



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.000358/2009-19
ACÓRDÃO	3302-015.614 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. HIPÓTESES.

Sendo identificado, na decisão embargada, contradição interna, omissão ou obscuridade a ser sanada, os embargos de declaração devem ser acolhidos.

PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS.

Os atos normativos gozam da presunção de legitimidade. Logo, é ônus do contribuinte demonstrar a razão pela qual determinada norma não se aplica ao seu caso.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. EPI. CUSTOS DECORRENTES DE EXIGÊNCIA LEGAL.

Nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI, cuidados com o meio ambiente, etc).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração para sanar as omissões apontadas, atribuindo efeitos infringentes apenas com relação ao reconhecimento do direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas com botina, capacetes, máscaras, protetor facial e botas sete léguas, devendo, com isso, ser revertida a glosa neste ponto.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo em face do acórdão nº 3302-012.780, proferido em 27/09/2022, pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

A contribuinte foi cientificada do acórdão embargado em 18/10/2023 (fl. 4437), tendo protocolado a peça recursal em 23/10/2023 (fl. 4440-4443), portanto, dentro do prazo estabelecido no §1º do artigo 65 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015.

A embargante alega a existência de omissão no referido acórdão (fls. 4441-4443). Segundo o sujeito passivo, o acórdão teria sido omissivo com relação à dois tópicos recursais. Primeiro: quanto ao pedido de reconhecimento do crédito presumido sobre as aquisições de mercadorias (suínos reprodutores) para revenda cujo fornecedor é pessoa física. Segundo: quanto ao capítulo recursal “B.3) material de segurança”.

O despacho de admissibilidade de embargos, às fls. 4446-4448, admitiu parcialmente os embargos de declaração opostos pelo contribuinte para sanar a omissão quanto à apreciação dos tópicos recursais “A) AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA” e “B.3) MATERIAL DE SEGURANÇA”, à exceção, em relação a este último, de creme protetor e meias, avental, botas de borracha e protetor auricular.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Louise Lerina Fialho**, Relatora.

I – ADMISSIBILIDADE

Os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem as demais condições de admissibilidade, por isso deles tomo conhecimento.

Os vícios alegados foram parcialmente admitidos para julgamento, em análise preliminar, conforme fundamentos apresentados no DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE EMBARGOS, já transcrito no relatório deste voto.

II – DA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO

Em primeiro lugar, no que diz respeito à alegada omissão quanto ao tópico “**A) AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA**”, cumpre destacar que, de fato, tal vício ocorreu no caso concreto. Diante disso, a matéria que não foi decidida no acórdão embargado deve ser julgada por este colegiado, para sanar a omissão identificada.

Nesse sentido, passo a reproduzir as alegações apresentadas pelo contribuinte com relação a esse tópico recursal (fl. 2.180):

A) AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA:

Neste item a autoridade fiscal, glosou a importância de R\$ 182.950,90 da base de cálculo do crédito, sob a alegação de que a recorrente apropriou-se crédito de PIS/COFINS, sobre aquisições de mercadorias de pessoas físicas para revenda, sem permissão legal.

De fato, a recorrente adquiriu suínos reprodutores de pessoas físicas, tendo, equivocadamente, apropriado crédito ordinário de PIS e COFINS no percentual de 9,25%.

Todavia, as aquisições de mencionados bens (suínos reprodutores), não se destinam a revenda e sim para a reprodução de animais, conforme provam os documentos acostados.

A aquisição de animais para reprodução, gera, nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.925/04 o crédito presumido do PIS e da Cofins.

Assim, deve-se reconhecer o direito ao crédito presumido sobre as referidas aquisições.

A referida alegação também foi objeto da Manifestação de Inconformidade (fl. 1.570) e a 4ª Turma da DRJ/Florianópolis manteve a glosa (fls. 2.159-2.161) pelo seguinte fundamento: “este órgão julgador não pode incluir os valores glosados como crédito presumido de atividades agroindustriais, pois é condição para o creditamento que o contribuinte informe no Dacon todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições”.

Destaca-se, nesse sentido, que o Acórdão da DRJ citou, como fundamento jurídico, as disposições estabelecidas pelo art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 387, de 2004 e pelos arts. 21 a 23 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 2004, as quais impõem como requisito, para o pedido de ressarcimento do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) do Trimestre-calendário de apuração. E, com isso, o referido órgão julgador concluiu:

Assim, em sendo exigência da legislação de regência do tributo que a utilização dos créditos das contribuições do PIS e da Cofins, apuradas na sistemática da não cumulatividade, seja estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, e não tendo a interessada informado estas aquisições como crédito presumido de atividades agroindustriais, este órgão julgador mantém a glosa proposta pela DRF/Joaçaba, não procedendo com a alteração de natureza do crédito solicitada.

Conforme transcrição do tópico recursal anteriormente referido, a empresa, em sede de Recurso Voluntário, não contestou a aplicação dos atos normativos que fundamentaram a manutenção da glosa no Acórdão da DRJ. Destaca-se que caberia à empresa demonstrar, em seu recurso, a incompatibilidade da aplicação dos aludidos atos normativos, seja por eventual ilegalidade, seja por não se subsumirem ao caso concreto, o que não foi feito pelo sujeito passivo.

Isso porque os atos normativos gozam da presunção de legitimidade. Logo, é ônus do contribuinte demonstrar a razão pela qual determinada norma não se aplica ao seu caso. Nesse sentido, transcrevo lição de Hely Lopes Meirelles (in "Direito administrativo brasileiro". 23. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 139-140 e 171):

Os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. [...]

[...]

Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova da invalidade do ato administrativo para quem a invoca. Cuide-se de argüição de nulidade do ato, por vício formal ou ideológico, a prova do defeito apontado ficará sempre a cargo do impugnante, e até sua anulação o ato terá plena eficácia. [...]

Diante disso, com base no princípio da presunção de legitimidade dos atos normativos, acolho os embargos de declaração para sanar a omissão apontada, sem lhes atribuir efeitos infringentes neste ponto. Ou seja, mantem-se a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos e conseqüentemente a glosa do montante correspondente a R\$ 182.950,90 da base de cálculo do crédito.

Em segundo lugar, no que diz respeito à alegada omissão quanto ao tópico "B.3) MATERIAL DE SEGURANÇA", cumpre destacar que, de fato, o acórdão embargado não fez menção

expressa aos seguintes itens constantes nesse ponto do recurso: botina, capacetes, máscaras, protetor facial e botas sete léguas.

Diante disso, passo a reproduzir o seguinte trecho das alegações apresentadas pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário (fls. 2.182-2187):

Merece reforma a r. decisão recorrida ao glosar a importância de R\$ 24.061.504,22, na base de cálculo da COFINS, em relação às aquisições de bens e serviços que não se enquadrariam no conceito de insumos.

Nos termos do despacho decisórios e da r. decisão recorrida, os itens glosados, que não seriam insumos, são:

(...)

B.3) MATERIAL DE SEGURANÇA: a glosa se deu sobre as aquisições de avental, **botina, capacetes**, creme protetor, **máscaras**, meia. protetor auricular, **protetor facial, compras de botas sete léguas**; etc;

(...)

Merece reforma a r. decisão também em relação às glosas implementadas na base de cálculo da COFINS sobre as aquisições de MATERIAL DE SEGURANÇA (b.3 da irresignação). tais como avental, botina, capacetes, creme protetor, máscaras, meia. protetor auricular, protetor facial, compras de botas sete léguas; etc, bem assim em relação as aquisições de produtos de CONSERVAÇÃO E LIMPEZA (b.4 da irresignação), como por exemplo, as aquisições de desinfectantes, detergentes, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de bens móveis. Além disso, merece reforma a r. decisão recorrida que glosou da base de cálculo da COFINS, as aquisições de bens destinados a MANUTENÇÃO PREDIAL (b.5 da irresignação), como por exemplo, as aquisições de argamassa. calcário, tintas, tomadas, torneiras, compra de concreto usinado, serviço de pintura, serviço de construção civil, etc.

A reforma da decisão recorrida se deve, em razão de que a própria lei assegura o crédito de tais produtos, conforme ficou demonstrado nos parágrafos anteriores.

Além disso, no caso dos equipamentos de proteção individual, acrescenta-se o fato de serem obrigatórios nos termos da NR 6 e 8. além de serem despesas intimamente e indispensavelmente utilizados e consumidos na produção.

Veja-se, portanto, que o contribuinte visa a enquadrar as despesas com botina, capacetes, máscaras, protetor facial e botas sete léguas no conceito de insumos para fins de apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

Como se sabe, o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, julgou o REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, no qual ficou estabelecido, em suma, dois critérios para a verificação se determinada despesa com bens ou serviços se enquadra ou não no conceito de insumo, quais sejam: essencialidade ou relevância para o processo produtivo.

Em 17/12/2018, a RFB editou o Parecer Normativo Cosit nº 05, no qual foram apresentadas as principais repercussões, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Nesse sentido, cabe citar a definição dos dois critérios utilizados para a definição de insumos, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa, reproduzida no aludido Parecer:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
 - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
 - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
 - b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
 - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
 - b.2) “por imposição legal”.

Mais precisamente, **com relação aos equipamentos de segurança** - também denominados pelo sujeito passivo de materiais de segurança - ficou consignado, a partir do precedente do STJ e do mencionado Parecer Normativo, que as despesas com tais bens só são enquadráveis no conceito de insumos caso decorram de imposição legal. É o que ocorre, por exemplo, com os equipamentos de proteção individual (EPI). Quanto ao ponto, cumpre destacar o seguinte trecho do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018:

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc..

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “inclusive combustíveis e lubrificantes” no conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como

vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que “insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa”, concluiu que não se enquadravam no conceito “as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”.

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

135. Para além disso, observa-se que, na vigência do conceito restritivo de insumos anteriormente adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, muito se discutia sobre o enquadramento no mencionado conceito de vestimentas da mão de obra utilizada na área produtiva da pessoa jurídica que sofriam desgaste, vez que se perquiria a ocorrência de contato físico com o bem em produção. Contudo, com base nas conclusões firmadas nesta seção, mostra-se incabível essa discussão, aplicando-se a vedação de apuração aos dispêndios da pessoa jurídica com vestimenta de seus funcionários, independentemente da área em que atuem.

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. Conquanto não tenha havido ressalva no referido acórdão em relação a tais equipamentos, decorre dos critérios para definição do conceito de insumos firmados por aquela Seção e explanados acima que somente os equipamentos de proteção individual

fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo.

Nesse mesmo sentido, entende o CARF, veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

(...)

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE. Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização. (...)

CARF. Recurso Voluntário. Acórdão 3201-011.889, julgado em 18.04.2024. Número do processo [10925.000357/2009-66](#). Relator: Mateus Soares de Oliveira.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 28/02/2009

(...)

CUSTOS/DESPESAS. INDUMENTÁRIAS (UNIFORMES E EPI). CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com indumentária (uniformes/EPIs) fornecidos aos empregados do setor de produção se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. (...)

CARF. Recurso Voluntário. Acórdão 3102-002.729, julgado em 18.09.2024. Número do processo 16682.904907/2017-12. Relator: Pedro Sousa Bispo.

Ou seja, mais precisamente no que diz respeito ao caso concreto, os itens: botina, capacetes, máscaras, protetor facial e botas sete léguas só serão enquadrados como insumos, caso eles decorram de imposição legal.

Nota-se que a Cooperativa Central Aurora Alimentos desenvolve as atividades de fabricação de produtos de carne, abate de suínos, comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados, comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados, criação de suínos, fabricação de alimentos para animais, abate de aves, produção de pintos de um dia, produção de ovos, preparação de leite, entre outros. No Recurso Voluntário, a empresa fez referência às NR 06 e 08. Analisando tais normas, é possível encontrar as seguintes imposições legais:

NR 06 - EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL – EPI

A - EPI PARA PROTEÇÃO DA CABEÇA

A.1 - Capacete:

- a) capacete para proteção contra impactos de objetos sobre o crânio;
- b) capacete para proteção contra choques elétricos; e
- c) capacete para proteção do crânio e face contra agentes térmicos.

(...)

B - EPI PARA PROTEÇÃO DOS OLHOS E FACE

(...)

B.2 - Protetor facial:

- a) protetor facial para proteção da face contra impactos de partículas volantes;
- b) protetor facial para proteção dos olhos contra luminosidade intensa;
- c) protetor facial para proteção da face contra radiação infravermelha;
- d) protetor facial para proteção da face contra radiação ultravioleta; e
- e) protetor facial para proteção da face contra agentes térmicos.

B.3 - Máscara de solda para proteção dos olhos e face contra impactos de partículas volantes, radiação ultravioleta, radiação infravermelha e luminosidade intensa.

G - EPI PARA PROTEÇÃO DOS MEMBROS INFERIORES

G.1 - Calçado:

- a) calçado para proteção contra impactos de quedas de objetos sobre os artelhos;
- b) calçado para proteção dos pés contra choques elétricos;
- c) calçado para proteção dos pés contra agentes térmicos;
- d) calçado para proteção dos pés contra agentes abrasivos e escoriantes;
- e) calçado para proteção dos pés contra agentes cortantes e perfurantes;
- f) calçado para proteção dos pés e pernas contra umidade proveniente de operações com utilização de água; e
- g) calçado para proteção dos pés e pernas contra agentes químicos.

Além disso, em resposta à diligência fiscal (fls. 2.216-2.217), a contribuinte afirmou que “os valores de créditos apropriados no trimestre em referência relativo aos materiais de segurança, tratam-se de itens utilizados pelos empregados dos estabelecimentos industriais”. Esclareceu ainda que “a determinação dos materiais de segurança (EPI's e uniformes) utilizados em cada setor industrial, ocorreu com base nas normas de segurança da Secretaria de Segurança e Saúde do Trabalho, do Ministério do Trabalho e Emprego e, regulamentações do Sistema de

Inspeção Federal - SIF.” E, por fim, referiu que “as exigências dos órgãos supracitados são obrigatórias, ou seja, se não houver o cumprimento, não é possível realizar as atividades, estas por sua vez, estão atreladas diretamente a fabricação dos produtos”.

Diante disso, entendo que assiste razão ao contribuinte com relação a esse tópico recursal. Logo, deve ser revertida a glosa relacionada às despesas com os seguintes materiais de segurança: botina, capacetes, máscaras, protetor facial e botas sete léguas, uma vez que tais bens, por decorrerem de imposição legal, enquadram-se no conceito de insumos.

III – DISPOSITIVO

Pelo exposto, **voto por conhecer e acolher os Embargos de Declaração**, para sanar as omissões apontadas, atribuindo efeitos infringentes apenas com relação ao reconhecimento do direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas com botina, capacetes, máscaras, protetor facial e botas sete léguas, devendo, com isso, ser revertida a glosa neste ponto.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Louise Lerina Fialho