



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.100046/2010-70
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.724 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 09 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado H. KUNTZLER & CIA. LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

DESPESAS COM EFLUENTES INDUSTRIAIS.
TRATAMENTO/DESTINO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.
POSSIBILIDADE.

As despesas com tratamento e destino de efluentes decorrentes do processo de industrialização dos produtos fabricados/vendidos pelo contribuinte geram créditos da não-cumulatividade.

DESPESAS COM UNIFORMES/VESTUÁRIO. CRÉDITOS.
APROVEITAMENTO

As despesas com uniformes/vestuário geram crédito da não-cumulatividade quando fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, nos termos do inciso X do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, a partir de 9/01/2009. É possível o creditamento como insumo, nos termos do inciso II do artigo 3º, desde que haja comprovação da essencialidade ou relevância na atividade produtiva ou de prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a glosa sobre despesas com uniformes/vestuário, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3302-009.389, de 23/09/2020, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido foi assim ementado e decidido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE

As despesas referentes a assistência médica e assistência odontológica não se comprovaram essenciais ao processo produtivo da contribuinte.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. POSSIBILIDADE

De acordo com o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com tratamento de resíduos industriais são capazes de gerar créditos de PIS.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE

As despesas referentes a assistência médica e farmacêutica a empregados, benefícios a empregados, transporte próprio de funcionários, assistência odontológica, alimentação, materiais de limpeza e higiene, gastos com veículos, serviços de terceiros c/exportação, comissões sobre vendas, despesas com feiras e eventos, propaganda e publicidade, serviços de terceiros, honorários profissionais, no presente caso, não se comprovaram essenciais ao processo produtivo da contribuinte.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO/ COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito objeto de pedido de ressarcimento/compensação no regime da não-cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido (Sumula CARF no 125).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes às despesas com uniforme/vestuário, com equipamentos de proteção individual e com tratamento de resíduos industriais.

Em seu recurso especial, a PGFN alegou divergência jurisprudencial em relação à possibilidade de creditamento sobre os custos com tratamentos de resíduos industriais, uniformes/vestuário e equipamentos de proteção individual como insumos, indicando como paradigmas, os Acórdãos nº 3402-001.088 e 202-19.127. O recurso foi parcialmente admitido pelo despacho de e-fls. 294 e ss, em relação às glosas de créditos sobre os custos com tratamentos de resíduos industriais e uniformes/vestuário, além de afastar o acórdão nº 202-19.127 como paradigma. A PGFN não interpôs agravo sobre a parte não admitida.

Em contrarrazões, o contribuinte arguiu que o conceito de insumo abrange todas as despesas necessárias à consecução do objeto social da empresa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

Da admissibilidade do recurso especial

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial, na parte admitida.

No mérito, como há tempo já o tem feito, de forma majoritária, o CARF, aqui não se adota o conceito do IPI, tampouco o do IRPJ, mas sim, um intermediário, hoje consagrado e melhor delineado – ainda que não se possa dizer, “cartesiano” –, à vista da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/2018, que levou inclusive a que a PGFN e a RFB editassem normas interpretativas, para eles vinculantes, quais sejam, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, cuja ementa transcrevo:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

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";efetivamente se enu

b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Cabe-nos, então, à vista desta conceituação, passar à análise do caso concreto. A lide se restringe à possibilidade de creditamento sobre custos de tratamentos de resíduos industriais e uniforme/vestuário.

Concernente ao tratamento de resíduos industriais, considero que tais dispêndios se enquadram no critério de relevância, por decorrerem de imposição legal de órgãos de fiscalização ambientais e de regulamentação da atividade do contribuinte, sendo notória tal exigência legal. Neste sentido, o Parecer Normativo RFB nº 5/2018 expressamente dispôs em seu item 4:

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens "cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal".

[...]

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação⁴; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação⁵, etc.

No que tange às despesas com uniformes/vestuário, o acórdão recorrido considerou que seu uso e dos EPIs seria essencial e obrigatório para utilização na fabricação dos produtos, visto que determinam segurança dos funcionários que atuam no processo industrial, além de sua falta de utilização poder acarretar a paralisação do setor produtivo por parte dos órgãos de controle.

Compulsando a manifestação de inconformidade, o recurso voluntário e as contrarrazões ao recurso especial, a única referência aos uniformes e vestuário foi a seguinte:

"22. Somados a isso, pode ser enquadrado como insumo às mercadorias adquiridas para uso e consumo, tais como: o material empregado na limpeza, os uniformes e equipamentos de proteção individual utilizados pelos funcionários, os valores gastos com propaganda, publicidade e anúncios, formação profissional dos funcionários, etc."

O contribuinte informou apenas que são dispêndios necessários à atividade da empresa. Ocorre que a tese adotada pelo STJ expressamente afastou o conceito de insumos como consistente nas despesas necessárias à atividade da empresa, que efetivamente, são as despesas

dedutíveis para o IRPJ. O voto proferido pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, adotando as razões do voto-vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa, acolheu a tese da essencialidade e da relevância, excluindo do conceito de insumos diversas despesas que certamente são necessárias à atividade da empresa. O excerto abaixo transcrito do voto proferido no RESP 1.221.170/PR esclarece (página 24 e ss. do voto):

“[...]

Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011).

Verifica-se, mais recentemente, que esse entendimento tem sido observado no âmbito do Conselho, porquanto mantidas as matizes da **essencialidade** e da **relevância** como referências decisivas na formação do conceito de insumo (v.g. Cooperativa Central Aurora Alimentos, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, processo n. 10925.000820/200716, acórdão n. 3402-003.097, j. 21.06.2016), como também pelo afastamento do parâmetro de crédito físico do IPI (v.g. Predilecta Alimentos Ltda., 3ª Turma, processo n. 18088.720015/2012-82, acórdão n. 9303-004.192, j. 06.07.2016).

Anote-se que esses parâmetros são encontrados em precedentes de ambas as Turmas da Primeira Seção desta Corte.

Nessa linha:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA. CREDITAMENTO EM RAZÃO DE DESPESAS TAIS COMO: VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E UNIFORME. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. DESPESAS QUE SOMENTE PODEM SER CREDITADAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 11.898/2009.

1. O conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa, não alcançando os itens solicitados pela impetrante, sendo que o direito de crédito sobre as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção somente veio a ser possível após a edição da Lei 11.898/09. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013.

[...]

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária , acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada , protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes , veículos , materiais e exames laboratoriais , equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza , seguros , viagens e conduções , "Despesas Gerais Comerciais " ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes , materiais e exames laboratoriais , materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio** , inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas

com: água, combustíveis e lubrificantes , materiais e exames laboratoriais , materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

[...]

Nesse contexto, proponho as seguintes teses para efeito do art. 543-C do CPC/73:

I . 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 ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

I I . 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.

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.”

Verifica-se que a decisão do STJ foi pelo provimento parcial ao recurso do contribuinte, considerando a possibilidade de creditamento sobre água, combustíveis e lubrificantes , materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual – EPI e negando o creditamento, por não ser essencial ou relevante, sobre seguros, viagens e conduções, despesas gerais comerciais ("despesas com vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões), lembrando tratar-se de empresa do setor de alimentos.

Assim, constata-se que essas despesas para as quais o STJ entendeu não serem passíveis de creditamento são despesas necessárias e dedutíveis para o IRPJ, denotando que os critérios de essencialidade e relevância não se equivalem ao conceito de necessidade para a obtenção da receita ou dedutibilidade para o IRPJ.

No caso das despesas de uniformes/vestuário, seria necessário que o contribuinte demonstrasse em suas contrarrazões a essencialidade ou relevância de tais despesas em seu processo produtivo de fabricação de calçados. Contudo, o contribuinte não se desincumbiu desse ônus, pois apenas informou que são necessários à atividade, sem fazer qualquer relação com a essencialidade ou relevância.

Por outro lado, em relação a tais bens, o creditamento somente foi autorizado no inciso X¹ do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, a partir de 9/01/2009, com a publicação da Lei 11.898/2009, quando fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Este entendimento está exposto em diversos acórdãos do STJ, como AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.441 - SC, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.281.990 - SC

¹ X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção

e RECURSO ESPECIAL Nº 1.499.822 - PE. A exemplo, transcreve-se ementa do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.441 - SC:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. EMPRESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO-DE-OBRA. DESPESAS COM VALE- TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E FARDAMENTO. DESPESAS QUE SÓ FORAM EQUIPARADAS A INSUMO A PARTIR DA EDIÇÃO DA LEI 11.898/2009. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO ANTES DA EDIÇÃO DA REFERIDA NORMA. AGRAVO REGIMENTAL DO CONTRIBUINTE DESPROVIDO.

1. A divergência jurisprudencial invocada não foi demonstrada na forma determinada pelos artigos 541, parág. único do CPC, e 255, §§ 1o. e 2o. do Regimento Interno desta Corte, com a transcrição dos trechos que identificam e assemelham os casos confrontados.

2. Muito embora entenda que o conceito de insumo deve ser alargado para abranger tanto os elementos diretos como indiretos de uma produção, a meu ver, as despesas com vale- transporte, vale-refeição e fardamento não possuem a natureza de insumo, nem em seu conceito mais amplo, pois não são elementos essenciais da produção, razão pela qual entendo que o inciso II do art. 3o. das Leis 10.637/02 e 10.833/03, por si só, não autorizava o creditamento pretendido pelo contribuinte.

3. Assim, apenas a partir da edição da Lei 11.898/09, que incluiu o inciso X no art. 3o. das Leis 10.637/02 e 10.833/03 equiparando as despesas com vale-transporte, vale-refeição e fardamento a insumo, possibilitou-se o creditamento na forma postulada pelo ora recorrente.

4. Não possuindo as referidas despesas natureza de insumo e não havendo expressa

autorização legal ao creditamento para o período postulado pelo recorrente, não merece reparos o acórdão objurgado.

5. Agravo Regimental do contribuinte desprovido.

Veja que o próprio STJ não considera, de forma genérica, os uniformes como elemento essencial ao processo produtivo. Contudo, ressalvo, por exemplo, o caso de indumentária utilizada em indústrias alimentícias em decorrências de exigências legais de ordem sanitária ou trabalhista, que, neste aspecto, se subsomem ao critério de relevância (imposição legal) estabelecido no RESP 1.221.170/PR

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional para negar o creditamento sobre despesas com uniformes/vestuário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

