



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13056.001020/2008-60
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.866 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
AGRO LATINA LTDA

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. PIS/COFINS. CONCEITO DE INSUMO. STJ. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. DESPESAS DE TRANSPORTE DAS MERCADORIAS VENDIDAS AOS CLIENTES. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Deve-se observar para fins de se definir o termo “*insumo*” para efeito de constituição de crédito de PIS e de COFINS, se o bem e o serviço são considerados essenciais e pertinentes na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços.

No presente caso, gastos com aquisições de combustíveis e lubrificantes e demais despesas com veículos utilizados no transporte de matérias-primas para o processo produtivo da empresa são essenciais e pertinentes à atividade da Contribuinte, capaz de gerar créditos das contribuições do PIS e da COFINS no regime da não cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Demes Brito.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

(documento assinado digitalmente)

Demes Brito - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e do Contribuinte, dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), interpostos contra Acórdão da 1ª Turma/4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (Acórdão n.º 3401-003.000, de 19/05/2016), que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário (fls. 403/417).

Dos PER/DCOMP

Trata o presente processo dos Pedidos de Ressarcimentos e das Declarações de Compensação por meio da qual a contribuinte requer o reconhecimento de **créditos da contribuição** para a COFINS (Mercado Externo), do regime não cumulativo referente ao período de apuração 3º trimestre de 2008.

A fiscalização, conforme Termo e Informações às fls. 109/111, propôs glosas, confirmadas pelo Despacho Decisório n.º 1.388/2009, da DRF em Novo Hamburgo/RS, que reduziram o solicitado pelo contribuinte. Foram as seguintes as glosas constante dessa decisão do Fisco: Bens e serviços adquiridos de pessoas físicas; Despesas administrativas; Despesas com Vendas; e **Gastos gerais de fabricação**, que não se enquadram no conceito de insumo.

Os referidos Gastos gerais de fabricação são gastos com: alimentação, análises e laudos técnicos, assistência médica, combustível empilhadeira, despesas com importação, despesas com transporte, despesas com veículos, indumentária e material de trabalho, laboratório, material de expediente, material de limpeza, material de segurança, pedágio, resíduos industriais, sistema de tratamento da água; despesas com combustíveis não utilizados como insumos e creditamento sobre mercadorias recebidas com fim específico de exportação.

Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada do Despacho Decisório, ingressou com Manifestação de Inconformidade, apresentando suas razões para a reforma da decisão, aduzindo que:

- discorda da glosa implementada, defendendo a legitimidade do direito creditório pleiteado; que haveria afronta ao princípio da não-cumulatividade na vedação ao aproveitamento de insumos adquiridos de pessoas físicas; as vedações impostas pelas leis n.º 10.637/2002, n.º 10.833/2003 e n.º 10.865/2004; discorda do conceito de insumo, entendendo que esse já foi superado pela própria RFB; alega que os créditos sobre combustíveis e lubrificantes glosados

referem-se a compras de óleo diesel utilizado para abastecer caminhões que transportam mercadorias compradas pela empresa e entrega aos clientes.

Ao analisar o caso, a DRJ em Porto Alegre/RS, no Acórdão n.º 10-27.152, de 02/09/2010, entendeu por não reconhecer o direito creditório pleiteado, tornando improcedente a Manifestação apresentada, conforme fundamentos a seguir resumidos:

- nem todo custo, despesa ou encargo que concorra para a obtenção do faturamento mensal, base de cálculo da contribuição para o COFINS, poderá ser considerado crédito a deduzir; apenas os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas darão direito à crédito das contribuições;

- a legislação acima transcrita tampouco contempla a possibilidade de descontar créditos decorrentes de bens e serviços de natureza comercial ou administrativa;

- a interessada apurou créditos oriundos de diversos gastos da empresa, inclusive a aquisição de combustíveis consumidos na frota de veículos da empresa, não passíveis da geração de crédito, conforme dispôs o art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003;

- o combustível utilizado pela frota da empresa e os demais gastos gerais de fabricação não obedecem ao conceito de insumo estabelecido pela legislação, uma vez que não foram aplicados ou consumidos no processo de fabricação ou produção desenvolvido pela empresa, e, por isso, foram corretamente glosadas.

- a contribuinte não se manifestou expressamente quanto à glosa de créditos calculados sobre o valor de mercadorias adquiridas com o fim específica de exportação;

Do Recurso Voluntário

Inconformada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs o seu Recurso Voluntário, por meio do qual repisou as razões apresentadas na manifestação de inconformidade, das quais, reproduzo os seguintes trechos:

- os incisos II do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003 são taxativos ao permitir créditos sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

- o entendimento de que tanto o frete gasto na aquisição de mercadorias, quanto o combustível, considerado custo de transporte, compõe o somatório créditos de PIS e COFINS;

- a jurisprudência do CARF também é pacífica no sentido de reconhecer o direito ao crédito nas aquisições de pessoas físicas para não ferir o princípio da não-cumulatividade;

- para transportar as matérias-primas adquiridas dos estabelecimentos dos fornecedores até suas instalações industriais, a fiscalizada utiliza-se tanto de transportadoras contratadas, para as quais paga frete, como dos veículos próprios.

Da Diligência

O recurso chegou ao CARF e no julgamento foi convertido em diligência, conforme Resolução n.º 3401-000.453 e, foram tomadas as seguintes decisões pelo Colegiado:

- não conhecer do recurso no que tange aos **insumos adquiridos de pessoas físicas** e pelas **despesas administrativas** e comerciais; quanto às glosas sobre **despesas com combustíveis merece êxito a demanda da recorrente**, uma vez que, neste caso, eles utilizados na

operação de entrega direta de produtos industrializados e vendidos pelo produtor/vendedor e que merece êxito a demanda da recorrente quanto às **despesas com frete** arcados pelo recorrente;

Resolveram pela diligência para que se apurasse o valor de alimentação, análises/laudo técnico, assistência médica, combustível, despesas com transporte, despesas com veículo, indumentária e material de trabalho, material de limpeza, pedágio, resíduos industriais, e sistema de tratamento de água; bem como a apresentação de documentação comprobatória.

Em atendimento à diligência, a Fiscalização conclui com quadro discriminando os valores das despesas, mês a mês, em atendimento à diligência solicitada.

Da Decisão recorrida

Após retorno da diligência, quando da apreciação do Recurso Voluntário pelo Colegiado, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3401-003.000**, de 08/12/2015, na qual deu-se parcial provimento ao Recurso Voluntário. Em seus fundamentos, a 1ª Turma Ordinária/4ª Câmara/3ª Seção, decidiu que:

- para efeitos de apuração dos créditos da COFINS não cumulativo, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização; e que insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados a venda não se restringe apenas às matérias primas, aos produtos intermediários;

- a aquisição de combustíveis gera direito a crédito quando comprovado que é utilizado como insumo no processo de produção dos bens vendidos;

- negou provimento quanto às **despesas junto a pessoas físicas e quanto às despesas administrativas e comerciais**;

- negou provimento quanto às **despesas de combustíveis** com veículos próprios na aquisição de bens;

- deu provimento parcial quanto aos **gastos/despesas gerais de fabricação**, da seguinte forma:

(i) deu provimento para gastos representados pelos "laudos técnicos", "combustíveis com empilhadeiras", "indumentárias e materiais de trabalho", "material de segurança", "material de limpeza", "laboratório", "resíduos industriais" e "sistema de tratamento de águas".

- manteve a glosa, conforme a Informação Fiscal em resposta à diligência solicitada, que há uma compra de um laudo técnico (R\$ 81,00) que não se efetivou por que houve devolução. E também que houve a aquisição de serviços para tratamento de resíduos industriais (R\$ 31.644,00) de empresa isenta;

- manteve a glosa as demais despesas e gastos com "alimentação", "assistência médica", "despesas com importação", "despesas com transporte", "despesas com veículos", "material de expediente" e "pedágio", não identificando como fatores do próprio processo de produção (falta de provas).

Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão n.º 3401-003.000**, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 419/440), em cuja admissibilidade o Recorrente suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária.

A Fazenda Nacional questiona quanto ao conceito de insumo que adotou a decisão recorrida, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, considerou como tal os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. Rechaçou expressamente a concepção restritiva emanada da legislação do IPI.

Aduz que, “(...) temos por evidente que a decisão ora recorrida, ao alargar o conceito de insumos dado pelo art. 3º da lei nº 10.833/2003 c/c o disposto na IN SRF nº 404/2004, em razão de uma interpretação equivocada, acabou criar dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei. Por este motivo, deve ser mantida a decisão de primeira instância, a qual analisou a questão sob o prisma correto, mantendo-se as glosas ali ratificadas”.

Para comprovar o dissenso indica como Acórdão paradigma nº 202-19.127, que adotou conceituação de insumo veiculada no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

Com as considerações efetuadas para a matéria posta, conclui-se que a divergência jurisprudencial foi comprovada.

Conforme Despacho de fls. 499/502, o Presidente da 3ª Seção do CARF, com base nas razões consubstanciadas no referido Despacho, DEU SEGUIMENTO ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Das contrarrazões Do Contribuinte

Cientificado da admissibilidade do RE da Fazenda, o Contribuinte protocolou suas contrarrazões de fls. 570/580, discorrendo suas argumentações sobre o conceito de insumos defendido pela Fazenda Nacional afirmando que tais conceitos já se encontraram superados pelo CARF e jurisprudências que menciona; que o recurso não merece prosperar, uma vez que nada aponta que o acórdão recorrido esteja em desarmonia com o que vem sendo decidido pela CSRF deste CARF; requer que não seja conhecido o recurso especial manejado pela Fazenda Nacional, porque os acórdãos paradigmas não se prestam a caracterizar a divergência, caso seja conhecido, que seja negado provimento.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do Acórdão nº 3401-003.000 e da admissibilidade do RE da Fazenda Nacional, o Contribuinte interpôs Recurso Especial (fls. 508/525), cuja admissibilidade suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária.

A divergência suscitada pelo contribuinte diz respeito à permissão para a tomada de créditos das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor das **aquisições de combustíveis e lubrificantes e demais despesas com veículos** utilizados no transporte de matérias-primas para o processo produtivo da empresa.

Os acórdãos indicados como paradigma são os de nº 9303-01.035 e 3402-002.357.

Conforme as considerações exaradas no Despacho de fls. 594/599, entendeu-se que restou bem configurado o dissídio e o Presidente Substituto da 3ª Seção/CARF, DEU SEGUIMENTO ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Das contrarrazões da PGFN

Regularmente intimada a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, em suma nos seguintes termos (fls. 601/616):

- apesar da diferenciação da técnica da não-cumulatividade entre IPI/ICMS e PIS/COFINS, diante da disposição do texto constitucional, para aqueles, e infraconstitucional para as contribuições, temos que o conceito de insumo advindo da legislação do IPI é sim aplicado ao PIS/PASEP e à COFINS, conforme devidamente exposto no Acórdão n.º 203-12.448;

- apesar de tratar de créditos do IPI, é adotada no contexto da não-cumulatividade do PIS e da COFINS a tese da definição de insumo, prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo n.º 65, de 1979; diante da interpretação do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003, e, considerando que a sistemática de conceito de insumos para a COFINS e o PIS não-cumulativo é a mesma aplicada ao IPI, tem-se que, para considerar combustíveis e lubrificantes como insumos, faz-se necessário o emprego destes diretamente na fabricação de produtos destinados a venda, e, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Ao final, a Fazenda Nacional pugna que seja negado provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento dos recursos

Os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta dos respectivo Despacho de Admissibilidade de fls. 499/502 (RE da Fazenda Nacional), do Despacho de Admissibilidade de fls. 594/599 (RE do Contribuinte), com o qual concordo e adoto como fundamentos para decidir neste voto.

Rejeito a alegação de não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, posta pela Contribuinte em sede de contrarrazões. Com efeito, o argumento a fortiori garante que todo e qualquer gasto que não se adeque ao conceito de insumo para fins do IPI não daria direito a crédito. Isso é suficiente para alteração da decisão recorrida. Assim, resta caracterizada a divergência.

Portanto, tomo conhecimento de ambos os recursos.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio manejado.

a) Em que pese a Fazenda Nacional ter se insurgido contra o conceito de insumo para creditamento das contribuições, pela análise das peças dos autos, encontra-se em discussão a aplicação do conceito de insumo quanto aos gastos com **indumentárias e materiais de trabalho; resíduos industriais e laudos técnicos; material de limpeza; sistema de tratamento de águas**, empregados apenas indiretamente na produção.

b) Por outro lado, o contribuinte, em seu Recurso Especial se insurge contra a seguinte matéria: tomada de créditos das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor das **aquisições de combustíveis e lubrificantes** e demais despesas com veículos utilizados no transporte de matérias-primas para o processo produtivo da empresa.

Conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS

Quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição para o PIS e a COFINS, tal questão já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no **Resp nº 1.221.170/PR**, sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da **essencialidade e/ou relevância**.

A seguir, transcrevo a ementa do julgado:

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 SEQUINTE 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.

Destaca-se o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que **considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade – considera-se 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;

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.

Outrossim, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, aceitando o conceito de insumos para crédito de PIS e COFINS fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

“Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

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

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014”.

Com isso, 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.

Dessa forma, a presente análise considerará o conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância definido pelo STJ, sujeito às análises que passo a fazer um a um nos tópicos apresentados pelo Recurso Especial ora sob análise.

Da atividade exercida pela empresa

Visto o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições para o PIS e COFINS, se faz necessário discorrer sobre as atividades da empresa, para comprovar que o creditamento efetuado está ou não vinculado ao seu processo produtivo. A empresa tem como atividade principal a **agroindústria** que tem como objeto social a **exploração de peles de gado**,

- **Do Recurso da Fazenda Nacional**

Antes de entrar no mérito dos recursos, esclareço que, para elaboração do presente voto, adoto o entendimento esposado pela RFB no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

1 - Indumentárias e materiais de trabalho

As indumentárias a que se refere o recurso consistem em uniformes, equipamentos de proteção e de garantia da higiene do processo. A natureza altamente perecível e deteriorável das peles, e a natureza dos tratamentos usados, justificam a necessidade de uso de indumentárias e equipamentos de segurança para os trabalhadores.

Sobre o tema, o Parecer se manifestou no sentido de que eles se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento, nos seguintes termos:

137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. Conquanto não tenha havido ressalva no referido acórdão em relação a tais equipamentos, decorre dos critérios para definição do conceito de insumos firmados por aquela Seção e explanados acima que somente os equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo.

No caso, tratando-se de equipamentos utilizados pelos empregados, o crédito deve ser restabelecido.

Pelo exposto, nega-se provimento ao Recurso Especial do Fazenda Nacional.

2- Resíduos industriais, análises e laudos técnicos, material de limpeza; sistema de tratamento de águas.

Consta dos autos que um processo de produção que explora a industrialização de peles de gado, compreende uma série de atividades, procedimentos e aplicação de produtos de tratamento das peles. Me parece que o processo compreende esfolagem, conservação com cloreto de sódio, cal e produtos químicos, lavagens (ou remolhos), separação dos tecidos cartilaginosa, dérmica e outros (ex.: descarte, depilação, etc), laminação, purgação, acidificação, curtimento, acabamento, cortes. E que há uso intensivo de vários produtos químicos (ex.: cloreto de sódio, sais de cromo, antissépticos, cal, e outros) e de água.

Percebo que a natureza altamente precíval e deteriorável das peles, e a natureza dos tratamentos usados, ocorre a geração de resíduos, deva-se produzir laudos técnicos de avaliação (testes de qualidade), e que também justifica que haja tratamento desse resíduos, materiais de limpeza e da água utilizada ao longo desse processo de produção.

Ressalta-se que muitos desses controles são obrigatórios por legislação ambiental e de saúde pública.

Sobre o tema, o Parecer se manifestou no sentido de que eles se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento, nos seguintes termos:

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 legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

No caso, tratando-se de gastos que tenham relação justificável com o tipo de processo de produção elaborado e pertinente a empresa e por vezes por exigência da legislação (ou responsabilidade que a própria empresa se atribui), os créditos com as despesas representadas pela remoção ou tratamento de resíduos industriais, análises e laudos técnicos, material de limpeza; sistema de tratamento de águas, devem ser restabelecidos.

Pelo exposto, nega-se provimento ao Recurso Especial do Fazenda Nacional.

- **Do recurso do Contribuinte**

Aduz a contribuinte que os dispêndios com combustíveis, lubrificantes, pedágios e demais despesas com veículos utilizados pela empresa para transporte de matéria-prima utilizada na produção bem como para a entrega dos produtos vendidos, atendem ao conceito de insumo pela legislação. No recurso explicou que essas despesas se referem a combustíveis (óleo diesel) que abasteceram os caminhões (da frota própria ou despesas com frete pago a transportadoras contratadas) que transportaram os produtos por elas adquiridos até o estabelecimento industrial e também na entrega de sua produção aos clientes.

Na decisão recorrida, considerou que por ser uma empresa agroindustrial e ter como objeto social a exploração de peles de gado, buscou identificar, na prova dos autos, as despesas e os custos que se referem aos fatores que se ligam comprovadamente ao seu processo produtivo. Concluiu que, os gastos com combustíveis e lubrificantes usados nos caminhões para transportar os bens adquiridos até o contribuinte e entrega de produtos aos seus clientes não se constituem em atividade do seu processo de produção. Tampouco podem ser considerados como despesas relacionadas às vendas.

No caso concreto, verifica-se nos autos que os combustíveis e lubrificantes objeto de glosa fiscal eram utilizados nos veículos da empresa para entrega dos produtos vendidos.

Neste diapasão, no meu entender, tais dispêndios não estariam abrangidos no conceito de insumo previsto no inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833 de 29/12/2003.

Por outro lado, a regra contida no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, não comporta outra interpretação senão a de que os créditos sobre fretes limitam-se às operações de venda. Assim.

Nesse contexto, no caso dos gastos com combustíveis referentes às entregas realizadas diretamente a seus clientes, por expressa definição legal, voto pelo não cabimento do crédito apurado, dando provimento ao Recurso da Contribuinte.

Conclusão

Em face das razões e fundamentos acima expostos, voto conforme a seguir.

1) Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **conhecer e negar provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto.

2) Quanto ao Recurso interposto pelo Contribuinte, conhecer do Recurso e **negar-lhe provimento**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Demes Brito, Redator Designado.

Em que pese os argumentos do voto do Ilustre Conselheiro Relator, discordo em parte de seu entendimento.

A divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito à permissão para a tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre o valor das aquisições de combustíveis e lubrificantes e demais despesas com veículos utilizados no transporte de matérias-primas para o processo produtivo da empresa.

Com efeito, o Recurso atinge discussão sobre o conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, consigno logo que, 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, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foi comprado, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial à produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça- STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte. Vejamos fragmentos do aresto:

(...)

"São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei 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.

Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não

se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.

A essencialidade das coisas, como se sabe, opõe-se à sua accidentalidade e a sua compreensão (da essencialidade) é algo filosófica e metafísica; a maquiagem das mulheres, por exemplo, não é essencial à maioria dos homens, mas algumas mulheres realmente não a podem dispensar – e não a dispensam – ou seja, lhes é realmente essencial e isso não poderia ser negado; em outros contextos, diz-se até que certa pessoa é essencial à existência de outra – não há você sem mim e eu não existo sem você, como disse o poeta VINÍCIUS DE MORAES (1913-1980) – mas isso, como todos sabemos, é claramente um exagero carioca e não serve para elucidar uma questão jurídica de PIS/COFINS e muito menos o problema que envolve a essencialidade das coisas e dos insumos: é apenas uma metáfora do amor demais.

A adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final".

(...)

Nos termos do art. 62, parágrafo 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil deve ser reproduzido pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ademais, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente à ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Senão Vejamos:

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

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014".

Dessa forma, o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do PIS e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, para que se tenha equilíbrio legal, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Eis que, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

“I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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. 2 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;

III energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das

Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES

VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

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

VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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”.

Analisemos agora, os insumos: “combustíveis e lubrificantes e demais despesas com veículos utilizados no transporte de matérias-primas utilizadas no processo produtivo da empresa, o que nos foi trazido à apreciação

De uma análise detida junto aos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social a exploração de peles de gado (atividade agroindustrial).

Os dispêndios com combustíveis, lubrificantes, e demais despesas com veículos utilizados pela empresa para transporte de matéria-prima utilizada na produção bem como para a entrega dos produtos vendidos, atendem ao conceito de insumo pela legislação, portanto, capaz de gerar créditos do PIS e da COFINS

Destarte, o conteúdo contido no artigo 3º da Lei nº 10.833/03, 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 para fins de ressarcimento/compensação do PIS e COFINS.

Dispositivo

Ex positis, dou provimento ao Recurso interposto pela Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito