



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.001555/2010-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.065 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente ORNATO S/A INDUSTRIAL DE PISOS E AZULEJOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

INSUMOS. CONCEITO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e 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.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência certa e liquidez do crédito pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Carlos Delson Santiago.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-012.065 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15586.001555/2010-92

Relatório

Forma de Tributação no Período: Lucro Real

Ano: 2006

Trimestre: 1º Trimestre

Empresa Teve Receita de Exportação no Período: SIM

Empresa Adquiriu Matérias-Prima, Produtos Intermediários e

Materiais de Embalagem com Suspensão de PIS/PASEP e COFINS: NÃO

Valor do Crédito

1.048.777,13

Crédito Passível de Ressarcimento

428.545,38

Valor do Pedido de Ressarcimento

428.545,38

O presente processo foi formalizado para tratamento das declarações de compensação com créditos de Cofins não-cumulativa, de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Foram analisados os seguintes pedidos de ressarcimento.

Fls.	Crédito solicitado em PER (R\$)	Parcela do crédito utilizada em DCOMPs (R\$)	Crédito remanescente (R\$)	Período do crédito (trimestral)	Nº Pedido Ressarcimento
01/05	571.548,38	143.003,00	428.545,38	1º/2006	37481.03610.130406.1.1.09-8067
01/05	718.687,87	115.290,14	603.397,73	2º/2006	13129.89469.140706.1.1.09-4578
01/05	825.928,64	40.200,89	785.727,75	3º/2006	10461.55251.041006.1.1.096591
01/05	1.027.858,70	77.096,78	950.761,92	4º/2006	36352.42578.290107.1.1.09-9180

A ação fiscal se iniciou com a ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 01/2010, entregue no dia 14/10/2010.

A fiscalização se baseou no confronto dos livros contábeis e fiscais, planilhas de apuração da contribuição e de créditos a descontar apresentadas, bem como de relatórios e registros enviados em papel e em meio magnético.

As informações constantes dos sistemas da RFB, assim como aquelas prestadas pela própria pessoa jurídica dão conta que a ORNATO S/A INDUSTRIAL DE PISOS E AZULEJOS atua na produção e comercialização de pisos e azulejos. Sua produção é comercializada tanto no mercado interno, com vendas para o mercado externo.

Uma vez que a Ornato adota o regime de apuração pelo Lucro Real, passou a ser obrigada, a partir de fevereiro de 2003, ao regime de incidência não-cumulativa da contribuição para a Cofins, instituído pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Nessa senda, foram glosados os gastos com passagens aéreas, transporte e hotéis dos funcionários da empresa. Segundo a solução de divergência nº 17/2008, excluem-se do conceito de insumos, as despesas que se reflitam indiretamente na prestação do serviço, como, por exemplo, os gastos com passagens, transporte e hospedagem em hotéis feitos com funcionários os quais tenham de se deslocar até o local da respectiva prestação.

Foi excluído o item referente ao crédito presumido do mês de janeiro de 2006, no montante de R\$ 10.218,48 (fl. 86), uma vez que, em conformidade com o Art. 12 da Lei 10.833/03, o direito ao desconto desse crédito se encerrou em janeiro de 2005.

Nos meses de setembro e dezembro de 2006, ao analisar o arquivo digital de notas fiscais (fls. 147/193), foi constatado que a empresa informou um montante de crédito a maior, conforme a Tabela abaixo.

	set/06	dez/06
Planilha	303.504,89	313.765,91
Notas Fiscais	222.671,24	60.096,48
Diferença	80.833,65	253.669,43

Tal diferença foi desconsiderada da base dos créditos a descontar.

Todos os itens excluídos da base de cálculo dos créditos a descontar da Cofins não-cumulativa encontram-se discriminados nas planilhas de fls. 110/146, as quais foram consubstanciadas com base nos arquivos digitais produzidos e fornecidos pela empresa.

Seguindo estas premissas foi elaborado o “Demonstrativo de Apuração das contribuições não-cumulativas”, de fl. 194, no qual encontram-se discriminados todos os ajustes realizados na base de cálculo dos créditos a descontar.

Somente os créditos vinculados às vendas tributadas no mercado externo dariam direito ao ressarcimento e compensação com outros débitos. Os créditos vinculados às vendas tributadas no mercado interno não podem ser ressarcidos ou compensados, apenas podem ser utilizados para deduzir do débito da contribuição apurada.

Neste prisma, foi realizado um rateio dos créditos apurados, com base na proporção entre as receitas tributadas no mercado externo e sua receita total. Tal relação percentual encontra-se determinada no Demonstrativo de Apuração das contribuições não-cumulativas para todos os meses de 2006.

O crédito vinculado às receitas tributadas no mercado interno foi consumido antes do crédito vinculado às receitas tributadas no mercado externo, em função da vedação legal de se efetuar o ressarcimento ou a compensação de outros tributos administrados pela SRF com aquele crédito, conforme já explicado.

Com vistas a atender ao próprio instituto da não-cumulatividade, os saldos de crédito não passíveis de ressarcimento ou compensação, ou seja, o crédito vinculado às receitas tributadas no mercado interno foi sendo acumulado mês a mês.

Em função dos ajustes procedidos na base de cálculo dos créditos a descontar, reduziram o montante dos créditos a serem ressarcidos ou compensados.

Verificou-se a existência de saldo de crédito do mercado externo de períodos anteriores, o qual foi utilizado para compor o montante de crédito a ser ressarcido ou compensado pelo sujeito passivo. Uma parte foi apurada com base no processo administrativo 11543.001118/2005-57, ao final do mês de novembro de 2005, no valor de R\$ 3.257,65. A outra parte decorreu da apuração normal do mês de dezembro de 2005, devidamente demonstrada no Demonstrativo de Apuração das contribuições não-cumulativas (fl. 194).

Tal medida garantiu a Ornato o direito à utilização de créditos anteriores, respeitando, com isso, o princípio legal e constitucional da não-cumulatividade, em que os créditos remanescentes em um determinado mês, poderão ser utilizados em períodos subsequentes, de acordo com o disposto no § 4o da Lei 10.833/2003.

Merece destaque o mês de dezembro de 2006 em que foi apurado um saldo a pagar de Cofins no valor de R\$ 77.947,30. Consequentemente, foi emitido auto de infração para este mês.

A fim de atender ao princípio da economia processual, os processos 15586.001553/2010-01, 15586.001552/2010-59 e 15586.001551/2010-12 foram apensados ao presente processo. Referidos processos foram instruídos pelos pedidos de ressarcimento e pelos correspondentes Dacon (DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS).

Com estas considerações, a Delegada da Receita Federal em Vitória/ES RECONHECEU direitos creditórios, no que tange os meses de dezembro de 2005 a dezembro de 2006, decorrentes de operações no mercado externo de que tratam os Arts. 3o e 6o da Lei 10.833/2003, relativos à apuração não-cumulativa da contribuição para a Cofins, conforme tabela abaixo:

Período	DCOMP	Fis.	Débitos compensados em DCOMP (R\$)	Direito creditório reconhecido (R\$)	Débitos não compensados (R\$)	Saldo a ser ressarcido (R\$)
dez/05	-	-	-	71.568,64	-	0,00
jan/06	14425.98244	06/11	133.003,00	184.295,01	0,00	
fev/06	13845.46776	12/17	10.000,00	205.224,85	0,00	
mar/06	-	-	-	301.438,95	0,00	301.438,95
abr/06	19452.56307	06/11	71.434,56	74.264,11	0,00	
mai/06	23382.56383	12/17	43.855,58	96.928,04	0,00	
jun/06	24221.30671	18/21	34.683,29	114.709,14	0,00	80.025,85
jul/06	40389.58675	06/11	40.200,89	73.280,56	0,00	
ago/06	-	-	-	124.624,42	-	
set/06	08021.03226	12/15	46.000,00	102.839,03	0,00	56.839,03
out/06	10454.05466	06/11	57.675,67	123.466,46	0,00	
nov/06	21880.03596	12/17	19.421,11	102.633,29	0,00	
dez/06	28750.05929	18/21	63.307,43	0,00	(63.307,43)	0,00

Cientificada do Despacho Decisório em 10/02/2011 (fl. 212), a Interessada ingressou, em 11/03/2008, com a manifestação de inconformidade de folhas 216 a 224, na qual alega, em síntese, que:

- a autoridade fiscal menciona o art. 21 da IN n.º 600/2005, que teria disciplinado a matéria e o conceito de insumo, quando é sabido que somente a lei pode dispor sobre tributo, inclusive quanto à sua base de cálculo e sua configuração jurídica;
- a conclusão do agente fiscal é que gera direito a crédito como insumo apenas os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica que efetivamente sejam aplicados ou consumidos ou sofram desgaste na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço. Tal entendimento esbarra no conceito legal, porquanto a lei que rege a matéria não faz restrição ao conceito de insumo. E quando a lei não faz restrição, não pode o Órgão Público, através de instruções, restringir o conceito legal;
- a lei autoriza a "descontar créditos" em relação a bens (materiais) e serviços, estes quaisquer que sejam, sem restrição, utilizados como insumo, direta ou indiretamente na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda;

- não tem fundamento a vedação dos créditos apontados pelo fisco, referentes à insumos e materiais empregados na produção de bens destinados à venda, pois a legislação pertinente, ao estipular o direito de crédito do PIS e da COFINS, em momento algum utilizou os "parâmetros dos IPI", como erroneamente entendeu a Receita Federal, legislando através de instruções normativas. Ao contrário, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS é mais larga, conforme dispõe a lei própria, permitindo a dedução ou a utilização dos créditos sobre bens e serviços utilizados na fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- em relação às glosas referentes a setembro e dezembro de 2006 (item 22 do Parecer) afirma que a planilha digital apresentada à fiscalização não foi devidamente compreendida ou, então, continha alguma discrepância, porquanto a impugnante apresenta a comprovação integral do valor de R\$ 68.120,57, pertinente a dezembro/2006, relativa a frete por conta da impugnante, bem assim outros materiais que se consomem ou se desgastam no processo industrial, todos passíveis de crédito da Cofins/PIS.
- a planilha e os documentos anexos comprovam integralmente o valor legítimo do crédito a deduzir da COFINS/PIS, de forma que não faz sentido, nem tem amparo legal a glosa realizada, requerendo a impugnante que a matéria seja reexaminada, à luz das notas fiscais relacionadas em anexo, que comprovam suficientemente a regularidade dos créditos.

Em 18 de julho de 2013, através do **Acórdão n.º 12-57.926**, a 17ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, por unanimidade votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via Aviso de Recebimento, em 28 de agosto de 2013, às e-folhas 257.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 18 de setembro de 2013, e-folhas 258, de e-folhas 259 à 273.

Foi alegado:

- O conceito de insumo dentro da legislação das Contribuições referentes ao PIS e da COFINS.

Por todas as razões expostas, a recorrente não se conforma com a glosa e a não homologação das compensações, mantida pelo acórdão recorrido, requerendo seja reformada, por absoluta falta de fundamento legal, eis que os valores em questão foram contabilizados regularmente, não havendo apropriação de crédito indevido, nem qualquer outra razão que possa dar sustentação ao indeferimento do pedido de compensação.

Por isso, a recorrente requer seja revista a matéria, a fim de ser deferido integralmente o ressarcimento e a compensação dos valores pleiteados, eis que não se conforma com o acórdão, requerendo que a matéria seja reexaminada e o acórdão reformado.

Em conclusão, mostra-se insubsistente o acórdão, conforme demonstrado nas razões acima sustentadas, razão pela qual merece ser revista a matéria e reformada a decisão recorrida, a fim de serem reconhecidos todos os créditos pleiteados.

Diante do exposto, requer a reforma do acórdão recorrido, com a finalidade de determinar o ressarcimento e considerar a compensação de todos os valores solicitados pela requerente, pelas razões acima sustentadas, objeto do presente recurso, porquanto o pedido inicial está de conformidade com a legislação pertinente, sendo de todo insubsistente o acórdão por não reconhecer os créditos, fazendo-se a necessária justiça fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via Aviso de Recebimento, em 28 de agosto de 2013, às e-folhas 257.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 18 de setembro de 2013, e-folhas 258.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- O conceito de insumo dentro da legislação das Contribuições referentes ao PIS e da COFINS.

Passa-se à análise.

- O conceito de insumo dentro da legislação das Contribuições referentes ao PIS e da COFINS.

O repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, pacificou o assunto.

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. 543-C 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. 543-C 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.

O conceito de insumo foi balizado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, que tem por conclusão:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) **permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;**

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

e) **a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;**

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 32 da Lei ns 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses

de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

Nesse diapasão, vale trazer o pronunciamento do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator do voto vencedor no acórdão 9303-007.535 - 3ª Turma, de 17/10/2018:

(...) Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCP, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A própria recorrente, Fazenda Nacional, editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei n.º 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**".

Portanto, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

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 **cujas 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.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

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.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a**

depende da situação, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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.

Como se vê, o STJ definiu o conceito de insumos pelos critérios da essencialidade e relevância. *in verbis*:

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.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB, por meio do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, apresentou as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Nesse contexto, oportuno sistematizar os requisitos para caracterização de insumo nos termos delineados pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, pela PGFN na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e pela RFB no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, de forma a facilitar a análise casuística de cada item objeto de glosa pela Fiscalização:

INSUMO – REQUISITOS					
ESSENCIALIDADE			RELEVÂNCIA		
Item do qual dependa, <u>intrínseca e fundamentalmente</u> , o produto ou o serviço:			Item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, <u>integre o processo de produção</u> :		
<u>Constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço</u>	OU	<u>Quando a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência</u>	<u>Seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva</u>	OU	<u>Por imposição legal</u>

O Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 2018 afirma ainda que não há insumos geradores de crédito da não-cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.). Resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que abarca itens que estejam relacionados, ainda que indiretamente, mas que sejam essenciais e relevantes, com as atividades que compõem o processo produtivo.

Relevante citar também que ressalvam-se do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei. Destarte, as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis n.º 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, as quais impedem o creditamento de PIS/Cofins, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudessem ser defendidas suas importâncias para o processo produtivo.

Destaque-se também que tanto o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil quanto o Procurador da Fazenda Nacional, que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS, estão obrigados a adotar o conceito de insumo definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP n.º 1.221.170/PR.

Como já relatado, os itens excluídos da base de cálculo dos créditos a descontar do PIS e COFINS não-cumulativo encontram-se discriminados às fls. 85 à 108, os quais foram consubstanciados com base nos arquivos digitais produzidos e fornecidos pela empresa.

A Recorrente advoga que as despesas com o item utilizados no processo produtivo seriam aptas a gerar créditos de PIS e de COFINS, eis que seriam, segundo ela, inerentes à consecução da atividade econômica empresarial.

Contudo, a Recorrente limitou-se a alegar que os insumos são inerentes à consecução das atividades, não se desincumbindo do ônus de demonstrar a sua ESSENCIALIDADE e RELEVÂNCIA, ou pelo menos seu papel no processo produtivo.

O Recurso Voluntário, bem como a Manifestação de Inconformidade, não trazem qualquer descrição / Laudo Técnico especificando sua função. Assim, frente a ausência de elementos probatórios trazidos aos autos, não é possível concluir que o item é insumo.

Por fim, o Recurso Voluntário faz uma breve citação as seguintes glosas ao fim das folhas 13: também a glosa efetuada pelo fisco de *serviços de limpeza, vestuários, \ despesas de escritório de vigilância, serviços auxiliares, dentre outros*, que devem ser mantidas pela ausência de demonstração de relação com a produção.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.