



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13983.000165/2005-20
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.104 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 21 de outubro de 2021
Recorrente SADIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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

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

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

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

DESPESAS COM UNIFORMES/VESTUÁRIO. CRÉDITOS.
APROVEITAMENTO

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Pedro Sousa Bispo (suplente convocado), Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello. Ausente momentaneamente o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 3201-005.550, de 20/08/2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido foi assim ementado e decidido:

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo, excluindo-se as aquisições que não se mostrem imprescindíveis à consecução das atividades que compõem o objeto social do contribuinte.

CRÉDITO. IPI RECUPERÁVEL. IMPOSSIBILIDADE.

O IPI recuperável, destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos, não integra o custo de aquisição dos bens e serviços aplicados na produção da pessoa jurídica contribuinte do imposto.

CRÉDITO. DESPESAS GERAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente os bens e serviços essenciais ao processo produtivo são admitidos como insumos no cálculo das contribuições não cumulativas, situação essa em que não se enquadram as despesas administrativas gerais.

CRÉDITO. DESPESAS FINANCEIRAS. IMPOSSIBILIDADE.

No período sob análise, não mais existia autorização à apuração de créditos sobre as despesas financeiras, hipótese que passou a se restringir às contraprestações de operações de arrendamento mercantil da pessoa jurídica, matéria essa não controvertida nos autos. Além disso, as receitas financeiras tiveram a alíquota da contribuição reduzida a zero, tratando-se, portanto, de aquisição de insumos desonerada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa amparada na documentação contábil-fiscal do sujeito passivo não infirmada com documentação hábil e idônea.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM SEDE DE RECURSO. DECISÃO DEFINITIVA.

A ausência de contestação de matérias apreciadas em instâncias administrativas anteriores torna definitiva a decisão não combatida pelo interessado.

MATÉRIA CONTESTADA APENAS EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. PRECLUSÃO.

Não se conhece de matéria arguida somente em sede de recurso voluntário, o que configura inovação dos argumentos de defesa, tratando-se de matéria em relação à qual não se formou o contraditório.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Em seu recurso especial, o contribuinte alegou divergência jurisprudencial em relação ao conceito de insumo de PIS e Cofins, defendendo a aplicação dos critérios de relevância, pertinência e essencialidade, de acordo com o RESP 1.221.170/PR, indicando como paradigma, o Acórdão nº 9303-010.107. O despacho de admissibilidade negou-lhe seguimento, tendo sido, contudo, reformado pelo despacho em agravo de e-fls. 843 e ss. que considerou comprovada a divergência relativa ao conceito de insumos para o efeito da legislação do PIS/Cofins.

Em contrarrazões, a PGFN arguiu preliminarmente que o recorrente se desincumbiu da demonstração analítica da divergência, nem demonstrou qualquer divergência específica de glosa, apesar de ambos acórdãos serem posteriores ao julgamento proferido no RESP 1.221.170/PR; aduziu que a apreciação do despacho em agravo se concentrou na definição de processo produtivo e não, propriamente, na definição de insumo; defendeu que a divergência deveria ser apontada para cada item especificamente e, subsidiariamente, que seja admitido apenas em relação a itens do paradigma que guardem semelhança a itens discutidos na decisão recorrida. No mérito, que defendeu também a aplicação do julgamento proferido no RESP 1.221.170/PR e do PN Cosit nº 5/2018.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

Da admissibilidade do recurso especial

O recurso especial e as contrarrazões são tempestivas. Quanto ao pressuposto de demonstração da divergência, considero, inicialmente, que o acórdão recorrido em momento algum se referiu à decisão proferida no RESP 1.221.170/PR e, embora tenha utilizado o termo “essenciais”, adotou um posicionamento que considero mais restritivo em relação ao conceito esposado na decisão do STJ, que, além da essencialidade, adotou o critério da relevância, que

acolheu como insumo despesa que “*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.*”

Destarte, considero que há divergência quanto ao conceito de insumo, uma vez que a tese esposada no RESP 1.221.170/PR se revela mais abrangente que a tese acolhida na decisão recorrida.

Antes de adentrarmos ao mérito, é necessário esclarecer que o objeto do recurso especial se refere ao item “I.4 - Despesas gerais. Doações à Apae, associações, agências de viagem, livraria, informática, assistência médica de funcionários e ou/diretores, limpeza, conservação, comunicação visual, carimbos, companhias de água e esgoto, ferragens, ferramentas, fundação universitária, móveis, assessoria, planejamento, segurança, metalurgia, locação de veículos, lava-jato, presentes, marcenaria, mudanças, supermercado, telecomunicações, Sesi, Senai, material de expediente, empresas de engenharia, construções, reformas, material de construção, manutenção de máquinas e equipamentos, tinta automotiva, suprimentos de informativa, confecção de chaves, fotografias, imagens, brindes, vestuário, gastos com Sindicatos etc. Crédito. Impossibilidade” do acórdão recorrido, pois os demais capítulos apreciados não se fundamentaram no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 ou 10.833/2033.

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

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":
 - a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";
 - a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";efetivamente se enu

b.2) "por imposição legal".

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

Cabe-nos, então, à vista desta conceituação, passar à análise do caso concreto.

De plano, verifica-se que a tese defendida em recurso voluntário era de que seriam insumos os custos e despesas operacionais incorridos para a fabricação dos produtos.

Ocorre que a tese adotada pelo STJ expressamente afastou o conceito de insumos como consistente nas despesas necessárias à atividade da empresa. O voto proferido pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, adotando as razões do voto-vista proferido pela Ministra Regina Helena Costa, acolheu a tese da essencialidade e da relevância, excluindo do conceito de insumos diversas despesas que certamente são necessárias à atividade da empresa. O excerto abaixo transcrito do voto proferido no RESP 1.221.170/PR esclarece (página 21 e ss. do voto):

“[...]

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

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

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

Nessa linha:

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

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

[...]

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

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

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

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

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

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

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

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

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

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

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

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

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

[...]

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

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

I I . O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

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

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

Já em recurso especial, a recorrente pugnou pela aplicação da tese acolhida pelo STJ no RESP 1.221.170/PR. Contudo, referida tese demanda a caracterização da essencialidade

ou da relevância dos insumos, o que deveria ter a recorrente demonstrado em seu recurso especial. Aqui valem as mesmas considerações feitas no acórdão recorrido, a saber:

“Verifica-se que a defesa do Recorrente é genérica, não havendo indicação precisa e clara da participação de tais dispêndios no processo produtivo.

Além disso, não foi dado qualquer esclarecimento acerca da abrangência dos gastos com manutenção de veículos, máquinas e equipamentos, assessoria, planejamento e consultoria que pudesse comprovar, ou mesmo apenas indicar, que eles se encontram imbricados ao processo produtivo, hipótese em que se poderia cogitar de seu creditamento.

Destaque-se, ainda, que, neste processo, o Recorrente nem mesmo contestou de maneira específica, como fizera em outros autos versando sobre a mesma matéria, o argumento da Fiscalização de que os gastos com construção e manutenção de máquinas e equipamentos deveriam ser ativados para darem direito a crédito em relação aos encargos de depreciação, em razão do quê, tais questões não serão aqui analisadas por fugirem do que restou controvertido.”

Além dos itens mencionados acima, constata-se que da relação mencionada, configuram despesas administrativas e, portanto, não abrangidas pelos critérios da essencialidade e relevância (os quais se vinculam intrinsecamente ou por singularidade ou por imposição legal ao processo produtivo) as despesas gerais como doações à APAE, associações, agências de viagem, livraria, informática, assistência médica de funcionários e ou/diretores, comunicação visual, carimbos, fundação universitária, móveis, segurança, metalurgia, locação de veículos, lava-jato, presentes, marcenaria, mudanças, supermercado, telecomunicações, Sesi, Senai, material de expediente, tinta automotiva, suprimentos de informativa, confecção de chaves, fotografias, imagens, brindes, vestuário, gastos com Sindicatos etc.

Já os itens limpeza, conservação, companhias de água e esgoto, empresas de engenharia, ferragens, ferramentas e vestuário seguem na mesma linha do que foi decidido no acórdão recorrido quanto à manutenção de veículos, máquinas e equipamentos, assessoria, planejamento e consultoria, ou seja, poderiam ou não serem considerados insumos, a depender de sua utilização na empresa, se na área industrial ou na área administrativa. Todavia, não houve qualquer demonstração neste sentido por parte da recorrente, embora ciente dos critérios adotados no RESP 1.221.170/PR, fundamento de seu próprio recurso.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso interposto pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

