



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.906252/2016-53
ACÓRDÃO	3102-002.862 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo, como decidido pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, de reprodução obrigatória por este Conselho, por força do artigo 99 do RICARF.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. INSUMOS.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços contratados, adquiridos e utilizados na manutenção, reparo e funcionamento dos ativos produtivos da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos processos de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus de comprovar a existência, a certeza e a liquidez do direito creditório é do contribuinte.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer integralmente do recurso e dar parcial provimento, por maioria, para reverter as glosas dos créditos referentes aos dispêndios indicados nas rubricas com as seguintes descrições “Empreitada Construção Civil-INSS 11%”, “Empreitada Construção Civil/hidráulica (ISS)” e “7.02/14.06 - Manutenção Predial”.

Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Jorge Luís Cabral. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.860, de 21 de julho de 2025, prolatado no julgamento do processo 10940.906258/2016-21, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Karoline Marchiori de Assis, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de Pis-Pasep/Cofins.

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

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

RESSARCIMENTO. SELIC. APLICAÇÃO.

É devida a correção monetária, correspondente à taxa Selic, sobre os créditos de PIS e Cofins objeto de pedido de ressarcimento, a partir do 361º dia do protocolo, para os quais não tenha havido manifestação do Fisco.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS. INSUMOS.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços, bem como combustíveis e lubrificantes, adquiridos e utilizados na manutenção e funcionamento de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, bem como aqueles destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos ou que garantam a qualidade do produto ou do serviço disponibilizado.

NÃO CUMULATIVIDADE. MANUTENÇÃO PREDIAL. INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO.

Os bens e serviços empregados em edificações ou benfeitorias em imóveis utilizados na atividade da empresa não podem ser considerados como insumo para fins de geração de créditos das contribuições não cumulativas, podendo, entretanto, gerar créditos na condição de despesas de amortização de referidos imóveis.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o integral ressarcimento da compensação, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

- Todos os itens glosados possuem vinculação com o processo produtivo da Recorrente, seja por materiais de uso e consumo ou enquadrados nos créditos de amortização.

- A título exemplificativo, a Recorrente cita briquetes para biomassa UBL e cavaco de lenha.

- Os códigos fiscais utilizados para registrar entrada de insumos e serviços vinculados a atividade da Recorrente, e que foram parâmetros para a glosa de créditos, não são indicativos de que toda aquisição classificada nos referidos códigos são “uso ou consumo”, tendo em vista que se deve analisar a finalidade do produto/mercadoria e sua destinação no processo produtivo.

- As nomenclaturas indicadas (DESP.MAT. MANUT. INSTALACAOES - MANUTENCAO PREDIAL PRODUTIVO, 7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%), 14.06 - INSTALACAO/MONTAGEM INDUSTRIAL, 7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL, dentre outras) se referem a uma forma de parametrizar os custos realizados pela Recorrente, sendo que estão lançados neste “plano de contas” custos como, por exemplo: material de embalagem, custos com máquinas e equipamentos, dentre outras que são dedutíveis para as contribuições do PIS e a Cofins.

- No caso de manutenção predial, referem-se a dispêndios que visam reparar os prédios das áreas produtivas, atendendo a normas de segurança e sanitária.

- Outrossim, diversamente do entendimento do acórdão recorrido, dispositivos de ventilação, exaustores, instalações hidráulicas, instalações elétricas e outros itens não são apenas importantes – como reconhecido no acórdão – mas também essenciais, visto que estamos falando de produtos que precisam ser devidamente armazenados, para manterem a qualidade e

caraterísticas. Os custos foram realizados nos parques industriais da Recorrente, ou melhor, nas máquinas e equipamentos que compõe toda estrutura fabril.

- Como exemplo, a Recorrente cita os custos com a empresa Projetos Wolf S/C Ltda., cujo serviço foi realizado na manutenção de máquinas e equipamento – caldeiras e tubulações – vinculado ao setor da Usina de Beneficiamento de Leite, e os custos com a empresa BUHLER S.A4, cujo valor se refere ao setor de peletização de rações.

- Ao final, requer o provimento do Recurso Voluntário, “para o fim de REFORMAR o r. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, à fim de que seja realizada a reversão das glosas aqui debatidas, tendo em vista a correta interpretação do conceito de insumo apresentado no julgamento do RESP 1.122.170/PR e no Parecer Normativo COSIT 05/2018;”.

É o relatório.

VOTO

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Inicialmente, cumpre destacar que a Recorrente é uma cooperativa que tem por objeto a fabricação de laticínios, preparação do leite, processamento de carnes, comércio atacadista de soja, comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo, prestação de serviços de armazenagem, serviços de abastecimento, serviços financeiros, serviços técnicos e serviços sociais, serviços de industrialização, dentre outras atividades.

1. Do Conceito de Insumos para a apuração dos créditos do PIS e da COFINS

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins tem previsão nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de

"geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade. Contudo, faltou ao legislador infraconstitucional esclarecer o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

O conceito de insumo no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

No julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), o Superior Tribunal de Justiça adotou uma interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, entendendo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, e assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES 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. 543C 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. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Portanto, de acordo o Superior Tribunal de Justiça, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo tanto pelo critério da essencialidade como pelo critério da relevância, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.

Oportuno trazer à colação os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo 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. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Frisa-se que no referido julgamento foi reconhecida a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, ao se fixar as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“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.”

Para a correta aplicação do conceito de insumo, há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR, que consiste basicamente em verificar se, ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço:

VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. 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. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC.

“(…)

4. 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(…)”

Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

Portanto, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

2. Glosas - Material de Uso e Consumo

A Autoridade Fiscal promoveu a glosa de créditos da contribuição decorrentes de compras de materiais de uso e consumo – CFOP 1.556, 2.556 - e diversas outras entradas que não representariam entrada de bens para revenda e/ou bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo, tais como “Manut Industrial”, “Desp. Mat. Manut. Instalações”, “Empreitada Construção civil”, dentre outras.

O acórdão recorrido reverteu a maior parte das glosas, conforme trecho abaixo reproduzido:

3. Mérito

No mérito, constata-se que o reconhecimento parcial do crédito é decorrente de glosas relativas a:

(a) Materiais de uso e consumo. Argumenta que para ser considerado “insumo”, para fins de creditamento das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins), os bens devem ser utilizados no processo de produção destinado à venda. Nesse sentido, efetuou a glosa de compras de materiais de uso e consumo – CFOP 1.556, 2.556 - e diversas outras entradas que não representariam entrada de bens para revenda e/ou bens e serviços utilizados como insumos, tais como “Manut Industrial”, “Desp. Mat. Manut. Instalações”, “Empreitada Construção civil”, dentre outras.

Consoante o disposto no relatório, a autoridade a quo realizou diligência conforme solicitado pela 3ª Turma de Julgamento dessa DRJ09, sendo que a contribuinte, após ciência, expressou concordância com o resultado desse procedimento.

3.1 Material de Uso e Consumo

De acordo com as planilhas que constam do processo (procedimento fiscal inicial e diligência), as glosas dessa rubrica referem-se à aquisição de bens e serviços cujas descrições são as seguintes: Manutenção Rede Dados (isento INSS), Scanner p/Rede Devicenet, Instalação/Montagem Industrial, Empreitada Construção Civil (INSS 11%), Empreitada Construção Civil/hidráulica (ISS), Manutenção Predial, Desp. Mat. Manutenção Instalações – Manutenção Predial Produtivo e Guarnição de Borracha Vulcanizada.

Ao se analisar as peças processuais é possível concluir que **a maior parte dos bens e serviços glosados pela autoridade a quo**, em razão das disposições contidas no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05 de 2018, que seguem abaixo reproduzidas, **deve ser considerado como Bens ou Serviços Utilizados como Insumo para fins do direito ao crédito (da não cumulatividade das contribuições)** previsto nos incisos II, arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

(...)

No presente caso, como visto acima, a alegação da autoridade a quo para efetivação das glosas é a de que os bens relacionados nas planilhas acostadas ao processo não podem ser considerados como insumos do processo produtivo.

Ocorre que, frente ao novo conceito de insumo, **os bens e serviços e os combustíveis/lubrificantes utilizados nos ativos da produção (máquinas, equipamentos e estruturas fabris), responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, devem ser considerados como insumos do processo produtivo da contribuinte.** Ainda, por se tratar de uma indústria de alimentos, são considerados insumos: as indumentárias utilizadas na área produtiva; e os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados na produção.

Nesse sentido, **os seguintes bens/serviços devem ser considerados como insumos** As aquisições de Bens e Serviços com as descrições “Instalação/Montagem Industrial” e “Desp. Mat. Manutenção Instalações”, posto que se trata de **bens e serviços utilizados nos ativos produtivos**, conforme os exemplos trazidos na manifestação.

No que diz respeito às despesas com **manutenção predial** (descrições “Empreitada Construção Civil- INSS 11%”, “Empreitada Construção Civil/hidráulica(ISS)” e “Manutenção Predial”), nota-se que **não se trata de despesas concernentes ao setor produtivo e que, portanto, não podem ser consideradas insumo do processo produtivo.** Assevera-se, no entanto, que esses bens e serviços somente podem gerar o crédito pleiteado na condição de encargos de amortização. Para isso, no entanto, é necessário que os dispêndios com manutenção e conservação das chamadas

edificações resultem no aumento de sua vida útil em mais de um ano. Assim preceituam os comandos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

Por fim, no tocante aos outros bens e serviços, em que pesem os argumentos apresentados na manifestação apresentada, verifica-se que não houve a comprovação de que eles se referem, de fato, a custos relacionados ao novo conceito de insumo delineado no Parecer Cosit/RFB nº 05, de 2018, bem como nas instruções normativas mencionadas (nº 1.911, de 2019 e nº 2.121, de 2023). (g.n.)

Em sua conclusão, o acórdão recorrido ainda esclarece que:

5. Conclusão

Como visto no voto acima, as glosas implementadas pela autoridade *a quo* foram parcialmente revertidas.

Nesse sentido, utilizando o arquivo eletrônico elaborado no curso da diligência, foi confeccionado novo arquivo eletrônico, no formato excel (arquivo não paginável apensado ao processo – “**Planilha de glosas 2 2010 julgamento.xlsx**”), **por meio do qual constam demonstradas as glosas revertidas** (planilha Geral), os valores totais mensais das reversões (planilha Totalização) e a apuração do crédito adicional concernente ao julgamento (planilha Crédito Julgamento), a qual consta reproduzida abaixo. Note-se que foram utilizados os índices de rateio (entre os mercados interno tributado, interno não tributado e de exportação) apurados pela fiscalização, uma vez que houve concordância tácita da contribuinte quanto a esse ponto. (g.n.)

A Recorrente defende que todos os itens glosados possuem vinculação com o seu processo produtivo, sendo certo que os códigos fiscais utilizados para registrar entrada de insumos e serviços vinculados à sua atividade e que foram parâmetros para a glosa de créditos não são indicativos de que toda aquisição classificada nos referidos códigos são “uso ou consumo”,

sendo necessário analisar a finalidade do produto/mercadoria e sua destinação no processo produtivo.

Sustenta a Recorrente que as nomenclaturas indicadas (DESP.MAT. MANUT. INSTALACOES - MANUTENCAO PREDIAL PRODUTIVO, 7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%), 14.06 - INSTALACAO/MONTAGEM INDUSTRIAL, 7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL, dentre outras) se referem a uma forma de parametrizar os custos, sendo que estão lançados neste “plano de contas” custos como, por exemplo: material de embalagem, custos com máquinas e equipamentos, dentre outras que são dedutíveis para as contribuições para o PIS e a COFINS.

Já no tópico do seu recurso denominado “**4.1. MANUTENÇÃO PREDIAL**”, a Recorrente se insurge nos seguintes termos:

4.1 MANUTENÇÃO PREDIAL

No texto do Acórdão, a 9ª Turma entendeu “*em que pesem os argumentos apresentados na manifestação apresentada, verifica-se que não houve a comprovação de que eles se referem, de fato, a custos relacionados ao novo conceito de insumo delineado no Parecer Cosit/RFB nº 05, de 2018, bem como nas instruções normativas mencionadas (nº 1.911, de 2019 e nº 2.121, de 2023).* De igual essencialidade no processo produtivo, têm-se os custos realizados com a aquisição de serviços para manutenção/aquisição/reposição vinculada estrutura física do processo produtivo da Recorrente.

No caso de manutenção predial, referem-se a dispêndios que visam reparar os prédios das áreas produtivas, atendendo a normas de segurança e sanitária.

Outrossim, diversamente do entendimento do acórdão recorrido, dispositivos de ventilação, exaustores, instalações hidráulicas, instalações elétricas e outros itens não são apenas importantes – como reconhecido no acórdão – mas também essenciais, visto que estamos falando de produtos que precisa ser devidamente armazenados, para manter sua qualidade e características.

Ademais, o processo produtivo da Recorrente abarca rações, produção de leite, frigorífico, produtos perecíveis, dentre outros, sendo essencial o suprimento das melhores condições prediais do seu setores industriais. Desta forma, comprova-se que as glosas em questão foram totalmente indevidas e devem ser revistas.

No caso, os custos foram realizados nos parques industriais da Recorrente, ou melhor, nas máquinas e equipamentos que compõe toda estrutura fabril.

Nota-se que os complexos industriais da Recorrente possuem grandes dimensões, necessitando da devida manutenção nas suas estruturas com recorrência. Senão vejamos:

(...)

Como exemplo, citam-se os custos com a empresa **Projetos Wolf S/C Ltda.**, cujo serviço foi realizado na **manutenção de máquinas e equipamento** – caldeiras e tubulações – vinculado ao setor da Usina de Beneficiamento de Leite, conforme demonstrativo abaixo:

Descrição da Função	Docto	Data	Nome	CFOP	Descrição	Valor Contábil
PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	111	01/04/2010	PROJETOS WOLF S/C LTDA	1556	DESP.MAT. MANUT. INSTALACOES - MANUTENCAO PREDIAL PRODUTIVO	7.500,00
PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	112	01/04/2010	PROJETOS WOLF S/C LTDA	1556	DESP.MAT. MANUT. INSTALACOES - MANUTENCAO PREDIAL PRODUTIVO	15.000,00

Ainda na **manutenção do parque industrial** podem-se destacar os custos com a empresa **BUHLER S.A.**, cujo valor se refere ao setor de peletização de rações da Manifestante.

Considerações	Descrição Filial	Descrição da Função	Docto	Data	Nome	CFOP	Valor Contábil
Fábrica de Rações	CASTROLANDA - MATRIZ	PELETIZACAO - MATRIZ	1936	23/03/2010	BUHLER S.A	2556	25.227,24

Os custos com empresa prestadora do serviço, e também fornecedora de equipamentos para peletização, BUHLER S.A, podem ser comprovados através do Laudo do Processo Industrial da Fábrica de Rações da Recorrente. O processo de peletização pode ser analisado no breve resumo abaixo extraído do Laudo que também segue anexo:

(...)

Ou seja, **claramente se tratam de despesas concernentes ao setor produtivo**, em contraponto ao que aduz o r. Acórdão, deixando de considerar tais gastos do processo industrial da Recorrente.

Portanto, os custos realizados com unidade de industrial que produz a ração para alimentação animal é parte integrante da cadeia produtiva da Recorrente, sendo que compõe o custo final dos produtos comercializados. (g.n.)

Primeiramente, cumpre esclarecer que a referência feita no acórdão recorrido mencionada pela Recorrente de que *“em que pesem os argumentos apresentados na manifestação apresentada, verifica-se que não houve a comprovação de que eles se referem, de fato, a custos relacionados ao novo conceito de insumo delineado no Parecer Cosit/RFB nº 05, de 2018, bem como nas instruções normativas mencionadas (nº*

1.911, de 2019 e nº 2.121, de 2023)” destina-se aos bens e serviços cujas glosas se mantiveram nas descrições *Manutenção Rede Dados (isento INSS)*, *Scanner p/Rede Devicenet* e *Guarnição de Borracha Vulcanizada*, em relação aos quais a Recorrente nada alegou.

Neste ponto, é importante ressaltar que, em pedido de ressarcimento, cabe ao contribuinte o ônus da prova dos fatos constitutivos do seu direito. Na impossibilidade de atestar a existência, certeza e liquidez do direito creditório, a inadmissão dos créditos é medida que se impõe.

Noutro giro, é de se observar que as glosas relativas aos dispêndios com bens e serviços, inclusive reparos e conservação nas **máquinas, equipamentos e estrutura fabril** da Recorrente foram **revertidas pelo acórdão recorrido**, que deixou expresso o entendimento adotado no sentido de que “os bens e serviços e os combustíveis/lubrificantes utilizados nos ativos da produção (máquinas, equipamentos e estruturas fabris), responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, devem ser considerados como insumos do processo produtivo da contribuinte”.

Compulsando a “Planilha de glosas 2 2010 julgamento.xlsx”, verifica-se que todas as glosas descritas nas rubricas “14.06 – Instalação/Montagem Industrial” e “Desp. Mat. Manut. Instalações – Manutenção Predial Produtivo” foram **revertidas**, tendo como motivo da reversão “**Bens e Serviços Utilizados nos Ativos da Produção**”.

Veja-se, inclusive, que na “Planilha de glosas 2 2010 julgamento.xlsx”, consta expressamente **revertida** a glosa dos créditos referentes aos custos com a empresa **Projetos Wolf S/C Ltda.**, trazida como exemplo no Recurso Voluntário, e cujo serviço, como a própria Recorrente afirma, “foi realizado na **manutenção de máquinas e equipamento – caldeiras e tubulações – vinculado ao setor da Usina de Beneficiamento de Leite**”.

Compulsando a planilha relativa às notas fiscais glosadas pela Autoridade Fiscal, não consta a fornecedora BUHLER S.A., também mencionada, a título de exemplo, pela Recorrente.

Em relação às glosas mantidas referentes às despesas com manutenção predial (descrições “Empreitada Construção Civil- INSS 11%”, “Empreitada Construção Civil/hidráulica(ISS)” e “Manutenção Predial”), ao meu ver contraditoriamente, a DRJ sustenta não se tratar de despesas concernentes ao setor produtivo e que tais bens e serviços podem gerar créditos na condição de encargos de amortização, sendo necessário que os dispêndios

com manutenção e conservação das chamadas edificações resultem no aumento de sua vida útil em mais de um ano.

A Recorrente insiste no seu direito ao crédito, afirmando que se referem a dispêndios que visam reparar os prédios das áreas produtivas (unidade industrial produtiva), ou seja, são custos realizados com a aquisição de serviços para manutenção/aquisição/reposição vinculada à estrutura física do processo produtivo da Recorrente.

Em relação às despesas com manutenção predial (descrições “*Empreitada Construção Civil- INSS 11%*”, “*Empreitada Construção Civil/hidráulica(ISS)*” e “*Manutenção Predial*”), a planilha das notas fiscais glosadas (fls. 13/56), anexa ao Relatório de Ação Fiscal, indica as seguintes glosas, que foram mantidas pela DRJ:

Docto	Data	Período	CNPJ/CPF	Nome	CFOP	Descrição	Valor Contábil
582	22/04/2010	abr-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	233,40
585	30/04/2010	abr-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	1.200,00
585	30/04/2010	abr-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	6.050,00
585	30/04/2010	abr-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	1.500,00
585	30/04/2010	abr-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	1.200,00
585	30/04/2010	abr-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	530,00
585	30/04/2010	abr-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	530,00
585	30/04/2010	abr-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	530,00
90	23/04/2010	abr-10	08.207.737/0001-91	AGS PINTURAS LTDA - ME	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	2.000,00
588	22/05/2010	mai-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	4.950,00
593	28/05/2010	mai-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	9.000,00
1566	14/05/2010	mai-10	02.236.436/0001-00	BIOTER PROTECAO AMBIENTAL LTDA	2556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL/HIDRAULICA (ISS)	750,00
59	13/05/2010	mai-10	07.030.825/0001-06	INOVA AMBIENTAL TRANSP. DE RESIDUOS LTDA	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	125,00
59	13/05/2010	mai-10	07.030.825/0001-06	INOVA AMBIENTAL TRANSP. DE RESIDUOS LTDA	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	125,00
59	13/05/2010	mai-10	07.030.825/0001-06	INOVA AMBIENTAL TRANSP. DE RESIDUOS LTDA	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	100,00
59	13/05/2010	mai-10	07.030.825/0001-06	INOVA AMBIENTAL TRANSP. DE RESIDUOS LTDA	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	175,00
59	13/05/2010	mai-10	07.030.825/0001-06	INOVA AMBIENTAL TRANSP. DE RESIDUOS LTDA	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	50,00
68	31/05/2010	mai-10	07.985.944/0001-04	EDION GESSE GOMES CONSTRUCOES E PINTURAS LTDA	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	7.129,65
109	13/05/2010	mai-10	08.959.401/0001-85	AGRINPEC EQUIP AGROINDUSTRIAS LTDA	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	312,00
522	28/05/2010	mai-10	08.207.737/0001-91	AGS PINTURAS LTDA - ME	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	808,50
70	22/06/2010	jun-10	07.985.944/0001-04	EDION GESSE GOMES CONSTRUCOES E PINTURAS LTDA	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	6.040,00
594	01/06/2010	jun-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	930,00
596	08/06/2010	jun-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	1.120,00
596	08/06/2010	jun-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	1.460,00
596	08/06/2010	jun-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	2.551,73
596	08/06/2010	jun-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	1.000,00
596	08/06/2010	jun-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	1.120,00
596	08/06/2010	jun-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	530,00
596	08/06/2010	jun-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	530,00
596	08/06/2010	jun-10	05.790.691/0001-98	OLIVALDO & CIA LTDA - ME	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	530,00
1410	25/06/2010	jun-10	95.431.136/0001-62	BAUEN ARQUITETURA E CONSTRUCOES LTDA	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	197,20
1415	22/06/2010	jun-10	95.431.136/0001-62	BAUEN ARQUITETURA E CONSTRUCOES LTDA	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	5.486,00
1416	25/06/2010	jun-10	95.431.136/0001-62	BAUEN ARQUITETURA E CONSTRUCOES LTDA	1556	7.02 - EMPREITADA CONSTRUCAO CIVIL (INSS 11%)	3.860,68
71	21/06/2010	jun-10	07.985.944/0001-04	EDION GESSE GOMES CONSTRUCOES E PINTURAS LTDA	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	5.100,00
97	16/06/2010	jun-10	07.030.825/0001-06	INOVA AMBIENTAL TRANSP. DE RESIDUOS LTDA	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	266,67
97	16/06/2010	jun-10	07.030.825/0001-06	INOVA AMBIENTAL TRANSP. DE RESIDUOS LTDA	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	266,67
530	16/06/2010	jun-10	08.207.737/0001-91	AGS PINTURAS LTDA - ME	1556	7.02 / 14.06 - MANUTENCAO PREDIAL	1.100,00

Curiosamente, comparando as notas fiscais glosadas, conforme planilha acima, com a “*Planilha de glosas 2 2010 julgamento.xlsx*”, relativa às glosas revertidas, observa-se que, para um mesmo fornecedor, houve tanto glosa mantida como revertida, sendo o único critério adotado a rubrica/descrição na qual estava vinculada a referida nota fiscal. É o que se verifica com a fornecedora Inova Ambiental Transp. de Resíduos Ltda., em relação a qual foram revertidas as glosas com a rubrica/descrição “*Desp. Mat. Manut. Instalações – Manutenção Predial Produtivo*”, enquanto foram mantidas as glosas das notas fiscais atreladas à rubrica “*7.02/14.06 - Manutenção Predial*”.

Analizando os itens da planilha acima, fica claro que se trata de contratação de serviços de manutenção, reparo e/ou conservação periódica de instalações do ativo produtivo imobilizado da Recorrente, devendo ser enquadrados como bens ou serviços utilizados como insumos para fins do direito ao crédito da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e a Cofins, nos termos das disposições contidas no tópico “7.1 MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS”, do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05 de 2018:

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre **o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.**

82. Consoante dispõe o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

‘Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.’

83. Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a) podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem mantido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano.

84. Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

85. Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.

86. E isso com base em diversos argumentos, destacando-se o paralelismo de funções entre os combustíveis (os quais são expressamente considerados insumos pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e os **bens e serviços de manutenção**, pois todos **se destinam a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos**.

87. Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.

88. Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a esta Secretaria.

89. Assim, impende reconhecer que **são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica** responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo). (g.n.)

Portanto, voto no sentido de reverter as glosas de créditos da não cumulatividade da contribuição referentes aos dispêndios indicados nas rubricas com as seguintes descrições “*Empreitada Construção Civil- INSS*

11%", "Empreitada Construção Civil/hidráulica(ISS)" e "7.02/14.06 - Manutenção Predial".

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe parcial provimento, para que sejam revertidas as glosas dos créditos referentes aos dispêndios indicados nas rubricas com as seguintes descrições "Empreitada Construção Civil- INSS 11%", "Empreitada Construção Civil/hidráulica (ISS)" e "7.02/14.06 - Manutenção Predial".

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer integralmente do recurso e dar parcial provimento, por maioria, para reverter as glosas dos créditos referentes aos dispêndios indicados nas rubricas com as seguintes descrições "Empreitada Construção Civil- INSS 11%", "Empreitada Construção Civil/hidráulica (ISS)" e "7.02/14.06 - Manutenção Predial".

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator