



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10925.000355/2009-77
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9303-009.979 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido 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.

FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os fretes de produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado pelo Sujeito Passivo, que se dá em diversas etapas, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL. ATIVO IMOBILIZADO. NÃO HÁ DIREITO AO CRÉDITO.

Os serviços de manutenção do parque fabril não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que posteriormente são incorporados ao ativo imobilizado, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a glosa dos serviços de manutenção predial do parque fabril. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente a Conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, então vigente, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3401-01.714**, de 15 de fevereiro de 2012, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CONCEITO DE INSUMOS. IDENTIFICAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO.

Na legislação que trata da Cofins não cumulativa não existe um comando para que, para a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei n.º 9.363, de 14 de dezembro de 1996. Desta forma, o conceito legal de insumos e que está contido no art. 3º, II, da Lei n.º 10.637, de 30/12/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 29/12/2003, não está restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses,

àqueles itens que são capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa.

GASTOS COM ARMAZENAGEM E FRETES SOBRE VENDAS DE PRODUTOS. POSSIBILIDADE.

Consta do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, a permissão para o aproveitamento dos créditos originados dos gastos com armazenagem e com fretes sobre operações de vendas, de sorte que devem ser considerados como válidos os valores suportados por documentação acostada aos autos, ainda que sob a forma de “amostragem”.

FRETES. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A norma introduzida pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual os fretes prestados por pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base neste inciso os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e mercadorias produzidas ou vendidas, também dão direito a créditos. Mas para tanto há necessidade de comprovação quanto aos bens transportados e aos percursos, sem a qual os créditos são negados.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE.

Os supostos créditos decorrentes de importações devem ser postulados em pedido de ressarcimento que corresponda ao próprio período de apuração.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito das contribuições sociais não-cumulativas do PIS e da COFINS com relação aos valores de: 1) peças de reposição e serviços gerais (peças para máquinas e equipamentos, peça de manutenção, peças e serviços torno, serviço de conserto de equipamento, serviço de lavagem de roupas, serviço de locação de guindaste, serviço de manutenção máquinas, serviço em peças, serviço instalação de equipamento etc.); 2) material de segurança (avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial, botas sete léguas etc.); 3) material para conservação e limpeza (desinfetante, detergente, vassouras, serviço de lavanderia), 4) material de embalagens e etiquetas (caixas de papelão utilizadas no acondicionamento para transporte de mercadorias e etiquetas de uso interno).

Não resignada com a parte do acórdão que lhe foi desfavorável, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação ao conceito de insumos formulado no julgado do acórdão recorrido, e que deu ensejo à reversão das glosas conforme itens especificados anteriormente, requerendo a aplicação do conceito de insumos segundo a legislação do IPI. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 203-12.452 e 3101-00.795. Nas suas razões de recurso especial, busca ver reformado o acórdão no que tange aos itens “material de segurança”, “material de conservação e limpeza”, “peças de reposição e serviços gerais” e “material de embalagens e etiquetas”.

Foi dado seguimento ao recurso especial, nos termos do despacho s/n.º, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por considerar como comprovada a divergência com relação ao conceito de insumos.

De outro lado, o Contribuinte também interpôs recurso especial, buscando a reforma do acórdão com relação aos seguintes itens: direito ao crédito das contribuições sociais não-cumulativas sobre materiais de uso geral, manutenção predial, conservação e limpeza e gastos com transporte. Para comprovar a divergência jurisprudencial, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 3202-00.226, 3803-02.191 e 3402-002.173.

O recurso especial do Contribuinte teve prosseguimento parcial, nos termos do despacho s/n.º, de 20 de julho de 2015, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, confirmado em sede de reexame de admissibilidade de 31 de julho de 2015, somente com relação ao item: direito à tomada de crédito das contribuições sociais não-cumulativas sobre os fretes pagos para o transporte de insumos entre as filiais da sociedade cooperativa.

Ambos os recursos foram contrarrazoados.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto 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

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

Os recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte COOPERATIVA CENTRAL AURORA DE ALIMENTOS atendem aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, a Fazenda Nacional busca ver reformada a decisão no que tange ao conceito de insumos adotado pelo acórdão recorrido, buscando ver aplicado o conceito mais restritivo da legislação do IPI, e, por conseguinte, insurgindo-se com relação aos itens: “material de segurança”, “material de conservação e limpeza”, “peças de reposição e serviços gerais” e “material de embalagens e etiquetas”.

O Contribuinte, a seu turno, insurge-se quanto ao (i) direito à tomada de crédito das contribuições sociais não-cumulativas sobre os fretes pagos para o transporte de insumos entre as filiais da sociedade cooperativa; e ao (ii) percentual do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei n.º 10.925/2004.

Para clareza do acórdão, os temas trazidos para apreciação em sede de recurso especial serão tratados em itens separadamente.

2.1 CONCEITO DE INSUMO

Com relação ao conceito de insumo, o acórdão recorrido entendeu serem insumos todos aqueles itens que se constituem em elementos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que o insumo não entre em contato direto com os bens produzidos.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional busca ver reformado o *decisum* para aplicação do conceito de insumos segundo a legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo n.º 65/79, devendo caracterizar-se como insumos somente os bens que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

A pretensão da Recorrente não merece prosperar nesse ponto, conforme explicitado no 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 n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 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 n.º 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

¹ **Lei n.º 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 n.º 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

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 n.ºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa n.º 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 n.º 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas n.ºs 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 n.ºs 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 n.º 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo n.º 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

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

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que 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

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)

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 processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

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

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

produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

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

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial n.º 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 detetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

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

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

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

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

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

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

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

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

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a questão veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.

(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

“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.

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.”

Assim, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional com relação à mudança no conceito de insumos.

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas.

2.2 MATERIAIS DE SEGURANÇA E DE USO GERAL

No acórdão recorrido, prevaleceu entendimento no sentido de que os materiais de segurança e de uso geral consistentes em avental plástico, camisa, desinfetante, luva, bota de borracha, camiseta impermeável, calça de proteção, creme protetor microbiológico, protetor auricular, óleos lubrificantes e as peças para as máquinas do parque fabril enquadram-se no conceito de insumos, pois demonstrado pelo Contribuinte que participam do processo produtivo.

Além disso, se aplicado o “teste de subtração” haveria inegável prejuízo (ou até impedimento) ao processo produtivo, ainda que nem todos eles sejam empregados diretamente no processo produtivo, mas a sua ausência poderia afetar significativamente a qualidade do produto final.

Portanto, é de ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional nesse ponto.

2.3 MATERIAIS DE LIMPEZA; PEÇAS DO PARQUE FABRIL; SERVIÇOS DE LIMPEZA (LAVAGEM E DESINFECÇÃO DAS INSTALAÇÕES, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS); SERVIÇO DE LAVANDERIA INDUSTRIAL (LAVAGEM DE UNIFORMES); E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL DO SETOR FABRIL

Com relação aos materiais e serviços de limpeza, conforme diligência efetuada no processo, os mesmos abrangem a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais; os serviços de lavanderia industrial (lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo). No acórdão recorrido, foi reconhecido o direito ao crédito levando-se em consideração a atividade de cunho alimentício desenvolvida pelo Contribuinte.

Peças do parque fabril, que se constituem em peças de reposição de máquinas, também foram reconhecidos como insumos do processo produtivo do Contribuinte.

Quanto aos serviços de manutenção predial do setor fabril, consignou o acórdão recorrido que *“a diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados no estabelecimento fabril e a compra de todos os itens foi utilizada nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil”*. Assim, somente os custos com a manutenção predial e com os serviços de pintura do setor fabril foram reconhecidos como passíveis de creditamento, e desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações.

Ocorre que os custos com os serviços de manutenção predial do setor fabril acabam por se incorporar ao ativo imobilizado da empresa, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação dos imóveis. Por essa razão, reconhecendo-se o direito ao crédito com relação a esse item, haveria um aproveitamento em duplicidade do mesmo valor, razão pela qual, nesse ponto, há de prosperar o recurso especial da Fazenda Nacional.

Portanto, merece prosperar em parte a pretensão recursal neste ponto. Os itens questionados tratam-se de insumos essenciais ao processo de fabricação dos alimentos da empresa, tendo sido inclusive feita a verificação e comprovação por meio da realização de diligência.

Dá-se parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional neste ponto, somente para restabelecer a glosa com relação aos serviços de manutenção predial do setor fabril.

2.4 EMBALAGENS QUE NÃO SE INCORPORAM AO PRODUTO (CAIXAS DE PAPELÃO) E ETIQUETAS

Com relação às embalagens que não se incorporam ao produto, e que são também objeto de insurgência por parte da Fazenda Nacional, foi reconhecido o direito ao crédito como sendo insumos apenas quanto às *“caixas de papelão utilizadas no acondicionamento dos produtos para fins de proteção contra ataques ambientais, choques, vibrações impróprias, esmagamento, etc.”*, por fazerem parte do processo produtivo do Sujeito Passivo.

Também com relação a esse item deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, pois as embalagens utilizadas no acondicionamento dos produtos caracterizam-se como relevantes e essenciais ao processo produtivo, cuja subtração poderia impossibilitar o transporte dos mesmos, ou até mesmo comprometer significativamente a qualidade dos produtos.

De outro lado, quanto às etiquetas foi reconhecido o crédito pois seriam utilizadas no processo produtivo para identificação dos produtos que são vendidos, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Nega-se provimento ao recurso especial e mantém-se o reconhecimento do crédito com relação a esses itens.

2.5 PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS GERAIS

Com relação a esse item, estão incluídos nas peças de reposição e de serviços gerais: Peças para máquinas e equipamentos, peça de manutenção, peças e serviços torno, serviço de conserto de equipamento, serviço de lavagem de roupas, serviço de locação de guindaste, serviço de manutenção máquinas, serviço em peças, serviço instalação de equipamento etc.

Foi reconhecido o direito ao crédito no acórdão recorrido por serem considerados como essenciais à atividade produtiva do Sujeito Passivo, pois as peças de reposição e de serviços gerais são integrantes do processo produtivo.

Na perspectiva do conceito de insumos segundo o critério da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, entende-se não assistir razão à Recorrente quanto ao pedido de restabelecimento das glosas, pois as despesas em testilha têm relação direta com a atividade econômica principal da empresa contribuinte.

Conforme afirmado no acórdão recorrido, o crédito de insumos de PIS não-cumulativo, previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, não exige contato direto com o produto sob fabricação, estando, portanto, autorizado o desconto de créditos nas despesas com peças de reposição, não inseridas no ativo imobilizado e utilizadas em máquinas inseridas no processo produtivo.

Tal matéria, inclusive, foi pacificada no âmbito da própria Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, na Solução de Divergência nº 35/08:

[...]

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.865, de 2004; IN SRF nº 247, de 2002; e IN SRF nº 358, de 2003.

[...]

Portanto, deve ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos com relação às despesas com peças de reposição de máquinas e equipamentos. Não merece reforma o acórdão nesse item.

2.6 FRETES DE INSUMOS ENTRE AS FILIAIS DA COOPERATIVA

Com relação aos fretes de insumos entre estabelecimentos da cooperativa, decidiu o acórdão recorrido por indeferir o pedido de crédito, manifestando-se que o mesmo não se enquadra no conceito de insumos. Consoante razões expostas no recurso especial do Contribuinte, referido item compreende os custos de frete de produtos acabados e de produtos em elaboração entre os seus estabelecimentos industriais:

[...]

Neste contexto, considerando que o crédito de frete sobre vendas e despesas de armazenagem são devidos, não havendo o que questionar vamos nos ater aos fretes sobre transferências, que conforme análise da autoridade fiscal compreende duas situações:

- a) Frete sobre Transferência Produção-Produção, neste compreendido a transferência de produtos em elaboração e semiacabados entre os estabelecimentos industriais [...]
- b) Frete sobre Transferência Produção-Vendas, que compreende a transferência dos produtos acabados das unidades industriais para as comerciais, para efetivar a venda, [...]

Com o intuito de ratificar a necessidade das transferências de produtos em elaboração, bem como dos produtos acabados, informamos que o frete sobre transferência ocorre pelo fato de:

- a) A empresa possui unidades industriais que possuem abate de suínos e aves que por limitação de espaço não possui capacidade para produzir todos os produtos acabados, já tem outras unidades que não possuem abate e que tem capacidade de produzir itens, nestes casos ocorrem as transferências para industrialização. Exemplo disso é a transferência de CMS (carne mecanicamente separada) transferido para unidade fabril localizada na matriz, que produz empanado, para os quais o CMS é matéria-prima.
- b) A empresa comercializa a sua produção em todo território nacional, sendo que suas unidades industriais estão localizadas nos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Mato Grosso do Sul, e transferem a sua produção para os estabelecimentos comerciais localizados nos Estados do Paraná, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Pernambuco e Distrito Federal.

Trata-se de operações que são imprescindíveis para a efetivação da venda dos produtos fabricados pela requerente e agregam ao custo do próprio produto.

Conforme despacho de admissibilidade, a matéria admitida para exame por esta 3ª Turma da CSRF refere-se aos fretes de transferência de insumos entre estabelecimentos, compreendidos no item “produção-produção” posto no recurso especial pelo Contribuinte.

Os fretes de produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado pelo Sujeito Passivo, que se dá em diversas etapas, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

Portanto, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte nessa parte.

3 Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a glosa dos valores relativos aos serviços de manutenção do parque fabril; e se dá provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello