



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10882.721904/2014-51  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.083 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 20 de outubro de 2021  
**Recorrente** BRASANITAS EMPRESA BRASILEIRA DE SANEAMENTO E COM  
LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos à câmara recorrida para análise dos insumos de acordo com novo conceito de insumo considerado pelo STJ- REsp 1.221.170.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costas Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão n.º 3402-003.169, de 20/07/2016**, cuja ementa se transcreve a seguir:

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

*Ano-calendário:2011*

*Ementa: ÔNUS DA PROVA.*

*No processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos imputados ao contribuinte e cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*

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

*Recurso voluntário provido em parte.*

*Assim decidiu o colegiado:*

*Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do auto de infração o crédito tributário resultante da reversão das glosas com gastos de material de consumo e gastos com*

*manutenção de equipamentos, em face de carência probatória da fiscalização. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Maria Aparecida Martins de Paula, que negaram provimento na integra.*

Em face do Acórdão n.º **3402-003.169**, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional, foi cientificada, fl. 331, mas não se manifestou.

A Contribuinte apresentou Embargos de Declaração que foram rejeitados, conforme despacho de fls.443 a 451.

Cientificada do Despacho de Admissibilidade de Embargos, a Contribuinte interpôs tempestivamente Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial, segundo os excertos colacionados, quanto às matérias:

- 1) Conceito de Insumos – divergência da interpretação do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 com o entendimento do C. STJ.
- 2) Gastos reconhecidos como insumos na atividade da recorrente.

O Recurso Especial da Contribuinte foi admitido parcialmente, somente com relação a matéria: 1) Conceito de Insumos – divergência da interpretação do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 com o entendimento do C. STJ. Conforme despacho de fls. 667 a 682.

O Contribuinte foi intimado e apresentou Agravo que foi rejeitado, mantendo-se a negativa referente aos Gastos reconhecidos como insumos na atividade da recorrente , mantendo o seguimento do recurso especial parcial decretada pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

A Fazenda Nacional, intimada, apresentou contrarrazões requerendo que seja negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte e caso conhecido, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a qua* por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É o relatório em síntese.

## Voto

Conselheira Erika Costa Camargos Autran, Relatora.

### Da 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, conforme despacho de fls. . 667 a 682, senão vejamos:

1) Conceito de Insumos – divergência da interpretação do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 com o entendimento do C. STJ.

**Acórdão n.º 3301-006.035 (paradigma 1):**

**Ementa:**

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

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011*

*CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.*

*O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.*

*FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.*

*Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.*

*REIDI. DESONERAÇÃO. OBJETIVOS.*

*Os benefícios fiscais do Reidi devem ser canalizados à finalidade pretendida, qual seja, a redução de custo inicial dos projetos de infraestrutura. A beneficiária deve manter controle documental e contábil que permita a comprovação da utilização dos bens e serviços de acordo com os objetivos previstos. Caracterizado pela fiscalização o desvio de finalidade, as contribuições para o PIS e a Cofins devem ser objeto de lançamento de ofício. Não há previsão legal para validar os créditos glosados decorrentes das aquisições do Reidi em função do lançamento de ofício das contribuições.*

**CRÉDITO. COMPRAS NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO. REIDI.**

*As aquisições de produtos que não sofreram tributação pelo PIS e Cofins, via de regra, por terem sido adquiridos de não contribuintes, gozarem de suspensão ou terem a alíquota reduzida a zero, não geram direito a crédito.*

*Isso inclui os créditos calculados sobre encargos de depreciação, relacionados às aquisições de bens do ativo imobilizado adquiridos com a suspensão das contribuições prevista no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI).*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011*

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.**

*O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.*

**FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.**

*Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.*

**REIDI. DESONERAÇÃO. OBJETIVOS.**

*Os benefícios fiscais do Reidi devem ser canalizados à finalidade pretendida, qual seja, a redução de custo inicial dos projetos de infraestrutura. A beneficiária deve*

*manter controle documental e contábil que permita a comprovação da utilização dos bens e serviços de acordo com os objetivos previstos. Caracterizado pela fiscalização o desvio de finalidade, as contribuições para o PIS e a Cofins devem ser objeto de lançamento de ofício. Não há previsão legal para validar os créditos glosados decorrentes das aquisições do Reidi em função do lançamento de ofício das contribuições.*

**CRÉDITO. COMPRAS NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO. REIDI.**

*As aquisições de produtos que não sofreram tributação pelo PIS e Cofins, via de regra, por terem sido adquiridos de não contribuintes, gozarem de suspensão ou terem a alíquota reduzida a zero, não geram direito a crédito.*

*Isso inclui os créditos calculados sobre encargos de depreciação, relacionados às aquisições de bens do ativo imobilizado adquiridos com a suspensão das contribuições prevista no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI).*

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

De pronto, o confronto das decisões evidencia a divergência jurisprudencial arguida.

Constata-se que o acórdão recorrido entendeu que no regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do

IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, **abrangendo apenas os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.**

Em outro viés interpretativo, o acórdão paradigma entendeu que o conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, quanto às aquisições de bens e serviços a serem utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens, passíveis de geração de créditos, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, de observância obrigatória no âmbito do CARF.

Com essas considerações, entendo ter sido comprovada a divergência jurisprudencial.

**Acórdão n.º 3201-002.839 (paradigma 2):****Ementa:**

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009*

*PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS.DEDUÇÃO DE CRÉDITOS.INSUMOS.*

*Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo "insumo" deve estar vinculado ao de "essencialidade" do bem ou serviço, no sentido de que determinado insumo deve ser essencial ao processo produtivo do contribuinte, conforme remansosa jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

*Sob essa moldura, deve ser tomado o processo produtivo em concreto de determinado contribuinte, para se analisar a subsunção ao conceito de "insumo" item a item.*

*PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS.DESPESAS COM VALE-ALIMENTAÇÃO, COM PROPAGANDA E COM ORDENADOS, SALÁRIOS, COMISSÕES, GRATIFICAÇÕES E OUTRAS REMUNERAÇÕES PAGAS A EMPREGADOS.*

*Despesas com vale alimentação (artigo 3º, inciso X, das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003) apenas podem ser deduzidas por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Por igual, não há previsão legal para o creditamento com base em despesas com propaganda, bem como com ordenados, salários, comissões, gratificações e outras remunerações pagas a empregados.*

*MULTA ISOLADA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO INDEFERIDO OU INDEVIDO. EXCLUSÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Revogação da multa isolada por pedido de ressarcimento indevido ou indeferido, prevista no §15, art. 74, da Lei n. 9430/96, pela Medida Provisória 656. Incidência do art. 106, II, 'a' do CTN, que determina ser a lei aplicada a fato pretérito, não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração.*

*Também com relação ao segundo paradigma, constata-se a divergência jurisprudencial, visto que o acórdão recorrido decidiu após análise comparativa da legislação do IPI e IR, como já destacado em síntese, no exame referente ao*

primeiro paradigma, que os insumos abrangem **apenas os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.**

Já o acórdão paradigma, estabeleceu como premissas interpretativas da legislação para análise do conceito de insumo no regime de incidência não cumulativa para fins de dedução de créditos, que o termo “insumo” deve estar vinculado ao critério de "essencialidade" do bem ou serviço, no sentido de que determinado insumo deve ser essencial ao processo produtivo do contribuinte, comportando assim a verificação *in concreto*.

Cumprido destacar que a admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte, somente se deu com relação ao conceito de insumo. Quanto aos gastos como insumos na atividade da contribuinte, como auxílio alimentação/transporte, assistência médica, o despacho de admissibilidade entendeu que não foi comprovada a similitude fática entre os acordão indicados como paradigma e o acordão recorrido, conforme abaixo:

Dos excertos confrontados, constata-se que não há similitude fática quanto às glosas, arguidas como divergentes entre os dois acórdãos.

Uma vez contextualizados os fatos, tanto com relação ao acórdão recorrido, tanto com relação ao acórdão paradigma, constata-se que o acórdão recorrido entendeu, em interpretação à legislação que rege o PIS/COFINS manter as seguintes glosas: gastos com "perícias médicas", "assistência médica", "refeições e copa", viagens e estadias e "condução e transporte" que abrange gastos com passagens, transporte e hospedagem, seja por não se enquadrarem como custo de produção, ou por ausência de previsão legal, ou ainda por não se enquadrarem como insumo utilizado na prestação dos serviços, conforme os fundamentos declinados no referido voto.

Acrescente-se que destaca o voto condutor do acórdão recorrido que a "fiscalização **não afirmou que glosou o combustível empregado no transporte de funcionários.**", ressaltando que caberia a defesa, que argui que tal glosa ocorreu, se desincumbir do ônus da prova, quanto ao fato modificativo da pretensão fiscal, *ex vi* o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, o que não aconteceu, mantendo **as glosas sob a rubrica "condução e transporte"**, bem como todas as demais

glosas efetuadas pela fiscalização que foram **contestadas de forma genérica pelo contribuinte.**

Já o acórdão paradigma, após estabelecer premissas interpretativas quanto ao conceito de insumo, como já analisado quando da primeira divergência, em face do objeto social da empresa, entendeu reverter as seguintes glosas: **uniformes, vestuários, equipamentos de proteção de uso pessoal, análises laboratoriais; combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados na frota agrícola; adubos produtos químicos e defensivos agrícolas; depreciação do ativo imobilizado da fase agrícola utilizado na produção e fretes na aquisição de produtos isentos e com alíquota zero.**

Ante as considerações acima, diante da dessemelhança quanto às glosas arguidas como divergentes, não se constata o dissídio jurisprudencial.

(....)

Com relação ao segundo acórdão paradigma, embora não tenha havido provimento quanto às despesas com vale alimentação, em vista do objeto social da recorrente, (que exerce atividades de comércio a varejo e serviços de manutenção de veículos automotores, conforme noticiam as peças processuais), entendeu o colegiado do referido acórdão que em face do artigo 3º, inciso 2X, das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003) as despesas com vale alimentação apenas podem ser deduzidas por pessoa jurídica que **explora as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.**

No entanto, no caso dos autos, as glosas mantidas pelo acórdão recorrido se referem a dispêndios referentes a "Refeições e Copa", que são gastos com a alimentação fornecida diretamente pela empresa e não a vale alimentação. Nesse sentido entendeu o acórdão recorrido que os gastos com a alimentação fornecida pela Brasanitas não estão contemplados no artigo 3º, inciso X, das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003.

Assim, também com relação ao segundo não se constata o dissídio jurisprudencial.

Diante do exposto conheço do Recurso Especial da Contribuinte.

### **Do Mérito**

Como visto, a discussão do presente processo refere-se somente ao conceito de insumos da não-cumulatividade do PIS.

Inicialmente cumpre esclarecer que a Contribuinte exerce a atividade de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção predial.

O acórdão recorrido manteve a glosa com os gastos com perícias/assistências médicas, alimentação (Refeições e Copa), transporte (condução e transporte), viagens e estadias, sob o fundamento de que tais gastos se enquadrariam como despesas operacionais e, quanto às três últimas, não teriam nenhuma identidade com a atividade desenvolvida pela Contribuinte.

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

### **Do conceito de insumo**

Sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo, temos que anteriormente a definição de insumos era adotada de acordo com as Instruções Normativas SRF 247 e 404, que excessivamente eram restritivas, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI).

Nessa senda, também, era usado impropriamente o conceito de insumos estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que era 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.

No entanto, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Que trouxe em sua ementa o seguinte: (Grifos meus):

*“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 SEGUINTE 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.”*

De acordo com decisão definiu-se ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

E também entendo que deve-se ser afastados os conceitos e critérios da legislação do IPI e do IRPJ, pois, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

O conceito de insumos, já consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. **De acordo com o REsp 1.221.170 – que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Ou seja, o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.**

Nessa linha, 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.

“

Importante ainda trazer que, recentemente, sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei n.º 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**”:

"Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 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 n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 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 in 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.

**Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.**

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.”

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão que reconhecem que 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.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

Assim, a fixação do conceito pelo STJ trouxe um entendimento intermediário (entre IPI e o IRPJ), considerando como insumos os bens e serviços essenciais e relevantes ao processo produtivo ou a prestação de serviços, considerando a imprescindibilidade ou a importância dos mesmos para o desenvolvimento da atividade econômica, ou seja, cuja subtração importa na impossibilidade da mesma prestação ou produção.

Diante disto dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, com retorno dos autos a câmara recorrida para análise dos insumos de acordo com novo conceito considerado pelo STJ- REsp 1.221.170.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran