



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.903216/2012-23
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.995 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA CACIQUE DE CAFÉ SOLÚVEL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SIMILITUDE FÁTICA INEXISTENTE. NÃO CONHECIMENTO.

Para que seja conhecido o recurso especial, é imprescindível a comprovação do dissenso interpretativo mediante a juntada de acórdão paradigma que, em face de situações fáticas ao menos similares, interprete a mesma norma e dê solução jurídica oposta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Sendo assim, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre insumos de insumos, bem como uniformes e vestuário, materiais químicos e de laboratórios, pois pertinentes e essenciais à atividade do sujeito passivo. Ademais, os gastos com uniformes e vestuário, bem como materiais químicos e de laboratórios, além de serem necessários e pertinentes à atividade do sujeito passivo, são gastos dispendidos por imposição legal - o que também converge com o próprio ato da autoridade fiscal (PN Cosit 5, de 2018).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso apenas no que se refere a “custos incorridos antes da industrialização

propriamente dita”; “custo de aquisição de uniformes e vestuário”; e “custo de aquisição de materiais químicos e de laboratório”. No mérito, negou-se provimento ao recurso, na parte conhecida, por unanimidade de votos.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Vinicius Guimarães, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão 3301.009.093, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para acatar a possibilidade de se apurar créditos do PIS não cumulativo referentes ao processo produtivo da Recorrente, inclusive às fases de aquisição de insumos, para os seguintes dispêndios: corretagens na aquisição de insumos; uniforme e vestuário; equipamento de proteção individual; materiais químicos e de laboratórios.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

São insumos, para efeitos do PIS e Cofins - não cumulativos, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a

obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. CORRETAGEM. POSSIBILIDADE.

A corretagem é, substancialmente, necessária à atividade exercida pelo contribuinte e está vinculada de forma objetiva com o produto final a ser comercializado, razão pela qual admite-se o creditamento de PIS e Cofins quanto aos referidos dispêndios.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Em razão de vedação legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.”

Irresignada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando omissão e requerendo manifestação quanto à necessidade de diligência no presente processo, em virtude das particularidades técnicas que envolvem a atividade da contribuinte.

Em despacho às fls. 344 a 347, os embargos foram rejeitados sob o fundamento de que: (i) não há que se falar em omissão da necessidade de diligência, se os conselheiros consideraram presentes os requisitos estabelecidos no julgamento do recurso especial, em sede de repetitivo, pelo STJ; (ii) a necessidade de diligência não é matéria de ordem pública, não sendo possível tratá-la como ponto sobre o qual deveria se pronunciar o colegiado.

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação às seguintes matérias:

- Da necessidade de diligência, trazendo, em síntese que, em virtude das particularidades técnicas que envolvem a atividade da contribuinte, não se tem como bem solucionar a lide, sem que haja a realização de uma diligência, para que a unidade de origem proceda a nova análise da

escrituração da contribuinte em que ocorreram as glosas, e com base nos novos critérios definidos pelo STJ, pronuncie-se, de forma fundamentada, em relatório fiscal conclusivo, sobre quais dos bens/serviços não atendem aos requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo;

- Da possibilidade de se constituir crédito das contribuições não cumulativas sobre:
 - ✓ Custos incorridos antes de iniciada a industrialização – itens utilizados na fase agrícola (insumos de insumos), eis que se tratam de itens anteriores à fase de produção;
 - ✓ Corretagem na aquisição de insumos, por não se enquadrarem como tal;
 - ✓ Uniforme e vestuário, por não se enquadrarem como tal;
 - ✓ Equipamento de proteção individual, por não se enquadrarem como tal;
 - ✓ Materiais químicos e de laboratório, por não se enquadrarem como tal;

Em despacho às fls. 385 a 398, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional apenas em relação à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sobre:

- Custos incorridos antes da industrialização propriamente dita;
- O valor das despesas com corretagem na aquisição de insumos;
- Custo de aquisição de uniformes e vestuário; e
- Custo de aquisição de materiais químicos e de laboratório.

Agravo foi interposto pela Fazenda Nacional contra o r. despacho; mas, em despacho às fls. 408 a 413, o agravo foi rejeitado, sendo confirmado o seguimento parcial do recurso especial.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que por tratar-se de indústria que produz e comercializa café torrado e solúvel, óleo de café, extrato de café, capuccino, matinais e derivados de café, é imprescindível à empresa Recorrida valer-se da intermediação de corretora especialista na aquisição de café cru (matéria prima), o que torna dito serviço essencial à sua atividade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscitou divergência quanto à possibilidade de constituição de crédito das contribuições não cumulativas sobre:

- Custos incorridos antes da industrialização propriamente dita;
- O valor das despesas com corretagem na aquisição de insumos;
- Custo de aquisição de uniformes e vestuário; e
- Custo de aquisição de materiais químicos e de laboratório.

É de se recordar, para fins de melhor elucidar o direcionamento pelo conhecimento ou não do recurso, relativamente:

- Aos Custos incorridos antes da industrialização – insumos de insumos:

✓ Acórdão recorrido:

Ementa:

“[...]”

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

São insumos, para efeitos do PIS e Cofins - não cumulativos, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.
[...].”

Voto:

“[...]

Pela conceituação traçada no início deste voto, assiste razão à Recorrente quanto ao fato de que a conceituação de insumo deve ser mais ampla que a adotada pela fiscalização. No entanto, essa ampliação não abarca quaisquer custos e despesas da Recorrente, devendo guardar consonância com o conceito firmado no STJ.

Das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha tem-se a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Este conceito abrange, inclusive, os gastos relacionados a bens e serviços necessários à fase de obtenção do insumo, anteriormente à etapa de industrialização.

Portanto, o conceito de insumo a ser aplicado não é aquele adotado pela fiscalização, que o restringiu a bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto, mas o do STJ. [...]

- ✓ Acórdão 9303-006.344 indicado como paradigma:

Ementa:

“[...]

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. COFINS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

*A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda. Nessa linha de entendimento não é possível o aproveitamento de créditos em relação 1) **insumos utilizados na fase agrícola - insumos de insumos**; e 2) despesas incorridas na manutenção de frota própria do contribuinte, ressaltando que os*

veículos são utilizados em todas as atividades da empresa, não tendo aplicação específica direta no processo industrial do ferro gusa. [...]”

Somente pelas partes destacadas da transcrição dos arestos recorrido e paradigma, é de se comprovar a divergência jurisprudencial. O que conheço do recurso em relação a essa matéria.

- O valor das despesas com corretagem na aquisição de insumos:
 - ✓ Acórdão recorrido:

Ementa:

“INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. CORRETAGEM. POSSIBILIDADE.

A corretagem é, substancialmente, necessária à atividade exercida pelo contribuinte e está vinculada de forma objetiva com o produto final a ser comercializado, razão pela qual admite-se o creditamento de PIS e Cofins quanto aos referidos dispêndios.”

Voto:

“[...]”

Esta mesma Turma do CARF já se manifestou quanto ao assunto em sessão de julgamento datada de 26/03/2019, conforme Acórdão nº 3301-005.840, de relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira, onde restou decidido, por unanimidade de votos, o afastamento das glosas referentes às despesas com corretagem.

Assim, por ter participado do referido julgamento, adoto nestes autos como razão de decidir os fundamentos constantes da decisão daquele julgado, cujos trechos transcrevo a seguir:

1) Despesas de corretagem

A Recorrente aduz que os créditos referentes as despesas de corretagem devem ser mantidos de forma integral, pois entende que estas despesas são essenciais à sua atividade e devem ser enquadrados como insumo.

Cabe aqui frisar que somente geram direito a crédito da COFINS as despesas ou custos essenciais ao exercício da atividade do Contribuinte,

ou seja, valores vinculados aos insumos e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, matéria esta que é objeto de grande controvérsia jurisprudencial e doutrinária nos últimos anos e que vem se firmando no entendimento de aplicar para as compensações de PIS/COFINS um conceito de insumos não tão restrito quanto o aplicado ao IPI e nem tão abrangente àquele aplicado ao IRPJ.

Colaciona-se entendimento esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9303007.291– 3ª Turma, em relação à mesma contribuinte deste processo:

[...]

Em resumo, entendo que, para reconhecimento do crédito, são necessárias as seguintes características (cumulativamente): (a) ser gasto necessário ao processo, (b) estar diretamente relacionado ao produto vendido e (c) não ser classificável como ativo imobilizado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional afirma que a corretagem não integra as atividades de beneficiamento, rebeneficiamento, comercialização interna e exportação de café, sendo ela apenas uma forma de intermediação, concedendo uma comodidade aos agentes econômicos ao facilitar a o fechamento de negócios; não seria essencial à operação, apenas conveniente.

Contudo, há que se apreciar a atividade econômica cafeeira dentro de sua própria lógica de mercado. Nesse mercado, o negócio sem a corretagem seria o mesmo que realizar a operação de compra e

venda de insumos sem a participação de interveniente responsável pelo frete do insumo até o estabelecimento do comprador: possível, mas economicamente incerta.

Se há necessidade de operação eficaz na atividade, a atuação dos corretores passa a ser essencial, sob pena de haver demora ou dificuldades tais que inviabilizem a operação economicamente falando.

Observe-se a atividade da empresa, conforme resposta ao termo de intimação Fiscal nº 001 (efl. 194, item I, 6), oferecida no documento de efls. 205 e 206:

A natureza da atividade econômica exercida pela Unicafé Cia de Comércio Exterior é o comércio atacadista de café em grãos cru.

A empresa realiza por conta própria e de terceiros as operações descritas no art. 8º, § 6º da Lei 10.925/04, vejamos o mencionado dispositivo legal:

Art. 8º (...) § 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor fblendt ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial

Por fim, completando a resposta de forma mais abrangente e detalhada a empresa executa diversas operações da seguinte forma:

A Unicafé adquire cafés de diversos tipos e de variados

forneecedores, pessoas físicas e jurídicas. Ao ingressar esses produtos em suas dependências, acondicionados em sacas ou Big Bags, o café é pesado. As sacas são furadas para retirada de amostras dos lotes/pilhas. As amostras são numeradas. Em ato subsequente seguem para o escritório para prova e identificação de tipo, bebida e conferência da mercadoria comprada. Depois o café é submetido a um processo de rebenefiamento para retirada de impurezas e grãos com defeitos. Posteriormente o café é separado por peneiras e tipos o que permite a seleção dos grãos por tamanho. Em ato contínuo, os levados para ventilação, aqui ocorre a separação dos cafés mais leves chamados escolhas (brocados, malgranados e conchas). Por último, cada tipo de café é separado por cor, realizada por processamento eletrônico, por meio de células fotoelétricas, retirada dos grãos verdes, pretos, dentre outros, permitindo a retirada dos grãos verdes, pretos, dentre outros.

Penso que a busca de diversos tipos de cafés entre produtores, pessoas físicas, jurídicas e cooperativas, poderia ser realizada pela empresa, assim como a realização do frete do café até seu estabelecimento, mas, pelo próprio histórico da atividade de exportação de café nunca o é. Esse mercado se estabeleceu com base na atuação dos corretores que são conhecedores das distintas espécies de grãos e de quem são os produtores destes. Esse tipo de atuação é essencial à atividade da contribuinte.

Caso não houvesse a participação desses corretores a própria empresa teria que obter pessoal especializado para essa atividade e, em se tratando de operação de revenda, os custos correspondentes teriam a mesma natureza do frete nesse tipo de operação, conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833 de 29/12/2003. Ou seja, a identificação dos fornecedores de cada tipo de grão, associado às características físicas destes, tais como aroma e sabor são essenciais a formação dos lotes de venda e mesmo dos blends destinados ao beneficiamento e à revenda.

A atividade do corretor na busca do produto com as características necessárias ao produto a ser adquirido para revenda é análoga a do corretor de imóveis que sabe as características do imóvel que seu cliente busca e sabe onde se encontram esses produtos. Prosseguindo essa analogia, não admitir que se deduza a despesa de corretagem na apuração do ganho de capital quando da venda do imóvel com sua participação, sob a alegação de que essa venda poderia ser realizada sem qualquer intermediário, não afasta a essencialidade da atividade para o bom resultado do negócio. Entenda-se aqui "bom resultado", como encontrar a mercadoria na qualidade e no tempo adequado à realização dos negócios.

Assim, **considerando as informações trazidas aos autos, cabe concluir que a e corretagem é, substancialmente, necessária à atividade exercida pelo Contribuinte e está vinculada de forma objetiva com o produto final a ser comercializado**, sendo cabível,

portanto, que tais custos possam gerar créditos de Cofins nos termos do art. 3º da Lei 10.833/2003.”

- ✓ Acórdão 9303-009.190 indicado como paradigma:

Ementa:

“[...]

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA.

*Os serviços de corretagem, na aquisição de matéria-prima, não se subsumem no conceito de insumos de forma autônoma. **O seu crédito somente é permitido quando agregam valores ao custo de aquisição dos insumos.** Esse crédito somente pode ser apropriado na mesma proporção do crédito previsto para os insumos. [...]*”

Voto vencedor:

“[...]

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, porém dele discordo em parte em relação à possibilidade de reconhecer créditos da não-cumulatividade sobre os serviços de corretagem na aquisição de café. Para tanto utilizo das razões já expendidas por mim no voto vencedor exarado no acórdão nº 9303-008336, de 20/03/20198, abaixo transcrito:

A controvérsia trazida pela Fazenda Nacional refere-se à possibilidade de tomada de créditos da não-cumulatividade do PIS nas aquisições de serviços de corretagem para a compra de matérias-primas a serem utilizadas no processo produtivo. Antes de adentrar ao mérito específico da discussão, importante destacar o conceito de insumos, que entendo deva ser aplicado, para fins de apuração de créditos de PIS e de Cofins, no regime não-cumulativo de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

[...]

Concordo com a análise, e não consigo enxergar as despesas com corretagem para aquisição da matéria-prima como item que se encaixe nem na alínea "a" e nem na "b".

*Em relação ao critério da essencialidade, alínea "a", a corretagem nem é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo e nem a sua ausência priva a produção quanto aos aspectos da qualidade, quantidade e/ou suficiência. Eis que algumas empresas do ramo utilizam os próprios funcionários para essa tarefa. Muito menos em relação à relevância, alínea "b", pois a corretagem não integra o processo de produção, nem pela singularidade de sua cadeia produtiva e nem por imposição legal. **De fato, não há como concordar que os serviços de corretagem constituem-se em insumos da cadeia produtiva do café, nos termos exercidos pelo contribuinte.** Lembre-se que o próprio STJ, conforme antes delineado, deixou expressamente fora do conceito de insumos, meras despesas de cunho administrativo ou comercial. Entendo que deve se dar aos serviços de corretagem, tratamento análogo ao dado aos serviços de fretes pagos na aquisição dos insumos. **Da mesma forma que a corretagem, os fretes nas aquisições de insumos também não são insumos do processo industrial, porém o seu creditamento é admissível ao integrar o custo dos insumos e o seu crédito apropriado diretamente por meio dos insumos, caso estes gerem direito ao crédito. Se o insumo dá direito ao crédito, os serviços de fretes e corretagem, ao integrarem o custo de aquisição dos insumos, também dá direito ao crédito na mesma proporção.** Neste sentido, também extraio os seguintes ensinamentos do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018:*

[...]

Com base nesses fundamentos, concluo que os serviços de corretagem adquiridos de pessoas jurídicas e utilizados diretamente na aquisição de insumos do processo produtivo, geram créditos da não-cumulatividade quando integram o custo de aquisição dos insumos e não na condição autônoma de insumo. No caso dos presentes autos,

esses serviços geram o mesmo crédito presumido atribuível à aquisição da matéria-prima, no caso o café in-natura. (...) Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, nessa matéria, para restabelecer as glosas relativas aos serviços de corretagem, reconhecendo-lhe o direito ao crédito da não-cumulatividade, somente quando gerarem custos na aquisição dos próprios insumos.

Da leitura dos arestos recorrido e paradigma, entendo que o recurso não deva ser conhecido. Ora, o aresto recorrido considerou ser possível a constituição de crédito das contribuições não cumulativas sobre serviços de corretagem na aquisição de insumos por ser essencial à atividade do sujeito passivo, pois tal serviço demanda, inclusive conhecimento específico de qual café seria mais bem adequado para o sujeito passivo, sendo inclusive vinculado ao produto final. Ou seja, deveria, a meu sentir, agregar valor ao custo de aquisição de insumos. Enquanto o acórdão indicado como paradigma, a meu sentir, foi no mesmo sentido ao considerar que o reconhecimento do serviço de corretagem para fins de constituição de crédito das contribuições poderia se dar sobre tais serviços se gerarem custos na aquisição dos próprios insumos. Vê-se que é de se inferir esse direcionamento, eis que participei do julgado e concordei com essa linha de argumentação (somente restou vencido o nobre conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire naquela ocasião).

E, considerando a descrição dos autos nesse presente caso, não mudei minha posição.

Em vista do exposto, **entendo que o recurso nessa parte não deve ser conhecido por ausência de divergência jurisprudencial.**

Quanto às duas últimas matérias suscitadas em recurso, quais seja, possibilidade de reconhecimento do crédito das contribuições sobre (i) Custo de aquisição de uniformes e vestuário; e (ii) Custo de aquisição de materiais químicos e de laboratório, sem delongas, entendo que o recurso deva ser conhecido – o que concordo com o exame constante em despacho de admissibilidade sobre tais itens. Ora, os arestos, a rigor, envolveram o mesmo contribuinte, com posições divergentes.

Em vista de todo o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional somente em relação à discussão acerca da possibilidade de constituição do crédito das contribuições sobre os seguintes itens:

- Custos incorridos antes da industrialização propriamente dita;
- Custo de aquisição de uniformes e vestuário; e
- Custo de aquisição de materiais químicos e de laboratório.

Ventiladas tais considerações, é de se discorrer primeiramente sobre o conceito de insumos e critérios a serem observados para a conceituação para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03.

Não é demais enfatizar que se tratava de matéria controversa – pois, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN

247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresse que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas

incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, era de se constatar que o entendimento predominante considerava o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

“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 relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

“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 nº10.485, 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

Ademais, a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação

do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI. Tal como expressou o STJ em recente decisão.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):
“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
[...]
§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído)
I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)
*a. Matérias primas, os produtos intermediários, 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;** (Incluído)*
b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

*a) 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;***

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

*b) os serviços prestados **por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.***

[...]”

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;

- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

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

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ **reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.**

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II,

das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.**

7. Recurso especial provido."

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênica, para transcrever a ementa do acórdão:

“COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Nessa linha, o STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp 1.221.170 – trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.

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

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

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

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

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. *Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

43. *O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.*

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ex positis, quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, que suscita divergência em relação à constituição de crédito sobre Custos incorridos antes da industrialização propriamente dita; Custo de aquisição de uniformes e vestuário; e Custo de aquisição de materiais químicos e de laboratório, utilizando o conceito desenvolvido anteriormente, entendo que não assiste razão a recorrente. O que concordo com o direcionamento dado pelo colegiado *a quo*.

Ora, reforça-se que, pela atividade do sujeito passivo:

- nos termos do próprio PN Cosit 5, de 2018, a cadeia produtiva do sujeito passivo deve ser considerado para fins de definição de insumo – o que cabe tratar os insumos de insumos como passíveis de constituição de crédito das contribuições não cumulativas;

- os itens uniformes e vestuário, bem como materiais químicos e de laboratórios, além de serem necessários e pertinentes à atividade do sujeito passivo, são gastos dispendidos por imposição legal – o que também converge com o próprio ato da autoridade fiscal

Não sendo, por fim, uma opção ou uma discricionariedade, pois tem caráter obrigatório, deve-se considerá-los como insumos, tal como exposto no Parecer Normativo Cosit 5, de 2018:

“[...]

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Em vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Fl. 30 do Acórdão n.º 9303-013.995 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10930.903216/2012-23