



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.720924/2014-36
ACÓRDÃO	3202-002.503 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EQUIPEX TECNOLOGIA CONTRA INCENDIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de autos de infração para exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e à Contribuição para o Pis/Pasep relativos aos meses de fevereiro a dezembro de 2009, no valor de R\$ 1.878.030,58.

Na análise do direito creditório pleiteado pela Recorrente, concluiu a fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, que alguns itens não podem ser considerados como geradores de crédito de PIS e COFINS no sistema não cumulativo. Por isso, manteve-se as seguintes glosas:

- (i) Locação de veículos;
- (ii) Aquisição de combustível e Manutenção de veículos;
- (iii) Hospedagem;
- (iv) Transporte de funcionários;
- (v) Uniformes;
- (vi) Exames;
- (vii) Cursos de Treinamentos;
- (viii) Materiais para escritório; e
- (ix) Créditos não comprovados.

Notificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada parcialmente procedente pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 04 para reverter as glosas, unicamente, com EPI. A decisão foi formalizada pelo acórdão nº 105-003.204, assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO. CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade, atendidos os requisitos legais.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência garante o direito ao crédito apurado sobre os dispêndios com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo o aluguel de veículos.

COMBUSTÍVEIS. FRETES. TRANSPORTE. FUNCIONÁRIOS E EQUIPAMENTOS. CURSOS E TREINAMENTOS. INSUMOS. CREDITAMENTO. RELEVÂNCIA.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como o transporte e a educação.

HOSPEDAGEM. INSUMOS. CREDITAMENTO. Os dispêndios com hospedagem dos funcionários em localidades onde a pessoa jurídica não possui estrutura de atendimento não são considerados insumos.

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI. CREDITAMENTO. INSUMOS. IMPOSIÇÃO LEGAL. RELEVÂNCIA.

No conceito de insumos definido pelo Superior Tribunal de Justiça, os dispêndios com Equipamento de Proteção Individual dos empregados (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido, reconhecida sua relevância por decorrer de imposição legal.

UNIFORMES. INSUMOS. CREDITAMENTO. RELEVÂNCIA.

Não havendo especificidades nas atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica que imponham, por disposição legal, o uso de uniformes específicos, os dispêndios da Impugnante a esse título não podem ser considerados insumo.

EXAME ADMISSIONAL. ATESTADOS MÉDICOS E LAUDOS PSICOLÓGICOS. IMPOSIÇÃO LEGAL. RELEVÂNCIA. CREDITAMENTO.

Mesmo tratando-se de itens impostos pela legislação, não podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Cofins aqueles relativos à pessoa jurídica como um todo, ou seja, que não integrem o processo de produção/prestação de serviços.

MATERIAIS DE ESCRITÓRIO. CARTUCHOS DE TINTA. COPA. COZINHA. REFEIÇÕES. DIGITAÇÃO. MANUTENÇÃO. INSUMOS. CREDITAMENTO.

O conceito de insumos para fins de creditamento não contempla itens como materiais de escritório, cartuchos de tinta, copa, cozinha, refeições, digitação e manutenção, por não estarem relacionados diretamente à produção/prestação de serviço e não serem integrantes do processo produtivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2009

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a Recorrente pugna pela totalidade da reversão das glosas. É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a análise do mérito.

I- DO MÉRITO

2.1- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “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”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"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." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo." Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da

empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

- DAS GLOSAS

Primeiro, a Recorrente tendo como objeto social e finalidade principal, a prestação de serviços de elaboração, fornecimento e montagem de sistemas e equipamentos para prevenção e combate a incêndio.

Segundo a fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, com base na descrição da mercadoria adquirida, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito. Tratam-se das seguintes glosas:

- (i) Locação de veículos;
- (ii) Aquisição de combustível e Manutenção de veículos;

- (iii) Hospedagem;
- (iv) Transporte de funcionários (frete);
- (v) Uniformes;
- (vi) Exames;
- (vii) Cursos de Treinamentos;
- (viii) Materiais para escritório; e
- (ix) Créditos não comprovados.

Locação de veículos, transporte de equipamentos e de funcionários (frete), aquisição de combustível utilizado nesses transportes, sua manutenção, e hospedagem

Relativamente às glosas com dispêndios com locação de veículos, a recorrente repisa os argumentos apresentados perante a DRJ, para afirmar que, no exercício de suas atividades, a empresa, realizada a venda dos equipamentos, estes precisam ser transportados para a sede do comprador o que torna o transporte essencial para a execução da atividade e pode ser entendido como um insumo na operação.

Enfatiza ainda que nem sempre estes serviços são prestados na sede da empresa em Belo Horizonte, pois, dependendo da situação, a integralidade do serviço necessita ser totalmente executada fora, no local em que se situa o tomador dos serviços.

Alega ainda ser necessário transportar equipamentos e materiais, também precisa contratar frete para o transporte de técnicos e engenheiros responsáveis (transporte de funcionários) pelo projeto precisam se deslocar até o local em que será instalado o sistema. Nesse contexto, pondera que a locação de veículos para transporte de passageiros, a aquisição de combustível utilizado nesses transportes, manutenção desses veículos e a hospedagem são atividades essenciais para a execução dos serviços, motivo pelo qual devem ser compreendidos como insumos e, assim, deve ser permitido o desconto de créditos do PIS e da COFINS.

Como é sabido, o alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) pertinência ao processo produtivo ou prestação de serviço; (ii) emprego direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço; e (iii) essencialidade em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

No meu entendimento, no que se refere à locação de veículos, a determinação legal contida no art. 3.º, inciso IV da Lei 10.833/2003, não restringiu a utilização dos créditos somente as máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. A exigência legal seria apenas que os veículos, além de máquinas e equipamentos, desde que, fossem utilizados nas atividades da empresa.

No presente caso, a descrição da função ou aplicação do veículo deve estar, obrigatoriamente, relacionada às atividades produtivas, ou seja, a utilização deve ser na movimentação e transporte de insumos, máquinas, equipamentos e prestação de serviços essenciais ao processo produtivo.

Considerando que a recorrente não tem em seu objeto social, nem realiza, a prestação de serviços de transporte, e ela própria reconhece que os veículos nos quais ocorre a manutenção são utilizados no deslocamento de equipamentos e funcionários, bem como, não tendo a Recorrente trazido aos autos quaisquer elementos que viabilizem a segregação dos dispêndios nos termos mencionados no parágrafo anterior, entendo que não há como reverter a glosa realizada, já que é seu ônus manter segregados os registros correspondentes- locação de veículos para transporte de equipamentos e de pessoas.

De fato, caberia à Recorrente demonstrar que mantém segregados os valores relativos ao transporte de funcionários e os valores relativos a mercadorias/equipamentos (frete).

Ressalto, que não existe “insumo em tese”, cabe à Recorrente demonstrar de forma pormenorizada a essencialidade e/ou relevância do dispêndio para sua atividade, sobretudo, segregar as respectivas despesas com locação de veículos e transporte de máquinas, equipamentos e funcionários a possibilitar o atendimento do seu pleito.

Pelas mesmas razões acima, a aquisição de combustível utilizado nesses transportes, sua manutenção, ante a ausência de prova da certeza e liquidez do crédito, não há como reverter tal glosa.

Portanto, pelas aqui já expostas, mantenho híidas as glosas com despesas com locação de veículos, transporte de equipamentos e de funcionários (frete), aquisição de combustível utilizado nesses transportes e sua manutenção.

Por fim, por não se enquadrarem no conceito de insumos, houve a glosas referente às despesas com hospedagem, ratifico o entendimento do julgador de piso, pois, de fato, tais despesas não podem ser consideradas insumos para fins de tomada de crédito das contribuições por não serem elementos inseparáveis do processo produtivo, em outros termos, não integram o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, portanto, mantenho híidas as respectivas glosas.

Dos Uniformes

Em outras oportunidades, esta Relatora reverteu glosas com despesas com aquisições de uniformes utilizados no processo produtivo.

Entretanto, no presente caso, por ausência de provas, não há como reverter tal glosa, a existência de contratos entre particulares não torna tais dispêndios insumos para fins de creditamento das obrigações. E no que pese dizer a recorrente tratar-se de imposição legal, a sua defesa é genérica e sequer demonstra quais são as imposições legais que exigem o fardamento.

Sendo assim, por ausência de provas da relevância e essencialidade dos uniformes, mantenho as glosas.

Exames admissionais, atestados médicos e laudos psicológicos, Materiais de escritório, cartuchos de tinta, copa, cozinha, refeições, digitação e a manutenção e Créditos não comprovados

No que se refere às despesas com exames admissionais, atestados médicos e laudos psicológicos, Materiais de escritório, cartuchos de tinta, copa, cozinha, refeições, digitação e a manutenção, nitidamente, tratam-se de serviços de apoio estranhos à atividade produtiva da recorrente, ademais, entendo que esses bens não são diretamente utilizados no processo produtivo da empresa como determina a legislação, e, portanto, merecem ser mantidas as respectivas glosas.

E por fim, no que se refere aos Créditos não comprovados, a glosa se deu pela não indicação do “documento fiscal” que deu origem ao registro contábil do dispêndio. Ratificando o acórdão recorrido, a glosa se deu por ausência de provas da efetividade das operações. Todavia, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar o direito pleiteado. Daí, se ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento, conforme inteligência do inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996. Por isso, mantenho as glosas com créditos não comprovados.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima