o direito de crédito está expressamente previsto art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre a possibilidade de tomar crédito sobre combustíveis e lubrificante não há dúvidas que o texto legal traz a possibilidade, contudo, deixa claro que deve ser insumo na prestação de serviço oi na fabricação de bens destinados a venda, vejamos:

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;

Pelos argumentos apresentados pela própria Recorrente temos claramente que tais combustíveis e lubrificantes não foram empregados no processo produtivo.

Por outro lado, poderia cogitar se, em conjunto essa venda de mercadorias, a empresa exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende, atraindo, assim, a hipótese de insumo na prestação de serviço. Ou seja, se a Recorrente também presta serviços de transporte associado à venda de suas próprias mercadorias.

Contudo, ao analisar o contrato social da Recorrente, especificamente às fls 255, tem-se claramente pela leitura da cláusula segunda que a “ *A sociedade tem por objeto a exploração do ramo de indústria e comercio de leite e seus derivados. Ou*

seja, não há no objeto social da Recorrente a prestação de serviço de transporte de carga.

Ademais, há que se registrar que a Recorrente não trouxe outras provas aptas a demonstrar o direito crédito, tais como contratos que disciplinam sobre entrega de produtos dentre outros.

Assim, embora admita-se que poderiam gerar créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios dos quais a pessoa jurídica faz uso para entregar as mercadorias que comercializa (venda de produtos), fato é que somente seria possível caso a Recorrente comprovasse efetivamente a prestação de serviço de transporte de cargas, o que não ocorre no caso. Logo a glosa deve ser mantida integralmente.

#### **Materiais de manutenção e operação industrial, pneus e câmaras.**

Como já posto acima, houve glosa dos valores relativos à aquisição peças relacionadas a manutenção de veículos, bem como pneus e câmaras uma vez que são relativas à manutenção de equipamentos não utilizados diretamente na atividade fabril.

A DRJ manteve glosa pelos fundamentos utilizados em relação aos combustíveis e lubrificantes sob argumento de que *“não são bens e/ou serviços consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por etapa do processo de produção, mas utilizados após a finalização do produto para venda ou destinados a viabilizar a atividade da mão de obra ou utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc.”* (fls. 293).

Em recurso voluntário a Recorrente trouxe as mesmas argumentações genéricas da manifestação de inconformidade, no sentido de que *“todas as peças e materiais glosados pelo agente fiscalizador foram contabilizadas nas despesas ou no custo de produção, pois, não representam acréscimo de vida útil maior do que um ano ou não atingem o valor mínimo para serem contabilizadas no ativo imobilizado.”* (fls. 312).

Ocorre que a Recorrente não trouxe aos autos qualquer prova que os créditos pretendidos de aquisição de peças para manutenção de veículos, bem como pneus e câmaras referem-se a bens que não foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa. Além disso, não há comprovação bem como da falta de comprovação de que os serviços têm natureza de insumo e cumprem os requisitos do art. 3º, § 2º e § 3º da Lei nº 10.637/2002. Reitera-se que em todas as oportunidades, os argumentos tecidos para esses itens são genéricos e desprovidos de apontamento em documentação hábil que confirme a real natureza dos dispêndios e o cumprimento dos requisitos legais.

Pontua-se, que o direito de creditamento passa por análise previa da repercussão dos gastos com partes e peças de reposição dessa operação no ativo imobilizado, sendo certo que antes de efetuar o creditamento título de insumos, é preciso verificar se houve aumento do tempo de vida útil do bem superior a um ano. Se

positivo, o gasto deve ser incorporado ao ativo imobilizado e ser descontado como crédito à proporção que forem sendo registradas as depreciações e não como despesas.

Não obstante, ainda que não sejam incorporados ao ativo imobilizado, para que os valores com manutenção sejam considerados insumos, deverão ser atendidos todos os demais requisitos normativos e legais exigidos para geração do direito a crédito, sendo certo que no caso a Recorrente não comprovou o atendimento aos referidos requisitos devendo ser mantidas as glosas.

#### **Dispêndios com alimentação de funcionários e materiais para escritório.**

Neste item foram glosados gastos com alimentação de funcionários e materiais de escritório por não comporem processo produtivo propriamente dito e sim relacionados com atividade administrativa da empresa.

Na decisão recorrida a DRJ mantém a glosa de acordo com fundamentos já apontados no presente voto no sentido de que são destinados a viabilizar a atividade da mão de obra ou utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como área administrativa.

Em sua defesa, a Recorrente foi sucinta em argumentar que é custo assumido pela empresa e utilizados no controle administrativo da produção e que se classificam como essenciais, vejamos:

##### **2.1.3. Dispêndios com alimentação de funcionários. Materiais para escritório**

Os funcionários são necessários para a produção e o fornecimento de alimentação aos funcionários é um custo assumido pela empresa, os itens classificados como materiais de escritório, tais como, formulários, etiquetas, tintas para impressora, canetas, etc, são utilizados no controle administrativo da produção.

Neste sentido, fato é que a própria Recorrente admite tratar-se de despesas relacionadas à atividade administrativa e, ainda que não admitisse, fato é que sua atividade está relacionada a exploração do ramo de indústria e comércio de leite e seus derivados, sendo certo que despesas com alimentação de funcionários e com materiais de escritório não tem qualquer relação com seu processo produtivo. Logo, a glosa deste item também deve ser mantida.

#### **Ativo imobilizado.**

Em relação as despesas de depreciação relacionadas com bens escriturados no ativo imobilizado da Recorrente, igualmente sob o fundamento o argumento de que tais ativos não estavam diretamente relacionados com o processo produtivo, foi realizada a glosa.

“(…)

O mesmo raciocínio norteou as glosas incidentes sobre créditos calculados sobre o maquinário e outros bens utilizados pela empresa, integrantes de seu ativo

imobilizado, uma vez que os supracitados dispositivos legais exigem que as imobilizações sejam destinadas à “utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”.

Neste âmbito foram glosados créditos calculados sobre encargos de depreciação de três veículos, nomeadamente: 1) AUT. UNO MILLE WAY ECON 4P; 2) CAMINHÃO VW 9.150E DELIVERY, EQDO COM MOTOR CUMMINS e 3) CAMINHÃO VW 8.150E DELIVERY PLUS, EQUIP COM MOTOR CUMMINS. O primeiro trata-se de um veículo de passeio, voltado para atividades predominantemente administrativas de frotistas. Os dois caminhões são veículos de carga de pequeno porte, comumente voltados para atividades de entrega de produtos, o que se configura, outrossim, como atividade administrativa, relacionada às vendas. Em suma, não há veículos relacionados à atividade propriamente fabril da empresa, como seria o caso daqueles indispensáveis ao transporte de insumos produtivos que dessem direito a créditos de Pis e Cofins.

(...)”

Por sua vez, a DRJ ao analisar a manifestação de inconformidade apresentada consignou expressamente que a Recorrente não desincumbiu do ônus de comprovar a efetiva existência do crédito. Ou seja, não apresentou que os bens listados pela fiscalização de fato participaram do processo produtivo, inclusive, porque a própria Recorrente admitiu que os bens são utilizados nas atividades da empresa de forma genérica.

Estes mesmo argumentos foram repetidos em recurso voluntário:

#### **2.1.4. Bens do ativo imobilizado**

A autoridade fiscalizadora glosou os créditos sobre os encargos de depreciação de um veículo Uno Myle e de dois caminhões utilizados na entrega da produção alegando que os referidos veículos não são utilizados propriamente na atividade fabril da empresa.

Todos os bens relacionados não entram diretamente no processo produtivo, porém, são necessários para a atividade.

Neste sentido, fato é que a Recorrente reconhece claramente que que não cumpre o comando do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 ao afirmar que os ativos que estão sujeitos ao crédito das contribuições não são apenas aqueles que diretamente produzem os bens destinados à venda, mas qualquer máquina, equipamento e outros bens imprescindíveis e inseridos no processo produtivo da pessoa jurídica.

Contudo, uma vez que não há comprovação da utilização dos ativos no processo produtivo e que houve reconhecimento de que dele não participam diretamente, sendo necessários à atividade da empresa de forma genérica, não há como reconhecer o direito creditório.

Diante do exposto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma 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 negar provimento do recurso voluntário.

(Documento Assinado Digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente Redator