



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11080.003538/2009-96  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-004.893 – 3ª Turma  
**Sessão de** 23 de março de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS  
**Recorrente** MU MU ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/07/2005

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS. CREDITAMENTO.

Os serviços de agenciamento e comissões de corretagem para aquisição do leite in-natura, por não serem utilizados na produção do produto destinado à venda (leite UHT e pasteurizado) não perfazem o conceito de insumos previsto no art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.637/2002.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO.

Por expressa disposição constante do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, não é possível o creditamento de PIS/Cofins sobre depreciação de bens adquiridos antes de 1º/05/2004. Por força da Súmula CARF nº 2 não é possível a apreciação da alegada inconstitucionalidade do dispositivo legal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/07/2005

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS. CREDITAMENTO.

Os serviços de agenciamento e comissões de corretagem para aquisição do leite in-natura, por não serem utilizados na produção do produto destinado à venda (leite UHT e pasteurizado) não perfazem o conceito de insumos previsto no art. 3º, inc. II, da Lei nº 10.833/2003.

COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO.

Por expressa disposição constante do art. 31 da Lei nº 10.865/2004, não é possível o creditamento de PIS/Cofins sobre depreciação de bens adquiridos

antes de 1º/05/2004. Por força da Súmula CARF nº 2 não é possível a apreciação da alegada inconstitucionalidade do dispositivo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Andrada Márcio Canuto Natal, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado tempestivamente pelo Contribuinte à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 202/223), nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, em face da decisão proferida no Acórdão no 3202000.411, de 24/01/2011, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF (efls. 171/194). O julgado possui a seguinte ementa:

*Assunto: PIS/COFINS*

*Período de Apuração: 01/05/2004 a 31/07/2005*

*CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. Devem ser considerados insumos todos os bens e serviços empregados direta ou indiretamente na fabricação do bem e na prestação do serviço cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.*

*Recurso Voluntário negado*

Entendeu aquela Turma julgadora que as despesas relativas ao agenciamento junto aos fornecedores e os valores pagos a título de comissões a representantes comerciais não se enquadravam no conceito de insumos, para fins de exclusão da base de cálculo na tributação de PIS e COFINS, por constituir-se em política administrativa da empresa para a captação dos elementos de produção.

Manifestou-se, ainda, aquela Turma, no sentido de considerar indevido o creditamento efetuado pela contribuinte em relação às máquinas, equipamentos e outros bens

incorporados ao ativo imobilizado, vez que, como argumento de defesa quanto a esta matéria, limitou-se a contribuinte a alegar, tão somente, a inconstitucionalidade do art. 31 da Lei nº. 10.865/2004. Expressou-se, naquela decisão, o entendimento de que ao CARF seria defeso manifestar-se sobre a inconstitucionalidade de leis vigentes.

Irresignado com a decisão do Colegiado, o Contribuinte interpôs Recurso Especial requerendo a reforma do entendimento manifestado pelo Colegiado no que tange a ao conceito do insumo.

Apresentou como paradigmas de divergência jurisprudencial, mais de dois Acórdãos. Como não apontou a ordem de prioridade de análise, apenas os dois primeiros, foram objeto de análise.

Em relação ao conceito de insumos, apontou como paradigmas os juntados às fls. 226/246, cujas ementas são as seguintes:

***Acórdão 900301.035***

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

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

*Recurso negado*

***Acórdão 20312.741***

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/04/2001 a 31/07/2004*

*PIS FATURAMENTO. REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. SUBCONTRATAÇÃO. VALORES REPASSADOS. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO. No regime cumulativo do PIS/Faturamento, em que não é vedada a incidência bis in idem, o faturamento corresponde à soma dos valores*

*recebidos pela venda de mercadorias e prestação de serviços, sem dedução das importâncias repassadas a terceiros em virtude de subcontratação, descabendo cogitar da aplicação do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, porque esse dispositivo não teve eficácia já que revogado antes da regulamentação prevista.*

*DESPESAS COM PEDÁGIOS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. IRRETROATIVIDADE BENIGNA. As despesas com pedágios efetuadas antes da vigência da MP nº 2.024/00, instituidora do vale pedágio, não podem ser excluídas da base de cálculo para o PIS.*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. DESCONTOS COM SEGUROS. Na apuração do PIS não cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes se caracterizam sim como 'insumos' previstos na legislação do IRPJ. Recurso provido em parte.*

Assim se manifestou, em relação aos paradigmas apresentados, o despacho de exame de admissibilidade:

*Alega a recorrente que os Acórdãos paradigmas reconhecem interpretação extensiva ao conceito de insumos, assim compreendendo não só os bens vinculados à produção de mercadorias ou a prestação de serviços, mas todas as compras efetuadas pelo contribuinte que, de uma forma ou de outra, contribuam, com utilidades, na produção e venda dos bens tributados. Alega que o pagamento de serviço intermediário é essencial, vez que atua na fonte de compra do produto, que posteriormente será embalado e vendido.*

*De fato, pela leitura dos Acórdãos apontados como paradigmas, vê-se que o conceito de insumo é elástico, de forma a considerar como insumos, no primeiro paradigma, os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Este primeiro paradigma, entretanto, não se manifesta no sentido de adotar a conceituação tida pelo Imposto de Renda, mas apenas afirma que a conceituação de insumos não pode ser restrita, conforme aquela adotada no IPI.*

*Já o segundo Acórdão paradigma, de fato, afirma que a conceituação de insumos, para fins de contribuição para o PIS, deve ser aquela adotada pelo Imposto de Renda, tanto que aceitou a exclusão da base de cálculo das despesas de contratação de seguro.*

*Comparando, assim, os fundamentos dos Acórdãos recorrido e paradigmas, observa-se que a divergência resta clara, em vista do antagonismo de entendimentos manifestados.*

Processo nº 11080.003538/2009-96  
Acórdão n.º **9303-004.893**

**CSRF-T3**  
Fl. 7

---

*Deste modo, entendo que ficou claramente caracterizado o dissídio jurisprudencial, de forma a permitir a admissibilidade do recurso especial.*

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte foi admitido, nos termos do Despacho às fls. 249.

A Fazenda Nacional não apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran- Relatora

O Recurso Especial é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade integral do Recurso interposto pelo Contribuinte.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre o cerne da lide, qual seja, primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e Cofins trazida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa.

Nos autos do processo administrativo nº 13984.001511/200587, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, a ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama expôs brilhantemente o conceito de insumo, que passam a integrar a presente fundamentação:

*“Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.*

*O que, por conseguinte, conluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo 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 elucidar 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 n.ºs 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, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, por sua vez, foi confirmado pela pesquisa desenvolvida no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SO sob a coordenação dos estudiosos Breno Vasconcelos, Daniel Santiago, Eurico de Santi, Karem Dias e Suzy Hoffman.*

*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 Greco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, 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, pra 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.*

*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 pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: ( Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )

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 pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )

b.os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. ( Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003 )

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

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

[...]

§ 4 º 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 elastecidos.*

*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 vênha, 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.**

No caso dos autos, entendo, que a subtração dos serviços prestados pela recorrido (agenciamento de leite junto a fornecedores e valores pagos título de comissões à representantes comerciais) importe na impossibilidade da produção do Contribuinte, obstando a atividade da empresa ou implicando na perda de qualidade do produto.

No caso da empresa do Contribuinte, essa atua com bacias leiteiras, compram leite de produtores. No entanto, para se chegar a esses produtores, na maioria dos casos, a empresa precisa de um agenciador que atua junto as produtores, para que possam acumular o estoque que é diário de leite. Geralmente passa-se um caminhão recolhendo de

cada produtor o leite do dia. Esses compradores atuam diretamente junto com os coletores e produtores. Sem eles não há produto (leite) para ser embalado e vendido ao consumidor final.

A própria fiscalização, no auto de infração de Fls 38, entende que os serviços são necessários, senão vejamos: “Despesas relativas a agenciamento de leite junto a fornecedores e valores pagos título de comissões à representantes comerciais, **embora necessários à realização das atividades da empresa**, não são considerados insumos para a prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, para fins de apuração dos créditos no regime da sistemática não cumulativa.

No caso em tela, penso que os custos da empresa, referente a valores pagos com comissão e agenciamento essenciais para atividade do Contribuinte, considerando que sem esses serviços, não haveria como iniciar os trabalhos com seus clientes e desenvolver sua atividade.

Deste modo, o conteúdo do inciso II que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS/COFINS, o que se aplica no presente caso.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Quanto ao crédito referente a depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que são utilizados na produção de bens destinados venda, no caso específico a produção de leite, a fiscalização entendeu, pela glosa desses créditos.

Consta da descrição dos fatos (fls.35/36 e 45/46) como motivação para os lançamentos a descrição das seguintes irregularidades:

(...)

b) Inclusão indevida de encargos de depreciação, pois conforme o disposto no art. 3º, inciso VI da Lei nº 10.833/2003 e nos arts. 15, inciso V e 31 da Lei nº 10.865/2004, apenas as máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo

imobilizado, quando utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, geram direito à crédito das contribuições;

c) Descumprimento do disposto no art. 31 da Lei nº 10.865/2004, que determinou, a partir de 31/07/2004, que o desconto de créditos relativos à depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado está limitado apenas aos bens adquiridos a partir de 01/05/2004.

Na mesma linha dos tópicos anteriores, entendo que não se sustenta a glosa realizada pela fiscalização, visto que as máquinas e equipamentos indicados são essenciais ao desempenho da atividade empresarial do Contribuinte, conferindo-lhe, portanto, direito a crédito.

E ainda que assim não se entendesse o direito ao crédito neste caso específico decorre da literalidade do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, uma vez que as máquinas e equipamentos em tela são utilizados na produção do leite, destinados à venda.

Como se vê, o dispositivo legal ampara a empresa, pois os bens sujeitos à depreciação são empregados na produção de bens para venda.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*  
Érika Costa Camargos Autran

## Voto Vencedor

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Como visto a relatora aplicou o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

A recorrente produz leite tipo UHT e pasteurizado e adquire no mercado nacional o leite "in natura". Ao analisar os créditos, de PIS e Cofins não cumulativos, apropriados pelo contribuinte a fiscalização efetuou a glosa dos seguintes itens:

- 1) despesas relativas a agenciamento de leite junto a fornecedores e valores pagos a título de comissões a representantes comerciais; e
- 2) encargos de depreciação do ativo imobilizado, máquinas e equipamentos, adquiridos antes de 1º/5/2004.

A partir destes fatos, importante transcrever os artigos da legislação que tratam do creditamento de PIS e Cofins. Transcrevo somente os artigos da Lei 10.833/2003, da Cofins, pois repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002 do PIS.

Lei 10.833/2003:

*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 [Tijp](#); (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)***

Observem que, em relação aos primeiros itens glosados, agenciamento de leite e comissões a representantes comerciais, embora pudessem ser serviços considerados essenciais à atividade produtiva, não há previsão legal para o seu aproveitamento. Definitivamente não são serviços aplicados nos produtos destinados à venda. Ao contrário, são serviços utilizados na compra de matéria-prima. Ressalto inclusive dúvidas se seriam serviços essenciais e não uma opção do contribuinte, pois no lugar de contratar os agenciadores, a própria indústria poderia efetuar estas compras diretamente com o uso de seus próprios empregados. Portanto por absoluta falta de previsão legal, não há como acatar estes créditos.

Quanto aos encargos de depreciação do ativo imobilizado adquiridos antes de 1º/05/2004, o art. 31 da Lei nº 10.865/2004 é expresso em não permitir o seu aproveitamento, sendo correta a decisão recorrida de que não cabe ao CARF apreciar a sua alegada inconstitucionalidade, exatamente nos termos que dispõe a súmula CARF nº 02, *in verbis*:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

*(assinado digitalmente)*  
Andrada Márcio Canuto Natal