



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.900834/2017-03
ACÓRDÃO	3402-012.682 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA REGIONAL DE COMERCIALIZACAO DO EXTREMO OESTE - COOPEROESTE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

CONCEITO DE INSUMO. RESP 1.221.170. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PROCESSO PRODUTIVO.

É considerado insumos para geração de créditos a descontar na apuração das contribuições devidas segundo a modalidade não cumulativa somente os bens ou serviços que sejam essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou de fabricação.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas relativas aos fretes na aquisição de leite “in natura”, desde que tais fretes, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas contribuições não cumulativas; e (ii) por maioria de votos, para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas ao transporte de funcionários, vencido, nesse ponto, o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que não revertia essas glosas. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-012.670, de 23 de julho de 2025, prolatado no julgamento do processo 10925.900589/2017-26, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo Honorio dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcio Jose Pinto Ribeiro(substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Ausente(s) o conselheiro(a) Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcio Jose Pinto Ribeiro.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que tratava do Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese, estão sumariados os fundamentos da decisão:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando a sua realização revela-se prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos deve ser aferido à luz

dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

INSUMO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI. VESTIMENTAS. UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Por se tratarem de bens especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atuação da mão de obra no processo produtivo, os equipamentos de proteção individual e os uniformes utilizados na atividade de produção de bens são considerados insumos passíveis de creditamento das contribuições não cumulativas.

CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAL DE LIMPEZA. MATERIAL UTILIZADO EM LABORATÓRIO. INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA. POSSIBILIDADE.

Os materiais de limpeza e de laboratório são considerados insumos, passíveis de créditos não cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins quando aplicados no ambiente produtivo da empresa fabricante de gênero alimentício, haja vista que a sua falta implica perda de qualidade do produto disponibilizado para venda.

CRÉDITOS. INSUMOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

Os bens e serviços utilizados no tratamento de efluentes são considerados insumos uma vez que integram o processo de produção dos bens destinados à venda por imposição legal, gerando créditos no regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

CRÉDITOS. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO PERIÓDICA DE PARTES DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os bens utilizados na manutenção periódica de partes do ativo imobilizado responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço da pessoa jurídica são considerados insumos geradores de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra geral, não são considerados insumos as despesas destinadas a viabilizar a atividade de mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de

bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida.

CRÉDITOS. INSUMOS. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com representação comercial não são considerados insumos geradores de créditos não cumulativos, haja vista que não estão vinculadas à produção de bens, mas a outros setores da pessoa jurídica.

CRÉDITOS. INSUMOS. ALUGUEL DE MARCAS. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de despesas de contrato de licença de uso de marca não permite a apuração de créditos não cumulativos na modalidade aquisição de insumos uma vez que não se trata de aquisição de serviços.

FRETE NA COMPRA DE BENS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Somente dão direito aos créditos básicos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os custos com fretes sobre aquisições de bens e serviços que também proporcionam créditos das contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. DESPESAS COM PEÇAS DE REPOSIÇÃO.

Os dispêndios com peças de reposição para manutenção de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado não geram créditos da não cumulatividade quando empregados em bens que não são utilizados no processo produtivo.

CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS.

Os créditos decorrentes de custos de edificações e benfeitorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa devem ser calculados sobre os encargos de depreciação e amortização incorridos no mês.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA APÓS 360 DIAS DO PROTOCOLO.

A correção monetária dos créditos objetos de pedidos de ressarcimento de PIS/Pasep e de Cofins somente será cabível após decorridos 360 dias da data de protocolo desse pedido sem que tenha havido manifestação do Fisco.

Inconformado, o contribuinte apresentou tempestivo recurso voluntário, no qual ratifica os argumentos postos em sede de manifestação de inconformidade, quanto às glosas mantidas pela DRJ.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia no conhecido tema da não-cumulatividade das contribuições, em relação ao conceito de insumo, e outros dispositivos presentes no artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833.

Pois bem, antes de adentrar na análise de cada um dos insumos glosados, vale tecer algumas considerações sobre o conceito de insumo e o caminho percorrido na jurisprudência administrativa e judicial.

Considerações sobre o conceito de insumo

A controvérsia cinge-se no pilar argumentativo da não-cumulatividade das contribuições sociais, quanto à definição e enquadramento daquilo que é utilizado pelo contribuinte em questão como insumo no decorrer do seu processo produtivo, dado, em consequência, o direito ao credimento de tais valores.

A temática não-cumulatividade das contribuições sociais – prevista no artigo 195, parágrafo 12º, da Constituição Federal, é antiga, e caminha especialmente nas previsões infraconstitucionais, que regulam e delimitam o termômetro constitucional, do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637 e 10.833.

Antes de adentrarmos à lide posta pelo presente processo administrativo, vale tecer algumas considerações sobre o supramencionado instituto, considerando o complexo caminho interpretativo que lhe foi endereçado em seu desenvolvimento normativo e jurisprudencial, seja na esfera administrativo, seja na esfera judicial.

O ponto principal da discussão dos créditos das contribuições consiste na definição do que são “insumos”, de bens e serviços utilizados, conforme dispõe o artigo 3º, inciso II, de ambas as Leis¹.

A jurisprudência administrativa atravessou longo caminho para chegar ao atual entendimento – que ainda carrega intensas controvérsias, seja em razão da concessão do crédito em relação a determinados institutos, tal como o frete, marketing, dentre outros, seja em razão da alteração da forma pela qual é considerado o resultado, quanto à aplicação do voto de qualidade.

¹ 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;

Em que pese a decisão do Superior Tribunal de Justiça pontuar entendimento quanto ao conceito aplicável aos insumos, com a justa tentativa de delimitar de forma mais clara – e não tão arbitrária, a possibilidade de aproveitamento de créditos pelo contribuinte, ainda há nebulosa esfera de subjetividade que precisa de enfrentamento, e minimamente, uniformização.

A maior controvérsia relativa à discussão de créditos para as contribuições PIS/Cofins, reside na determinação do que são insumos considerados para a dedução da base de cálculo, nos termo do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Isso porque não há na Constituição Federal, tão menos nas normas citadas, uma definição taxativa do quais insumos, utilizados na prestação de serviços ou à fabricação de bem e produtos destinados à venda, delimitando apenas de forma excludente situações evidentemente opostas ao texto normativo, como por exemplo, uma doação.

Cita-se, que o termo insumo é definido pelos dicionários como “neologismo com que se traduz a expressão inglesa input, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. De acordo com a mesma fonte, “insumo (input) é tudo aquilo que entra; produto (output) é tudo aquilo que sai”.²

Nascida a não-cumulatividade das contribuições, e inexistente o conceito de insumo, a Receita Federal determinou o conceito de insumo mediante as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 (alterada pela Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003) e nº 404, de 12 de março de 2004.

Tal entendimento espelhava, de forma evidente, a não-cumulatividade aplicada ao IPI – créditos básicos, posto que determinada como insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

É importante destacar a influência dos Pareceres Normativos COSIT nº 181/1974 e 65/1979, que traziam expressamente regras sobre o contato direto ou indireto dos insumos, e a definição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, restringindo o crédito tão somente àquilo que era utilizado e integralmente consumido no processo produtivo (excluídas, por exemplo, as peças e partes de máquinas).

² MOREIRA, André Mendes. PIS/COFIN não-cumulativos e o conceito de insumo in Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro, v.2, n.1, 2012, p. 57 a 68.

Ao passo que, para a prestação de serviços, considerava como insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço.

A restrição expressa claramente a delimitação daquilo que é utilizado, de forma efetiva, durante o processo produtivo no desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, contudo, com reflexos imediatos às nascentes dúvidas – as quais também existem para aplicação da sistemática não-cumulativa do IPI.

Surgiram, nesse contexto, não só consultas realizadas junto à Administração Tributária, mediante instrumento legal para tanto, mas também inúmeras discussões em processos administrativos fiscais, com instaurada fase litigiosa, em crescente massa administrativa no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ainda que as soluções de consulta sejam válidos instrumentos que vinculam o comportamento e o cumprimento daquela determinada orientação entre fisco e contribuinte, não houve uniformização nas respostas dadas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), o que certamente incentivou o sentimento de insegurança de ambos os lados dessa relação já conturbada.

A título de exemplo, temos Soluções de Consulta 15/2011, que entendeu que não seriam considerados insumos utilizados na prestação do serviço, para fins de direito ao crédito da Cofins, os gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa terceirizada prestadora do serviço, ou ainda, quando a Pessoa Jurídica utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.209, de 2001.

E, por outro lado, foram considerados como insumos, os gastos efetuados com serviços de cargas e descargas, e ainda, com pedágios para a conservação de rodovias, desde que paga pela Pessoa Jurídica, e não pela empresa terceirizada prestadora do serviço, e a Pessoa Jurídica não utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei 10.209/2001.

Ou ainda vale citar a Solução de Divergência nº 09/2011, sobre Equipamento de Proteção Individual (EPI), que entendeu pela possibilidade de creditamento de insumos gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavagem de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados.

Mas, entendeu que não se enquadra como insumo a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas;

aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavagem de carpetes e forrações, porque não aplicados diretamente na prestação de serviços.

A jurisprudência administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), enfrentou algumas fases quanto à definição do conceito de insumo, considerando a primeira, no intervalo de 2004 a 2010, conivente com o entendimento supramencionado, posto pela Receita Federal, através da IN 404/2004.

Exemplo disso são os acórdãos – ambos da Primeira Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, nº 201-79.759, de 7 de novembro de 2006, e o acórdão nº 201.81.568, de 7 de novembro de 2008, no qual aduz o relator:

Como se infere dos dispositivos transcritos, especialmente o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, o conceito de insumo refere-se a bens e serviços diretamente utilizados ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos à venda. À vista de tais dispositivos, tem-se que não estão abrangidas despesas com propaganda e publicidade, seguros, materiais de limpeza, correios, água, telefone, provedor de Internet, sistema de computação (despesas com processamento de dados). Outrossim, como se percebe das Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa' (fls. 139 a 150), os créditos não aceitos pela fiscalização relativos a despesas a título de 'honorários diversos' e 'comissões passivas', referem-se às áreas administrativa e comercial, respectivamente, e, portanto, não se encontram entre aquelas permitidas pela legislação. Ressalte-se, ainda, que consoante demonstram as Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa", os créditos relativos à energia elétrica consumida, diversamente do que alega a impugnante, foram devidamente considerados pela fiscalização na determinação da contribuição devida.

Contudo, inaugura-se uma segunda fase de entendimento no CARF sobre o conceito de insumo, para afastar a aplicação da IN 404/2004, mediante o Acórdão 9303-01.035, proferido pela 3ª Turma, da Câmara Superior (CSRF), em 23 de agosto de 2010, sob a relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no qual aduz:

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado.

(...)

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve

um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

(...)

Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Adota-se um conceito intermediário, com delimitação própria caso a caso, sem adotar ao conceito restrito consagrado pela Instrução Normativa 404/2004, conforme se vislumbra também nos acórdãos 9303-01.741 (indumentária); 9303-002.651, 9303-002.652 (bens consumidos durante o processo de produção); 9303-01.740 (vestimentas); 3402-001.663 (combustível, peças e material de embalagem); 3403-001.283 (defensivos agrícolas e transporte de trabalhadores); 3302-001.781 (embalagem de transporte), dentre outros.

Vê-se que, no mesmo ano, seguindo a linha de afastamento do conceito de insumo na perspectiva do IPI, o Acórdão 3202-00.226³, adota não um conceito intermediário, mas sim muito mais amplo, considerando especialmente as diferentes materialidades dos tributos, para, conforme dito nas considerações iniciais deste artigo, aproximar respectivo conceito à tributação da renda – e à amplitude das deduções de despesas, do que ao mero creditamento de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediários.

Até 2018, observa-se na jurisprudência do CARF uma adoção casuística do conceito de insumo, verificado dentro das peculiaridades do processo operacional apresentado pelo contribuinte, à mercê do entendimento esposado pelo Conselheiro ou pela Turma, sendo impossível delimitar uma uniformidade e homogeneidade das decisões.

Entendimento do STJ – Resp 1.221.170-PR

O debate foi desenvolvido no âmbito judiciário e o tema chegou aos Tribunais Superiores, para, no ano de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidir no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos

³ O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

repetitivos, com a fixação da tese de que são ilegais as INs ns.º 247/02 e 404/03, com entendimento de que insumos passíveis de direito a crédito seriam todas as despesas essenciais e relevantes à atividade econômica.

O caso em comento tratava de créditos pleiteados por uma grande empresa do setor de produção de alimentos, como insumos, de despesas gerais de fabricação e algumas despesas correlacionadas, consubstanciadas em: água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).⁴

Nos votos proferidos, é possível extrair três posicionamentos: i) posicionamento mais restritivo proferido pelo Ministro Og Fernandes, que defendeu a legalidade da interpretação restritiva de insumo, constante às Instruções Normativas 247/2002 e 404/2003; ii) posicionamento intermediário, da Ministra Regina Helena Costa, que foi quem trouxe o conceito de insumo à luz dos conceitos de essencial e relevante; e iii) posicionamento econômico dos efeitos e objetivos da não-cumulatividade, esposado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O voto vencedor, do Ministro Napoleão, teve o acréscimo do entendimento intermediário esposado pela Ministra Regina Helena Costa, que dispôs sobre o centro da discussão, declarando ser “possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Em sequência lógica, definiu cada um dos signos inseridos no conceito:

Essencialidade seria a necessidade de o item constituir “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

A relevância, por sua vez, consiste no item “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”. Regina Helena Costa destaca que esta vinculação pode se dar por singularidades da cadeia produtiva ou, ainda, em decorrência de imposição legal.

Nota-se da decisão, que foi dado um fim ao entendimento restritivo dado pela RFB, quanto ao conceito de insumo na perspectiva da legislação aplicável ao IPI, ao passo que também não se entende na perspectiva tão elástica quanto àquela aplicável às deduções presentes na legislação aplicável ao imposto de renda.

⁴ Resp 1.221.170 – PR, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>

Em que pese ainda permear a nebulosa subjetividade da análise casuística do crédito de PIS/Cofins, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos permite dizer que é findada a guerra fria das extremidades esposadas pelo contribuinte e fisco, em termos, visto que ainda é necessário aplicar o sentido de essencial e relevante ao processo produtivo de cada contribuinte, dentro de suas características próprias.

Nesse contexto, foi editado pela SRF o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresentou as principais repercussões, no âmbito da SRF, da definição do conceito de insumos pelo STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Consta no referido parecer:

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.⁵

Para além disso, da definição de inúmeras situações nas quais o órgão fiscal entende que não seria possível o creditamento – justamente o que levou às inúmeras discussões judiciais “resolvidas” no recurso repetitivo –, adota-se questionável posição quanto à impossibilidade de tomada de crédito pelas empresas eminentemente comerciais.

Não obstante a decisão do Superior Tribunal de Justiça não fazer qualquer diferenciação no que se refere à atividade exercida, é importante asseverar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, que definiram a sistemática da não cumulatividade, permitem o crédito sobre insumos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” (art. 3º, II), não incluindo expressamente o comércio (compra para revenda).

Mas, em que pese as críticas proferidas ao Parecer e à Nota SEI 63/2018, como não fazem parte da presente análise, basta que se destaque a restrição indevidamente posta no entendimento esposado pela PGFN, para passarmos à análise do recorte proposto no presente artigo, que é análise dos créditos de

⁵ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>

PIS/Cofins sobre os fretes em diferentes momentos e diferentes operações. Superada as considerações generalizadas sobre o tema, passemos à análise das glosas efetuadas pela fiscalização, e mantidas pela DRJ.

Superadas as considerações gerais sobre o conceito de insumo, passo à análise de cada uma das glosas efetuadas pela fiscalização, e mantidas pela DRJ.

Dos bens adquiridos para revenda

A fiscalização reclassificou, para o CST 50, os créditos apropriados pela contribuinte em virtude de aquisições de mercadorias destinadas à revenda, haja vista que não se enquadram na previsão do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 e, dessa maneira, não são passíveis de compensação e/ou ressarcimento. Explica que a regra, no que se refere as mercadorias destinadas à revenda, é que se tributadas nas operações de entrada (compra), serão também tributadas na saída (venda), haja vista que se trata do mesmo bem. Portanto, considerando-se o mesmo tratamento tributário nas entradas e saídas dos bens destinados à revenda, em regra todas as aquisições geradoras de crédito estão vinculadas a receita de vendas tributadas. Além disso, glosou os créditos vinculados ao mercado interno tributado (CST 50) decorrentes da aquisição de bens para revenda por unidades da contribuinte que não “operam operações de revenda de mercadorias”. Afirmar a fiscalização que os bens adquiridos tem como “destino final o consumo próprio pelo estabelecimento adquirente.”

O contribuinte afirma que é sociedade cooperativa, razão pela qual subsume-se, antes mesmo da aplicação da legislação tributária, ao disposto na Lei nº 5.764/71, lei específica que determina a natureza jurídica das operações entre a cooperativa e os seus associados – e que, tais operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa, e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil, pois não há como fazer negócio mercantil consigo mesmo, não há como realizar operação de compra e venda com a mesma pessoa.

Da aquisição de bens utilizados como insumos

A fiscalização considerou que os insumos utilizados na produção de “creme de leite pasteurizado”, “creme de leite pasteurizado (nata)”, “doce de leite” e “leite condensado” foram vinculados a receita tributada (CST 50) e os insumos utilizados na produção de “leite longa vida”, “bebida Láctea”, “bebida Láctea achocolatado” e “queijo mussarela” foram reclassificados para o CST 51 e vinculados a receitas não tributadas. Os demais insumos foram vinculados “a ambos os tipos de receita (CST 53), por serem aplicados em produtos finais tributados e não tributados na saída (venda).

Além disso glosou os seguintes créditos: combustíveis para caldeira; ii) combustíveis para empilhadeiras; iii) combustíveis para gerador de energia; iv) materiais de uniforme e EPI; v) materiais para laboratório análise do leite; vi) materiais de limpeza Industrial; vii) materiais para manutenção de máquinas e equipamentos industriais; e viii) material de embalagem.

A decisão de primeira instância reverteu as glosas relativas aos combustíveis utilizados nas caldeiras, empilhadeiras e gerador de energia; materiais de uniforme e EPI; materiais para laboratório de análise do leite; material de limpeza industrial.

Mantidas, portanto, as glosas relativas aos materiais de embalagem – tendo em vista que a DRJ entendeu que as embalagens são utilizadas em produtos acabados, e em relação aos materiais de manutenção de máquinas e equipamentos, pela insuficiência probatória.

Destaco que somente a glosa relativa aos materiais de manutenção de máquinas e equipamentos foi objeto no recurso voluntário, de modo que, os argumentos postos pelo recorrente, são exatamente os mesmos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, sem acostar aos autos quaisquer provas – fiscais ou contábeis, hábeis a demonstrar o pleito creditório.

Isto posto, voto por manter a glosa e negar provimento neste ponto.

Serviços de representação comercial e transporte de funcionários

Afirma a decisão de primeira instância que as despesas com serviços de transporte de funcionários, tendo em vista o contido no inciso VI do § 2º do art. 172 da Instrução Normativa nº 1.911, de 2019, que não são consideradas insumos, bem como, no julgamento do RESP 1.221.170, as despesas com telefonia e comissão de vendas, também não foram consideradas insumos.

Em relação às comissões de venda, o contribuinte limita-se ao argumento de que não concorda com o entendimento fiscal, pois, considera os serviços de representação comercial um serviço necessário à sua atividade, visto que, se não existirem vendas, o negócio não teria razão de existir e ficaria inviabilizado.

A decisão da DRJ manteve as glosas, com supedâneo no argumento de que os serviços de representação comercial não se relacionam com o processo produtivo do contribuinte, e, portanto, não fazem jus ao pleito creditório.

Neste ponto, entendo correto o posicionamento da DRJ. Em que pese a possibilidade de se considerar como serviços tomados, tributados, e passíveis de creditamento, não foi comprovado pelo contribuinte se, de fato, são serviços prestados pelos representantes comerciais, ou se estão atrelados no âmbito trabalhista à cooperativa. Ainda assim, em relação à primeira hipótese, teríamos contradições a serem superadas para o debate sobre o direito ao crédito.

Desta feita, mantenho a glosa, negando provimento a este ponto.

Já quanto ao transporte de funcionários, discordo da decisão.

Em relação ao tema, recente decisão da câmara superior – Acórdão nº 9303-016.706, julgado em 28 de março de 2025, sob relatoria da Conselheira Denise Madalena Green, entendeu pelo direito ao crédito no caso de transporte de funcionários, no seguinte sentido:

(...) O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, que interpretou a decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, admitia o creditamento relativo aos gastos para a fabricação do “insumo do insumo”, contemplando, assim, as despesas da fase agrícola da produção (própria) da cana-de-açúcar.

Mas, o mesmo Parecer Normativo afastava, explicitamente, o direito ao crédito sobre os gastos com o transporte de funcionários, qualquer que seja a atividade a ser por eles desempenhada ou as circunstâncias.

No entanto, diante do posicionamento da Receita Federal do Brasil que passou a classificar como insumo de que trata o inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, idêntico na Lei nº 10.833/2003, “os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços”, nos termos do inc. XXI do § 1º do art. 176 da IN RFB 2.121/2022, referendado pela Solução de Consulta COSIT nº 45, de 22 de fevereiro de 2023, abaixo transcritos:

Normativa nº 2121, de 15 de dezembro de 2022 Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21). § 1º Consideram-se insumos, inclusive: (...) XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços. (...) § 3º O valor do dispêndio a que se refere o inciso XXI do § 1º será determinado por meio da proporcionalização entre o número de trabalhadores empregados na produção ou na prestação de serviços e o número total de trabalhadores transportados, em relação ao total dispendido com o transporte.

Solução de Consulta COSIT nº 45, de 22 de fevereiro de 2023 Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins SOCIEDADE DE ADVOGADOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. (...) CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS. Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins. Os gastos com transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins. (...)

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional nesse tópico.

Isto posto, voto por reverter as glosas relativas ao transporte de funcionários.

Do aluguel da marca Terra Viva

A fiscalização efetuou a glosa de créditos relativos aos dispêndios com “aluguel de marcas”, informados pela contribuinte na linha 13 da EFD (destinada à inserção de valores de custos, despesas e encargos previstos como geradores de créditos, mas sem a natureza de base de cálculo específica), haja vista que os “royalties” pagos em virtude de exploração de marca não estão dentre os dispêndios autorizados pela legislação a compor a base de cálculo do crédito.

O contribuinte explica que a marca é imprescindível para o bom desempenho do negócio. Entende que, considerando o conceito de insumo debatido na Manifestação de Inconformidade e com base nas decisões do CARF, as despesas com o aluguel da marca Terra Viva devem ser computadas na base de cálculo dos créditos.

Conforme já decidido por esta turma, no acórdão 3402-012.549, o pagamento de despesas de contrato de licença de uso de marca não permite a apuração de créditos não cumulativos na modalidade aquisição de insumos uma vez que não se trata de aquisição de serviços.

Isto posto, a glosa deve ser mantida, de modo que, nego provimento a este ponto.

Do frete sobre a aquisição de insumos – aquisição do leite in natura

Afirma o contribuinte que o frete pago nas compras sobre leite in natura é referente ao frete pago na coleta do leite junto aos produtores, fazendo parte do custo da matéria-prima. Ademais, entende que “não se trata de aquisições com suspensão conforme argumenta o agente fiscalizador, e mesmo que fosse, as aquisições de leite com suspensão gera direito a crédito presumido das contribuições”. Assevera, quanto ao frete, que o serviço de transporte é tributado normalmente, tratando-se de operações distintas: uma operação de serviço sujeita à tributação normal e outra operação comercial na qual a mercadoria está sujeita à alíquota zero. Em suma, como o fornecedor do serviço de frete irá pagar o PIS e a Cofins não há vedação ao crédito.

Já a decisão de primeira instância, afirma que, no caso presente, as aquisições de leite in natura ocorreram com a suspensão do pagamento das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins e, dessa forma, não permitem a apropriação do crédito básico (alíquotas básicas). E o respectivo frete, por compor o custo de aquisição do bem, tampouco gera direito ao crédito, mantidas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Neste ponto, aplica-se a Súmula CARF 188:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Isto posto, voto por reverter as glosas, e dar provimento a este ponto.

Do crédito relativo a bens do ativo imobilizado

O contribuinte defende que todos os bens do ativo imobilizado, cujos créditos foram glosados, são necessários para a atividade produtiva e, dessa forma, não há como prevalecer a glosa dos referidos créditos.

A decisão de primeira instância manteve a glosa considerando a insuficiência probatória para este ponto, além de entender que, as despesas referentes a reajuste de preço do bem adquirido, em razão de reajuste de preço previsto contratualmente, não compõe o custo de aquisição do bem, não ensejando a apropriação do crédito como pretende a contribuinte. Ademais, o inciso I dos parágrafos 19 e 26, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, vedam o desconto de crédito calculados em relação a juros e outros encargos associados a empréstimos contraídos para financiar a aquisição de bens classificados no ativo imobilizado.

No recurso voluntário, o contribuinte limita-se a repetir os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade, sem quaisquer elementos probatórios – sejam eles fiscais ou contábeis, hábeis a elidir a insuficiência probatória constatada desde a instauração da fase litigiosa desse processo administrativo fiscal.

Isto posto, voto por manter as glosas, e negar provimento a este ponto.

Crédito presumido da atividade agroindustrial

Segundo a autoridade fiscal, as vendas de leite resfriado in natura são operações que estariam sujeitas à suspensão da incidência de PIS e de Cofins, situação que impediria o aproveitamento do crédito presumido correspondente, justificando os ajustes nas bases de cálculo dos créditos presumidos. A contribuinte argumenta, em síntese, que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, garante o seu direito ao crédito.

Afirma o contribuinte que ocorreu nas notas fiscais escrituradas na EFD Contribuições com CFOP 1102 foi um erro de parametrização do sistema de informações que gerou equivocadamente esse CFOP, e que é plenamente escusável.

Contudo, não apresenta quaisquer elementos de prova – fiscais ou contábeis, hábeis a elidir a afirmativa de que se trata de um equívoco, e, portanto, mantenho a glosa, e nego provimento neste ponto.

Ante todo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas a transporte de funcionários e frete da aquisição de leite “in natura”.

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos fretes na aquisição de leite “in natura”, desde que tais fretes, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas contribuições não cumulativas; e para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas ao transporte de funcionários.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator