



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.903317/2017-88
ACÓRDÃO	3402-012.690 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA REGIONAL DE COMERCIALIZACAO DO EXTREMO OESTE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2015

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

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

Por bem retratar os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênica para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório, de 04/09/2017, proferido pela DRF/Joaçaba, o qual deferiu parcialmente o crédito pleiteado no pedido de ressarcimento da COFINS MERCADO INTERNO nº 18117.24044.230316.1.1.19- 3137.

Por meio do Despacho Decisório de fl. 67, emitido tomando como base o Despacho nº 899/2017 – Saort/DRF - Joaçaba (fls. 187/208 do processo nº 10010.001311/0417-21), a delegacia de origem reconheceu parcialmente o direito creditório vinculado à receita de vendas no mercado interno não tributado, no 4º TRIMESTRE/2015, no montante de R\$ 1.706.557,99 (do valor solicitado de R\$ 1.498.586,88).

Consta no Despacho nº 899/2017 – Saort/DRF - Joaçaba que o trabalho de auditoria dos créditos não cumulativos – mercado interno com amparo no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, a que se refere o pedido de ressarcimento, foi pautado pelas informações registradas na escrituração fiscal digital das contribuições – EFD-Contribuições corroborados pelos dados fornecidos pela contribuinte em resposta às intimações expedidas e que a resposta às intimações foi juntada ao processo nº 10010.001311/0417-21.

Assim, considerando a legislação vigente na época da análise do direito creditório, as operações indicadas pela contribuinte na EFD-Contribuições como geradoras de crédito de PIS e Cofins, com incidência não cumulativa, e os documentos e informações apresentados, a fiscalização detectou a apropriação indevida de créditos vinculados à receita não tributada – mercado interno, relacionados a bens para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e gastos com “royalties” pagos em virtude de exploração de marca. Além disso efetuou a glosa de créditos presumidos da atividade agroindustrial relacionados à aquisição de leite in natura adquiridos para comercialização.

E concluiu a fiscalização:

(...)

Cientificada do Despacho Decisório em 14/09/2017, a interessada apresentou, tempestivamente, a Manifestação de Inconformidade de fls. 08/50, cujo teor será,

a seguir, sintetizado. Após discorrer brevemente sobre os fatos e fundamentação legal dos créditos, nos itens “I – DOS FATOS”, expõe, no item “II – DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS. RAZÕES DE REFORMA”, seus argumentos, discordando das glosas efetuadas pela fiscalização.

Assim, no subitem 2.1 - “INGRESSOS ATO COOPERATIVO. RECEITA SEM INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. RECLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DO CST 53 PARA CST 50”, explica que a fiscalização reclassificou o código de situação tributária – CST das aquisições de mercadorias para revenda, alterando o CST de 53 (operação com direito a crédito – vinculada a receitas tributadas e não-tributadas no mercado interno) para 50 (operação com direito a crédito – vinculada exclusivamente a receita tributadas no mercado interno), bem como em relação aos insumos utilizados na produção de “creme de leite pasteurizado”, “creme de leite pasteurizado (nata)”, “doce de leite” e “leite condensado”. Salienta, todavia, que é uma sociedade cooperativa e subsume-se, antes mesmo da aplicação de legislação tributária, ao disposto na Lei nº 5.764/71, lei específica que determina a natureza jurídica das operações entre a cooperativa e seus associados. Cita os art. 3º, 4º e 7º da referida Lei, para concluir que a sociedade cooperativa, pelas suas peculiaridades, é verdadeira representante dos seus associados agindo e atuando em nome destes, de modo que as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa e entre estas e aqueles não representam negócio mercantil. Assim, com base no art. 79 da Lei nº 5.764/71, nas decisões proferidas pelo STJ, no sentido de não ser possível tributar as operações que envolvem os atos cooperativos, e em abalizada doutrina, destaca que as operações realizadas entre a cooperativa e seus associados trata-se de não incidência tributária, vez que não se trata de negócio mercantil, mas sim de verdadeiro ato cooperativo. Com esse entendimento, assevera que os bens e serviços cujo CST foi reclassificado para o CST 50 geram receitas que integram o ato cooperativo e, portanto, existem saídas desses bens sem a incidência das contribuições. Junta demonstrativos por meio dos quais indica se a operação foi com cooperados ou com terceiros e requer que seja mantido o critério de rateio informado originalmente, desconsiderando assim a reclassificação para o CST 50 realizada pela fiscalização nas operações de compra de mercadorias para revenda, bens e serviços utilizados como insumos.

A seguir, no subitem 2.2 - “DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE PIS E COFINS” entende que o conceito de insumos fixados na Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não se restringe, como quer fazer prevalecer a Administração Tributária, aos bens que integram diretamente o produto final ou que se desgastem diretamente em contato com os produtos fabricados ou são consumidos na prestação de serviços. Defende que o critério utilizado pelo legislador é de que todo o insumo empregado no processo produtivo que implica geração de receita da pessoa jurídica garante o direito ao crédito de PIS e Cofins. Logo, não há que se falar que os custos e despesas com peças para manutenção, materiais de limpeza industrial,

material de laboratório, serviços de representação comercial, transporte de funcionários dentre outros bens e serviços não se constituem em insumo de produção, visto que são desembolsos necessários à atividade da empresa ligados diretamente ao processo produtivo, integrando, portanto, o custo do produto final e, por conseguinte, a receita que é base de incidência do PIS e da Cofins. Tece considerações sobre o significado do vocábulo “insumo” e cita Acórdãos do CARF contendo entendimento de que o conceito de insumo é muito mais abrangente do conceito físico pretendido pela autoridade fiscal, visto que o conceito de insumo aplicado ao PIS e Cofins não é o mesmo daquele empregado pela legislação do IPI. Alega que o mesmo entendimento é esposado pelo TRF da 4ª Região, bem como pelo STJ. Pelas razões expostas não deve prosperar a glosa de créditos sob a argumentação de que não se enquadram no conceito de insumos, visto tratar-se de custos e despesa necessários ao desempenho das operações de produção. Prossegue sua análise abordando especificamente cada item glosado para, ao final, pleitear que as despesas cujos créditos foram glosados devem ser computadas à base de cálculo dos créditos, pois são essenciais para o desempenho das atividades da empresa.

A seguir, no subitem 2.3 – “FRETE SOBRE COMPRA DE INSUMOS. AQUISIÇÃO DO LEITE ‘IN NATURA’ ”, esclarece 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.

Prossegue, no subitem 2.4 – “GLOSAS SEM CONSTITUIÇÃO DE PROVA NEM FUNDAMENTO LEGAL – ÔNUS PROBANDI”, 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. E, quanto à glosa de créditos presumidos, explica que todo o leite adquirido passa por processos industriais e que ocorreu erro de parametrização do sistema de informações que gerou equivocadamente o CFOP 1102 e como pode ser visto, nas memórias de cálculo apresentadas ao agente fiscalizador, não existe nenhum documento com o CFOP 1102. Diz que o erro de fato é plenamente escusável, consoante já assentou o CARF. Por essas razões merece reforma o despacho decisório. Por último, no subitem 2.3.4, em outra linha argumentativa, expõe que o ônus da prova, não é da empresa impugnante, como quer parecer a fiscalização, pois quem “argui razões diversas da que consta em documentos, declarações e demonstrações contábeis é quem tem o dever do provar.” O que não ocorreu no caso em comento, donde o agente fiscal apenas presume que a impugnante não

tem direito ao crédito por ter utilizado os bens em determinado setor ou por ter registrado o crédito em uma linha do Dacon e não em outra que segundo seu entendimento seria mais adequada, ou ainda que os bens do ativo imobilizado não são destinados à produção de bens destinados à venda ou que o CFOP não gera direito ao crédito. Aduz que cabe ao fisco a prova da irregularidade. Cita o art. 333 do Código de Processo Civil.

Adita, no item III – “DA NECESSIDADE DA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA”, que o Despacho Decisório funda-se em entendimentos próprios e subjetivos declinados pela autoridade fiscalizadora, contudo, distanciados das disposições legais e das orientações da Administração Tributária, bem como das decisões dos órgãos de jurisdição administrativa. Dessa forma, em atendimento ao disposto no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, e em face da complexidade dos fatos e por tratar-se de questão nuclear de defesa, caso não sejam acolhidos os argumentos declinados na peça de defesa, requer a realização de perícia, apresentando os quesitos a serem respondidos pelos profissionais técnicos (peritos) que indica.

Finaliza, no item IV – “DO DIREITO A CORREÇÃO MONETÁRIA” assevera que todos os créditos devem ser atualizados, seja aqueles objetos de compensação efetivadas pela própria recorrente, sejam aqueles compensados de ofício, bem assim aqueles ressarcidos em espécie.

Requer, ante o exposto, o recebimento e processamento da Manifestação de Inconformidade e:

(...)

A 3ª Turma da DRJ09, em 11 de novembro de 2021, mediante Acórdão nº 109-009.994, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015 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. 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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformado, o contribuinte apresentou tempestivo recurso voluntário, ratificando os argumentos já tecidos em sede de manifestação de inconformidade, sobre as glosas mantidas.

VOTO

Conselheiro **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

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.

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.

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;

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.

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).

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 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

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.

⁴ Resp 1.221.170 – PR, disponível em

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>

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.

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 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”. Afirma 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,

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

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.

Contudo, não se trata aqui de operação entre a cooperativa e seus associados, tão quanto entre cooperativas, isto posto, irretocável o entendimento da DRJ, mantendo-se a glosa.

Materiais para laboratório e análise do leite, material para limpeza e esterilização das máquinas industriais, uniformes e materiais de proteção individual

Apesar de apresentado tópico específico no recurso voluntário, tais glosas foram revertidas pela decisão de primeira instância.

Materiais para manutenção das máquinas e equipamentos industriais

Neste tópico, limita-se o contribuinte a afirmar em seu recurso voluntário que tem direito ao crédito relativo à rubrica “Compra - Materiais para Manutenção de Máquinas e Equipamentos Industriais - CST 53”, sem qualquer detalhamento sobre quais materiais específicos deveriam ter a glosa revertida, tão menos quanto ao funcionamento e aplicação de tais materiais, no contexto de sua atividade econômica e processo produtivo.

Destaco que a decisão de primeira instância reverte as glosas relativas a gastos com peças de reposição de computadores (gerenciamento dos processos automatizados de produção), balança (pesagem de entrada do leite na indústria), motosserra (cortar lenha para a caldeira), carreta agrícola e trator (transporte de lenha para a caldeira), aparelho de solda (soldas em geral na indústria), Lava-botas (lavador de solado de botas), haja vista a vinculação dos bens, nos quais são aplicados os materiais de manutenção e de reposição, ao processo produtivo. Além disso, também reconhece o crédito para os bens utilizados no tratamento de água (efluentes e afluentes), por integrarem o processo produtivo por imposição legal.

Noutro passo, mantém a glosa em relação às peças de caminhão, posto que não restou comprovado se os veículos a que os créditos se referem são vinculados à coleta do leite in natura, configurando-se insuficiência probatória para reconhecimento do direito ao crédito, bem como mantém a glosa relativa aos dispêndios com a manutenção de bens utilizados em outros setores da empresa (impressora, roçadeira, extintor, lava-jato, dentre outros) e, ainda, com material de escritório, e gastos com alimentação de funcionários, por não se relacionarem com o processo produtivo do contribuinte.

E, enfim, em relação aos bens utilizados na manutenção predial, não há que se falar em conceito de insumos, porque o que a lei garante é a apuração de crédito sobre os encargos de depreciação e amortização.

Irretocável a decisão de primeira instância, de modo que, nego provimento a este ponto.

Bens do ativo imobilizado

A decisão de primeira instância afirma que:

Considerando a legislação acima em cotejo com o processo produtivo da empresa em tela, verifica-se que somente o bem vinculado ao “tratamento de efluentes” é utilizado no processo produtivo, devendo a respectiva glosa, referente à nota fiscal nº 11580, de 05/10/2015, no valor de 30.000,00, serem revertidas. Contudo, devem ser mantidas as glosas referentes aos créditos calculados sobre o valor de aquisição de “NOTEBOOK PHILCO DUAL CORE” e “NOTEBOOK ACER QUAD CORE”, nota fiscal de aquisição nº 356204, de 08/10/2015, no valor de R\$ 2.600,00, incorporados ao ativo imobilizado e vinculados ao setor administrativo, haja vista que os bens não foram utilizados no processo produtivo da empresa não ensejando desse modo o direito ao crédito. Além disso, a fiscalização efetuou a glosa de créditos relativos à aquisição de “materiais e serviços aplicados na composição de bens, máquinas ou equipamentos”, abaixo relacionados, haja vista que os créditos foram calculados sobre o valor de aquisição dos materiais e serviços aplicados, quando deveriam ser adicionados ao valor do bem incorporado ao ativo imobilizado para o cálculo do crédito em função de depreciação, conforme dispõe a legislação de regência (...)

Como já ressaltado, há previsão para a concessão do direito ao crédito, contudo, deve ficar demonstrado que os bens envolvidos não tiveram aumento de vida útil superior a um ano, para deferimento do crédito na modalidade aquisição de insumos como pugna a contribuinte, pois, caso tenha ocorrido o aumento de vida útil superior a um ano dos bens mantidos, deverá haver capitalização para eventual depreciação futura. No presente caso, apesar de serem informados os dispêndios, os créditos terem sido calculados inapropriadamente tendo como base o valor de aquisição, não houve a indicação em relação ao aumento ou não da vida útil dos bens. Nessa condição, mantêm-se as glosas efetuadas.

Limita-se o contribuinte a afirmar que, em concordância com a glosa da fiscalização, o crédito deveria ser informado na linha/natureza 09, mas que se trata de um erro material que não diminui o direito creditório, seria apenas uma reclassificação do crédito da natureza 09 para 10.

Portanto, em razão da insuficiência probatória e técnica de contestação às glosas efetuadas, voto por mantê-la, e negar provimento neste ponto.

Crédito presumido da atividade agroindustrial

Segundo a autoridade fiscal, foi efetuada a glosa de parte do crédito presumido apropriado pela contribuinte em face de aquisição de leite in natura declarados na EFD-Contribuições como “aquisições de bens para revenda” (CFOP 1102). Além disso, refez o cálculo do crédito presumido de acordo com o percentual previsto no inciso IV do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

O contribuinte explica que ocorreu um erro de parametrização do sistema de informações que gerou equivocadamente esse CFOP, e que é plenamente escusável. Aduz que todo o leite adquirido passa por processo industrial e que nas memórias de cálculo apresentadas à

fiscalização (Item 05 – Notas Fiscais Geradoras de Crédito Presumido) não existe nenhum documento com o CFOP 1102. Pede a reforma do Despacho Decisório.

A decisão de primeira instância entendeu que ainda que na memória de cálculo do crédito presumido, encaminhada à fiscalização, todas as aquisições se refiram à compra do leite para industrialização, não se pode acolher a justificativa de erro de parametrização do sistema de informações que gerou equivocadamente o CFOP referente à venda, haja vista que a contribuinte também efetua a comercialização do leite in natura resfriado, situação que, como visto, não permite a apropriação do crédito presumido. Portanto, devem ser mantidas as glosas efetuadas.

Considerando o contribuinte, em seu recurso voluntário, 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.

Correção monetária

Em relação ao pedido de correção monetária, aplica-se a Súmula CARF 125:

Súmula CARF nº 125

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2018

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003. (Súmula Revogada pelo Presidente do CARF, conforme [Portaria CARF/ME Nº 8451](#), DE 22 DE SETEMBRO DE 2022, DOU de 27/09/2022.

Acórdãos Precedentes:

203-13.354, de 07/10/2008; 3301-00.809, de 03/02/2011; 3302-00.872, de 01/03/2011; 3101-01.072, de 22/03/2012; 3101-01.106, de 26/04/2012; 3301-002.123, de 27/11/2013; 3302-002.097, de 21/05/2013; 3403-001.590, de 22/05/2012; 3801-001.506, de 25/09/2012; 9303-005.303, de 25/07/2017; 9303-005.941, de 28/11/2017.

Conclusão

Ante todo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro