



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13983.000138/2004-76  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-009.874 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2019  
**Recorrente** SADIA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

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.

No presente caso, a Contribuinte não demonstrou a essencialidade e pertinência dos insumos utilizados em seu processo produtivo, o julgador não pode aplicar de ofício matéria não contestada.

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Demes Brito - Relator

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, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, tempestivo, interposto pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do acórdão nº 201-81.737, acrescendo-se o Acórdão nº 3301-00.829 (Embargos de Declaração), que negou provimento ao Recurso Voluntário, ementado da seguinte forma:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003*

*Ementa:*

**PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.**

*A condição imposta para o aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS não cumulativos, gerados pela aquisição de insumos com incidência da contribuição, é a efetiva utilização do insumo no processo produtivo, não podendo o termo "insumo" ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa, mas, tão somente, aqueles bens/serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, sejam efetivamente aplicados na produção ou fabricação do produto.*

**CRÉDITO PRESUMIDO/ESTOQUE DE ABERTURA.**

*O Crédito Presumido/Estoque de Abertura, representado pelas operações de mercado interno e de exportação no mês de dezembro de 2003 deve ser objeto de glosa, já que a apropriação do crédito presumido em questão, iniciada em dezembro de 2002, somente poderia se dar ao longo de 12 meses, encerrando-se, portanto, em novembro de 2003, descabendo a apropriação do crédito presumido ora em comento para o mês de dezembro de 2003.*

**TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.**

*As meras transferências internas de mercadorias, vale dizer, entre os estabelecimentos da própria recorrente, não ensejam a geração de créditos de PIS/Pasep, nos termos delineados no art. 3º, § 3º, I e II da Lei nº 10.637, de 2002, porquanto, de acordo com a sistemática da não cumulatividade o que se busca é evitar a incidência em cascata da aludida contribuição, e, se em momento anterior não houver a incidência de contribuição não justifica a geração de crédito destinado compensar o fabricante.*

**AQUISIÇÕES DE PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR.**

*Somente as aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no País garantem o direito ao crédito presumido de PIS não cumulativo, conforme disposto no art. 3º, § 3º, I e II, da Lei nº 10.637/2002.*

**AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS.** *As aquisições de pessoas não contribuintes da Cofins, inclusive pessoas físicas, não dão direito ao crédito de PIS e COFINS não cumulativos.*

**DESPESAS FINANCEIRAS.**

*Somente as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos são capazes de gerar crédito de PIS/COFINS com direito de seu respectivo aproveitamento, meras despesas financeiras, não decorrentes de empréstimos e financiamentos não são capazes de gerar crédito com direito ao respectivo aproveitamento.*

**Recurso Improvido.**

**PIS/PASEP. DIVERGÊNCIAS APURADAS ENTRE OS VALORES INFORMADOS NO DACON E OS EFETIVAMENTE COMPROVADOS.**

*Mantém-se a glosa dos créditos informados no DACON, apurados na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep, quando divergentemente superiores aos custos e despesas devidamente comprovados pela empresa.*

*(Ementa acrescida pelo Acórdão de Embargos Declaração n.º 3301-00.829).*

### **Lançamento**

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP, referente ao quarto trimestre de 2003, decorrentes das operações com o mercado externo, apurados sob o regime da não cumulatividade da mencionada Contribuição, no valor de **R\$ 707.727,70**, a ser compensado, conforme declaração de compensação (Dcomp) à inicial, com débito de referido valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – Estimativa (código 2484) do período de apuração de julho de 2004.

Após a análise do direito creditório do interessado pela autoridade administrativa local (DRF/Joaçaba/SC), foi exarado o Despacho Decisório n.º 514/2007 (fls. 3188/3217), que concluiu pelo indeferimento do direito ao crédito postulado.

### **Impugnação e Decisão de Primeira Instância**

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro (II) apreciou a impugnação e, em decisão consubstanciada no acórdão de fls.3254/3264, que manteve o indeferimento ao pedido de ressarcimento de PIS/PASEP, referente ao quarto trimestre de 2003, decorrente de operações com o mercado externo, apurado sob o regime da não cumulatividade, a ser compensado com débito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – Estimativa (código 2484), do período de apuração de julho de 2004, conforme declaração de compensação Dcomp anexado à inicial, nos seguintes termos:

***Bens Utilizados como Insumos/Comprovação*** — *há divergências entre os valores informados nas linhas 2 a 6 da Ficha 04 do Dacon (v. fls. 3249/3253) e os valores comprovados pelos arquivos magnéticos enviados pela empresa em resposta a intimações (de fls. 04/05, 216/904 e 2453) contra ela formuladas, contemplando a relação de notas fiscais de aquisição, utilizadas no cálculo do crédito do PIS não cumulativo no trimestre (que se referem às aquisições de materiais e de serviços de pessoas jurídicas, de pessoas físicas, de cooperativas, e os gastos com fretes de materiais pagos a pessoas físicas, pessoas jurídicas e cooperativas), e cujos montantes encontram-se sintetizados no "Resumo" de fl. 09, divergências essas, respectivamente, nos valores de R\$ 2.762.777,88, R\$ 9.875.943,13 e R\$ 5.519.389,95, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2003 (grifei);*

***Crédito Presumido/Agroindústria*** — *o contribuinte informou às fls. 08/09 que os valores constantes de seus registros eletrônicos correspondentes a "Aquisições de materiais de Pessoa Física" compõem o "Crédito*

*Presumido/Agroindústria", e, nesse sentido, como "Resumo", de R\$ 51.928.798,67 (Mats/PF: 51.859.999,40 + PF/Serv: 68.799,27 v. fl. 09), é inferior ao valor de R\$ 57.456.135,43, informado no Dacon para o mês de novembro de 2003 (na linha 18 da Ficha 04, v. fl. 3250), deve-se glosar a diferença (R\$ 5.527.336,76), sendo que, com a aplicação da alíquota de 1,155% sobre o valor comprovado (R\$ 51.928.798,67), chega-se a um valor (R\$ 599.777,62) que é inferior ao valor do "Crédito Presumido/Agroindústria" utilizado no Dacon (R\$ 663).*

**Crédito Presumido/Estoque de Abertura** — inobstante o contribuinte não houvesse computado nas memórias de cálculo do crédito a parcela relativa ao estoque de abertura correspondente ao mês de dezembro/2003 (vide "Resumo" de fl. 09), todavia, uma vez que o mesmo computou tal parcela no Dacon no referido mês (cf. linha 20 da Ficha 04, v. fl. 3251) e a cota correspondente a 1/12 da contribuição incidente sobre os estoques se esgotou no mês de novembro/2003, impõe-se efetuar a glosa sobre o montante de R\$ 480.767,94, por falta de previsão legal.

**IPI destacado na Aquisição de Insumos** — o contribuinte computou nos custos dos insumos adquiridos o valor de R\$ 81.379,33, que se refere ao IPI destacado na nota fiscal n.º 2749, de 07/11/2003 (v. fl. 961), que se constitui em tributo recuperável, não podendo, portanto, integrar o valor de aquisição dos bens ou mercadorias utilizados como insumos, conforme disposto no art. 1.º, § 3.º, V b, da Lei n.º 10.637/2002, e tal como consta do Manual Eletrônico do Dacon — versão 1.0, pág. 05 (linha 04/02), aprovado pela IN SRF n.º 387/2004; também a IN SRF n.º 404/2004, art. 8.º, § 3.º, determina a impossibilidade de uso do tributo como custo, impondo-se, por conseguinte, a glosa do citado valor no mês de novembro de 2003.

**Aquisição de Insumos** — observou-se também que o contribuinte computou nos créditos, a título de custos dos insumos adquiridos, operação relativa a empréstimo, sujeita a devolução, formalizada mediante a emissão da nota fiscal n.º 7841 (v. fl. 971), sob o CFOP 6.949 — "Outras Saídas", e que contém no seu quadro "Fatura/Condições de Pagamento" a expressão "Empréstimo", não se caracterizando, portanto, em operação de venda pela emitente e de aquisição pela destinatária (Sadia), com ofensa, portanto, ao art. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 (valor glosado na base de cálculo de créditos: R\$ 125.387,54, para o mês de outubro de 2003).

**Aquisição de Exterior** — devem ser glosadas da base de cálculo de créditos do PIS não cumulativo as aquisições de insumos de fornecedor no exterior (fls. 3193/199), em desconformidade com a disposição legal (art. 3.º, § 3.º, da Lei n.º 10.637/2002), que permite apenas o cômputo de insumos adquiridos de pessoa jurídica estabelecida no território nacional, no valor de R\$ 2.744.695,59 para o mês de outubro de 2003.

**Serviços Diversos** — o contribuinte também computou como crédito, gastos relativos a despesas gerais correspondentes a serviços médicos e exames radiológicos ou de imagem, prestados por clínicas a empregados/diretores, despesas com encadernação de livros e com limpeza, tratando-se, portanto, de gastos e desembolsos, que não se enquadram no conceito de "insumos" utilizados na produção de bens ou de serviços, caracterizando-se como despesas normais e usuais, que não se incorporaram aos bens produzidos e deles dissociadas, sem arrimo, portanto, na Lei n.º 10.637/2002, devendo-se proceder à sua glosa (respectivamente, R\$ 143.908,25, e R\$ 83.334,00, para os meses de outubro e novembro de 2003).

*Aquisições de não pessoas jurídicas — impõe-se efetuar a glosa sobre as parcelas de R\$ 4.392.743,21, R\$ 5.549.793,17, e R\$ 3.256.502,26, correspondentes aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2003, que se referem a aquisições constantes das notas fiscais detalhadas no Anexo "A" do despacho decisório (fls.2685/2728), cujos emitentes, todavia, não se constituem em pessoas jurídicas, não sendo possível a utilização do crédito correspondente a referidas compras, consoante §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002.*

**Despesas Financeiras** — relativamente aos créditos do PIS não cumulativo apropriados sobre "despesas financeiras", a análise dos registros do livro Razão às contas "3670201Desp. Financeiras DF Contratos de Financiamentos", "3670210Desp. FinanceirasIOEComissões s/ Financiamentos", e "3670635Desp. Financeiras Tarifa de Contrato de Câmbio", evidenciou a apropriação de valores que não se caracterizam como receitas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, conceituadas no art. 374 doRIR/99 (Decreto n.º 3.000/99), a exemplo de: despesas com repasse de custo — IOF cartão, diferença de custo — IOF cartão, pagamento de corretagem, despesa sobre pré-pagamento a instituição financeira, e despesa referente à anulação de aplicação de despacho aduaneiro, etc, sendo, portanto, passíveis de glosa os valores de R\$ 1.782.577,23, R\$ 79.783,98 e R\$ 5.927,83, respectivamente, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2003;

**Despesas que não se constituem em Insumo** — devem ser glosadas, respectivamente, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2003, as despesas com aquisições de materiais de pessoas jurídicas (doações — APAE; despesas médicas com empregados; despesas diversas, em lojas de conveniência, de viagens, com supermercado, manutenção de veículos e máquinas industriais, etc v. fls. 3203/3209), nos valores de R\$ 160.933,50, R\$ 347.678,26 e R\$ 171.701,52, para as quais não há vínculo entre os produtos vendidos pelo interessado e os correspondentes gastos; devem ser também glosadas as despesas com aquisições de serviços prestados por pessoas jurídicas, respectivamente, nos valores de R\$ 4.532.824,70 (cf. Anexo 1, fls. 2729/2889), R\$ 3.851.785,35 (cf. Anexo 2, fls. 2890/3031), e R\$ 5.079.297,63 (cf. Anexo 3, fls. 3032/3187), que se referem a: despesas médicas; despesas com assessoria, planejamento e consultoria; despesas com segurança, vigilância e limpeza; despesas com telecomunicações; despesas ativáveis em construções; despesas de viagem e locomoção; despesas com conservação e manutenção; despesas diversas, tais como com encadernações, locação de veículos, serviços de limpeza de veículo/reparo de pneus; serviço de guincho, chapeação e pintura de veículo, serviços de locução de rádio, serviços de sinalização, tinta automotiva, restaurantes, refeições, lanches, panificadora, casas de carne, de peixes, com supermercados, bebidas, suprimentos de informática e confecção de chaves e fotografias e imagens, brindes e mudanças, joalheria, decoração e lojas de vestuário, sindicatos, uma vez que somente podem ser considerados como insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção dos serviços ou fabricação dos bens, ou seja, quando aplicados ou consumidos diretamente na produção dos bens ou na produção dos serviços, sendo que, nos casos de desembolsos com gastos em construções que devem ser ativados, representados por projetos e mão-de-obra na construção de instalações, ampliações ou reformas, efetuados a construtoras e empreiteiras, e de "despesas com manutenção de máquinas e equipamentos"

*dos quais resultem aumento de vida útil superior a um ano, como tais gastos contribuem para mais do que um exercício, devem os mesmos segundo a técnica contábil, serem ativados para futura depreciação.*

### **Recurso Voluntário**

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual aduz que as glosas apontadas são improcedentes e ao mesmo tempo inexistentes, sustentando que a decisão recorrida não considerou como base para apuração dos créditos as aquisições de serviços (pessoa física e jurídica), conforme demonstrado através de planilhas, denominada "Resumo".

Apesar de alegar a improcedência da glosa, citando inclusive planilhas, todavia, conforme constou da decisão recorrida, as glosas se referem às divergências encontradas pela Fiscalização entre os valores informados e os efetivamente comprovados, e, no recurso a Contribuinte não logrou afastar as divergências encontradas pela Fiscalização.

### **Decisão recorrida**

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no acórdão n.º 201-81.737, acrescendo-se o Acórdão n.º 3301-00.829 (Embargos de Declaração), na qual foi negado provimento ao recurso do contribuinte, ao seguinte entendimento:

***Bens Utilizados como Insumos/Comprovação*** — *há divergências entre os valores informados nas linhas 2 a 6 da Ficha 04 do Dacon (v. fls. 3249/3253) e os valores comprovados pelos arquivos magnéticos enviados pela empresa em resposta a intimações (de fls. 04/05, 216/904 e 2453) contra ela formuladas, contemplando a relação de notas fiscais de aquisição, utilizadas no cálculo do crédito do PIS não cumulativo no trimestre (que se referem às aquisições de materiais e de serviços de pessoas jurídicas, de pessoas físicas, de cooperativas, e os gastos com fretes de materiais pagos a pessoas físicas, pessoas jurídicas e cooperativas), e cujos montantes encontram-se sintetizados no "Resumo" de fl. 09, divergências essas, respectivamente, nos valores de R\$ 2.762.777,88, R\$ 9.875.943,13 e R\$ 5.519.389,95, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2003(grifei);*

*Glosas referentes ao Crédito Presumido/Agroindústria*

*os valores informados no Dacon (R\$57.456.135,43), resultando em uma diferença de R\$5.527.336,76, conseqüentemente apurando-se um crédito inferior em R\$63.840,74 (5.527.336,76 x 1,155%), nos termos do art. 25, da Lei n.º 10.6784/2003, só esta diferença foi glosada, devendo por isso ser mantida;*

***Crédito Presumido/Estoque de Abertura***

*Da mesma forma procedeu-se em relação ao "Crédito Presumido/Estoque de Abertura", o crédito total de R\$ 480.767,94, representado pelas operações de mercado interno e de exportação no mês de dezembro de 2003 (v. linha 20 da Ficha 04 do Dacon, fl. 3251), também deve ser objeto de glosa, já que a apropriação do crédito presumido em questão, iniciada em dezembro de 2002, somente poderia se dar ao longo de 12 meses, encerrando-se, portanto, em novembro de 2003, descabendo a apropriação do crédito presumido ora em comento para o mês de dezembro de 2003, consoante disposto nos dispositivos da Lei n.º 10.637/2002;*

***IPI destacado na Aquisição de Insumos***

Todavia, conforme bem registrou a decisão recorrida, pelo fato do IPI destacado tratar-se de um crédito recuperável pela empresa, não compõe a base de cálculo do PIS segundo a sistemática da não cumulatividade, também não enseja o mesmo IPI a apropriação de seu valor na base de cálculo de créditos não cumulativos da mesma contribuição (PIS).

#### **Aquisição de Insumos**

observou-se também que o contribuinte computou nos créditos, a título de custos dos insumos adquiridos, operação relativa a empréstimo, sujeita a devolução, formalizada mediante a emissão da nota fiscal n.º 7841 (v. fl. 971), sob o CFOP 6.949 — "Outras Saídas", e que contém no seu quadro "Fatura/Condições de Pagamento" a expressão "Empréstimo", não se caracterizando, portanto, em operação de venda pela emitente e de aquisição pela destinatária (Sadia), com ofensa, portanto, ao art. 3º, II, da Lei n.º 10.637/2002 (valor glosado na base de cálculo de créditos: R\$ 125.387,54, para o mês de outubro de 2003);

#### **Despesas Financeiras**

Da mesma forma, as despesas apontadas pela recorrente como sendo decorrente de "empréstimo", também não se enquadram no conceito de despesa financeira capaz de justificar o referido crédito, pois, o referido empréstimo se referiu especificamente, a "suplemento alimentar p/ produção de ração animal", não foi efetivamente adquirido pelo interessado, mas sim objeto de empréstimo, sem qualquer espécie de desembolso, o que pode ser constatado pela descrição constante do campo "Condições de Pagamento" do documento fiscal em questão, onde se lê a expressão "Empréstimo", não guardando qualquer semelhança com empréstimo financeiro ou mesmo financiamento.

**Aquisição de Exterior** — devem ser glosadas da base de cálculo de créditos do PIS não cumulativo as aquisições de insumos de fornecedor no exterior (fls. 3193/199), em desconformidade com a disposição legal (art. 3º, § 3º, da Lei n.º 10.637/2002), que permite apenas o cômputo de insumos adquiridos de pessoa jurídica estabelecida no território nacional, no valor de R\$ 2.744.695,59 para o mês de outubro de 2003;

**Aquisições de não pessoas jurídicas** — impõe-se efetuar a glosa sobre as parcelas de R\$ 4.392.743,21, R\$ 5.549.793,17, e R\$ 3.256.502,26, correspondentes aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2003, que se referem a aquisições constantes das notas fiscais detalhadas no Anexo "A" do despacho decisório (fls. 2685/2728), cujos emitentes, todavia, não se constituem em pessoas jurídicas, não sendo possível a utilização do crédito correspondente a referidas compras, consoante §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002.

#### **Serviços Diversos**

O contribuinte também computou como crédito, gastos relativos a despesas gerais correspondentes a serviços médicos e exames radiológicos ou de imagem, prestados por clínicas a empregados/diretores, despesas com encadernação de livros e com limpeza, tratando-se, portanto, de gastos e desembolsos, que não se enquadram no conceito de "insumos" utilizados na produção de bens ou de serviços, caracterizando-se como despesas normais e usuais, que não se incorporaram aos bens produzidos e deles dissociadas (grifei);

#### **Despesas que não se constituem em Insumo**

*devem ser glosadas, respectivamente, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2003, as despesas com aquisições de materiais de pessoas jurídicas (doações — APAE; despesas médicas com empregados; despesas diversas, em lojas de conveniência, de viagens, com supermercado, manutenção de veículos e máquinas industriais, etc v. fls. 3203/3209), nos valores de R\$ 160.933,50, R\$ 347.678,26 e R\$ 171.701,52, para as quais não há vínculo entre os produtos vendidos pelo interessado e os correspondentes gastos; devem ser também glosadas as despesas com aquisições de serviços prestados por pessoas jurídicas, respectivamente, nos valores de R\$ 4.532.824,70 (cf. Anexo 1, fls. 2729/2889), R\$ 3.851.785,35 (cf. Anexo 2, fls. 2890/3031), e R\$ 5.079.297,63 (cf. Anexo 3, fls. 3032/3187), que se referem a: despesas médicas; despesas com assessoria, planejamento e consultoria; despesas com segurança, vigilância e limpeza; despesas com telecomunicações; despesas ativáveis em construções; despesas de viagem e locomoção; despesas com conservação e manutenção; despesas diversas, tais como com encadernações, locação de veículos, serviços de limpeza de veículo/reparo de pneus; serviço de guincho, chapeação e pintura de veículo, serviços de locução de rádio, serviços de sinalização, tinta automotiva, restaurantes, refeições, lanches, panificadora, casas de carne, de peixes, com supermercados, bebidas, suprimentos de informática e confecção de chaves e fotografias e imagens, brindes e mudanças, joalheria, decoração e lojas de vestuário, sindicatos. (grifei)*

### **Recurso Especial da Contribuinte**

Devidamente cientificada do acórdão n.º 201-81.737, acrescentando-se o Acórdão n.º 3301-00.829 (Embargos de Declaração), a Contribuinte interpôs recurso especial, alegando divergência referente ao termo “*insumo*” para caracterizar os bens e serviços que geram despesas capazes de gerar crédito de PIS e COFINS.

Visando comprovar o dissenso, apresenta como paradigma, o Acórdão 3803-004.025.

### **Admissibilidade**

Do juízo de Admissibilidade, o Presidente da Câmara deu seguimento ao Recurso referente à interpretação do termo “*insumo*”, nos termos do despacho admissibilidade, às fls. 5621/5623.

### **Contrarrrazões da Fazenda Nacional**

Cientificada da decisão recorrida, e do Recurso Especial da Contribuinte e de sua análise de admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou contrarrrazões ao recurso, requerendo a negativa de provimento, para manutenção da decisão recorrida.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato.

## Voto

Conselheiro Demes Brito, Relator.

O Recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como das formalidades regimentais e demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Com efeito, a matéria devolvida para esta E. Câmara Superior cinge-se a divergência com relação ao conceito de *insumos* para fins de creditamento/ressarcimento das contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS, especialmente sobre:

- *Transferência internas de mercadorias (Frete);*
- *Aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior;*
- *Despesas Financeiras (empréstimo se referiu especificamente, a "suplemento alimentar p/ produção de ração animal", não foi efetivamente adquirido pelo interessado, mas sim objeto de empréstimo, sem qualquer espécie de desembolso, o que pode ser constatado pela descrição constante do campo "Condições de Pagamento" do documento fiscal em questão, onde se lê a expressão "Empréstimo");*
- *Aquisição de Exterior (aquisições de insumos de fornecedor no exterior (fls. 3193/199);*
- *Serviços Diversos (gastos relativos a despesas gerais correspondentes a serviços médicos e exames radiológicos ou de imagem, prestados por clínicas a empregados/diretores, despesas com encadernação de livros e com limpeza, aquisições de materiais de pessoas jurídicas (doações — APAE; despesas médicas com empregados; despesas diversas, em lojas de conveniência, de viagens, com supermercado, manutenção de veículos e máquinas industriais, etc v. fls. 3203/3209), despesas com aquisições de serviços prestados por pessoas jurídicas, respectivamente, nos valores de R\$ 4.532.824,70 (cf. Anexo1, fls. 2729/2889), R\$ 3.851.785,35 (cf. Anexo 2, fls. 2890/3031), e R\$ 5.079.297,63 (cf. Anexo 3, fls. 3032/3187), que se referem a: despesas médicas; despesas com assessoria, planejamento e consultoria; despesas com segurança, vigilância e limpeza; despesas com telecomunicações; despesas ativáveis em construções; despesas de viagem e locomoção; despesas com conservação e manutenção; despesas diversas, tais como encadernações, locação de veículos, serviços de limpeza de veículo/reparo de pneus; serviço de guincho, chapeação e pintura de veículo, serviços de locução de rádio, serviços de sinalização, tinta automotiva, restaurantes, refeições, lanches, panificadora, casas de carne, de peixes, com supermercados, bebidas, suprimentos de informática e confecção de chaves e fotografias e imagens, brindes e mudanças, joalheria, decoração e lojas de vestuário, sindicatos.*

## DECIDO.

No mérito, o Recurso atinge a discussão referente ao conceito de insumos para fins de creditamento/ressarcimento 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 Voto:

(...)

*"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 acidentalidade 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 acidental, 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 n.º 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".*

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.

Analisemos agora, insumo por insumo, o que nos foi trazido à apreciação:

De uma análise detida junto aos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social atividades ligadas ao setor agrícola, industrial e comercial de produtos alimentícios em geral.

(i) Transferência interna de mercadorias (Frete)

Com efeito, a decisão recorrida negou o direito ao ressarcimento sobre as transferências internas de mercadoria (Frete) com o seguinte fundamento:

*As meras transferências internas de mercadorias, vale dizer, entre os estabelecimentos da própria recorrente, não ensejam a geração de créditos de PIS/PASEP, nos termos delineados no art. 3º, § 3º, I e II da Lei nº 10.637, de 2002, porquanto, de acordo com a sistemática da não cumulatividade o que se busca é evitar a incidência em cascata da aludida contribuição, e, se em provimento ao Recurso da Contribuinte, momento anterior não houver a incidência de contribuição não justifica a geração de crédito destinado compensar o fabricante. (Fundamento/apenas na ementa) Grifei.*

Tenho como regra nos processos de minha relatoria, analisar insumo por insumo, para aferir se de fato os supostos insumos são essenciais ao processo de produção.

Contudo, em seu Recurso, a Contribuinte não demonstrou qual a essencialidade e pertinência dos custos referente às transferências de mercadorias entre estabelecimentos, apenas indicou dissenso jurisprudencial referente ao conceito de insumo.

Em que pese esta E. Câmara Superior, fixar jurisprudência favorável à manutenção do crédito de PIS e da COFINS referente à transferência de produtos entre estabelecimentos, por ausência de fundamento/indicação da pertinência no processo produtivo, nego provimento, de modo que, não aplico a jurisprudência deste colegiado de ofício.

(ii) *Aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior*

De igual modo, a Contribuinte não logrou êxito em demonstrar a pertinência e essencialidade dos insumos referente às despesas com aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, por ausência de fundamento no Recurso Especial, mantendo a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

(iii) *Despesas Financeiras (empréstimo se referiu especificamente, a "suplemento alimentar p/ produção de ração animal", não foi efetivamente adquirido pelo interessado, mas sim objeto de empréstimo, sem qualquer espécie de desembolso, o que pode ser constatado pela descrição constante do campo "Condições de Pagamento" do documento fiscal em questão, onde se lê a expressão "Empréstimo").*

Em seu Recurso Especial, a Contribuinte não demonstrou a essencialidade e pertinência referente às despesas financeiras em seu processo de produção, neste caso, entendendo que os referidos custos não são essenciais ao processo produtivo.

(iv) *Serviços Diversos - gastos relativos a despesas gerais correspondentes a serviços médicos e exames radiológicos ou de imagem, prestados por clínicas a empregados/diretores, despesas com encadernação de livros e com limpeza, aquisições de materiais de pessoas jurídicas (doações — APAE; despesas médicas com empregados; despesas diversas, em lojas de conveniência, de viagens, com supermercado, manutenção de veículos e máquinas industriais, despesas com aquisições de serviços prestados por pessoas jurídicas, respectivamente, que se referem a: despesas médicas; despesas com assessoria, planejamento e consultoria; despesas com segurança, vigilância e limpeza; despesas com telecomunicações; despesas ativáveis em construções; despesas de viagem e locomoção; despesas com conservação e manutenção; despesas diversas, tais como encadernações, locação de veículos, serviços de limpeza de veículo/reparo de pneus; serviço de guincho, chapeação e pintura de veículo, serviços de locução de rádio, serviços de sinalização, tinta automotiva, restaurantes, refeições, lanches, panificadora, casas de carne, de peixes, com supermercados, bebidas, suprimentos de informática e confecção de chaves e fotografias e imagens, brindes e mudanças, joalheria, decoração e lojas de vestuário, sindicatos.*

Sem embargo, em seu Recurso, a Contribuinte aduz apenas o conceito de insumos, não se insurge quanto à essencialidade dos insumos utilizados em seu processo de produção.

É de conhecimento deste Colegiado, nos processos de minha relatoria adoto o conceito intermediário referente ao conceito de insumos, sobretudo, adoto uma análise detalhada de insumo por insumo, no presente caso, não há qualquer insurgência da Contribuinte, apenas a indicação do conceito.

Nesta fase processual, não há espaço para questões fáticas, por ausência de fundamento (demonstração de essencialidade/pertinência) mantenho as glosas, nos termos da decisão recorrida.

**Dispositivo**

*Ex positis*, nego provimento ao Recurso interposto pela Contribuinte.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Demes Brito