



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722846/2013-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.281 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2023
Recorrente NUMERAL 80 PARTICIPAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, veio confirmar a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do RICARF, tem aplicação obrigatória.

CONCEITO DE INSUMOS. ATIVIDADES PARA VIABILIZAR A MÃO DE OBRA.

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).

CONCEITO DE INSUMOS. DESPESA COM SEGUROS.

Por não atender aos critérios da essencialidade e da relevância na prestação de serviços de transporte, a cobertura de riscos sobre a mercadoria transportada não constitui insumo da atividade, de modo que a despesa com seguro não gera crédito na apuração não cumulativa da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. A conselheira Tatiana Josefovicz Belisário acompanhou o relator pelas conclusões. Designado como Redator *ad hoc* o conselheiro Hécio Lafetá Reis (Presidente). Julgamento iniciado em novembro de 2022.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário, Carlos Delson Santiago, Mateus Soares de Oliveira e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator) e Carlos Delson Santiago (suplente convocado) votaram na reunião de novembro de 2022.

Relatório

Tendo sido designado Redator *ad hoc* neste processo, em razão do término do mandato do conselheiro Relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, anteriormente à prolação da decisão final desta turma julgadora, reproduzo, na sequência, o relatório por ele elaborado.

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1717 apresentado em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/CE de fls. 1683 que decidiu pela improcedência da Impugnação de fls. 2444, apresentada em defesa do créditos glosados e cobrado nos Autos de Infração de Pis e Cofins de fls. 1611 e seguintes.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório utilizado no Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

Trata-se de impugnação a lançamentos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), com fatos tributários mensais ocorridos no ano de 2008, apuradas no regime não-cumulativo, totalizando o crédito tributário de R\$ 627.441,08, já acrescido da multa de ofício (75%) e dos juros moratórios.

2. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), as contribuições regidas pelas Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, resultaram, em síntese, da glosa de crédito, na apuração não-cumulativa das contribuições, sobre bens e serviços não considerados insumos na atividade desempenhada pelo contribuinte. Eis os itens de custos ou despesas objeto de glosa:

a) Conta 4.01.01.05 - Mão de Obra de Terceiros;

b) Contas 4.01.06.06 e 4.02.06.06 - Serviço de Transportes de Barca;

c) Conta 4.02.09.04 - Seguro Riscos Operador Portuário - Conta 4.02.09.50 - Seguro Transporte Intermargens.

3. Cientificado pessoalmente da pretensão fiscal em 28.11.2013, o contribuinte apresentou impugnatória em 23.12.2013 (fls 1632/1649), na qual pede que sejam julgados totalmente improcedentes os autos de infração, aduzindo os seguintes argumentos, extraídos de excertos da impugnação:

NO MÉRITO — DO CABIMENTO DOS CRÉDITOS APURADOS PELA IMPUGNANTE (...)14 - Tem-se, portanto, que o conceito léxico de insumos pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a IMPUGNANTE desenvolva sua atividade. Nesse contexto, qual a exata dimensão do conceito de

"insumos" engendrado pela sistemática não-cumulativa do PIS? Teria ele os mesmos parâmetros traçados pelas legislações do ICMS e do IPI?

O Conceito de Insumos em face do IPI e do ICMS 15 - A legislação do IPI conceitua "insumos" como sendo sinônimo de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização. Já as legislações estaduais do ICMS, na esteira da Lei Complementar que as rege, restringem tal conceito apenas a matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem que se integrem ao produto. (...)

O Conceito de Insumos em face do PIS e da COFINS 17 - No caso da Contribuição ao PIS e da COFINS, a materialidade do tributo vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Outrossim, percebe-se que as próprias leis do PIS e da COFINS não-cumulativos sinalizam para a existência de uma diferença entre o que são "insumos" e o que são matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Aqueles englobam estes, mas a recíproca não é verdadeira. (...)

22 - Além disso, que a estreita vinculação dos custos de produção e despesas operacionais às receitas tributáveis pelo PIS e COFINS não-cumulativos é reconhecida nos §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03. Tanto é que ao se sujeitar à incidência não-cumulativa do PIS, em relação apenas à parte de suas receitas, uma empresa tem o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (§ 7º). No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) a apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou (ii) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês (§8º).

23 - Portanto, reconhecendo-se a acepção ampla do termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da COFINS, pela sua direta relação com o faturamento, deve-se então admitir que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte para a efetiva prestação dos serviços são "insumos". Vamos além: Como nenhuma empresa, seja ela prestadora de serviços (caso da IMPUGNANTE) comercial ou industrial, adquire qualquer outros serviços a seu bel prazer, mas sim para conseguir exercer sua atividade fim, prestar o serviço, agregando um valor, não teria o menor sentido não permitir o crédito de PIS e COFINS sobre os gastos com a comercialização desses produtos.

24 — Não resta dúvida que a empresa TEM de incorrer nesses gastos [serviço de transporte de barca (inserido nas contas 4.01.06.06 e 4.02.06.06), seguro riscos operador portuário (inserido na conta 4.02.09.04) e seguro transporte intermargens (inserido na conta 4.02.09.50)] para poder prestar os seus serviços que serão tributados pelo PIS e pela COFINS quando do faturamento. Assim, despesas de serviço de transporte de barca (inserido na conta 4.01.06.06 e 4.02.06.06), seguro riscos operador portuário (inserido na conta 4.02.09.04) e seguro transporte intermargens (inserido na conta 4.02.09.50) têm de propiciar créditos dessas contribuições sobre os valores pagos pelas empresas, pois de outra maneira estaríamos diante, outra vez, de um tributo em cascata. (...)

28 - Vale dizer para que se possa garantir a eficácia do §12 do art. 195 da Constituição Federal, o rol de operações passíveis de creditamento previsto na legislação desses

tributos deveria ser interpretado de maneira extensiva ou entendido como tendo caráter meramente explicativo.

29 - Isso porque o interesse do constituinte derivado consiste em evitar a incidência em cascata das contribuições sociais sobre a receita e tal desígnio somente será alcançado se os créditos passíveis de apropriação alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa. (...)

31 - Entretanto, pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de prestar um determinado serviço.

32 - Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. É dizer, "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços", na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, comercialização ou desenvolvimento de bens e serviços, nos termos do art. 290, do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999). O impugnante informa que realizou o pagamento do item mão de obra de terceiros (inserido na conta 4.01.01.05), ao entender que houve um equívoco na tomada do crédito na apuração das contribuições.

33 - Obviamente, as hipóteses erigidas pelo art. 290, do RIR/1999 devem respeitar as restrições criadas pelo legislador no que diz respeito ao direito de crédito. Ou seja, embora a guarda de instalações fabris deva ser considerada como custo, o custo a ela relativo não ensejará o crédito de PIS/COFINS quando for prestada por funcionários da própria empresa.

34 - Para um melhor entendimento das razões que levaram o legislador a mencionar as expressões "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços", é preciso ter em mente que, nos casos de impostos indiretos, como, por exemplo, o ICMS e o IPI, o contribuinte que é, de fato, o usuário final de itens adquiridos, não pode tomar crédito desses impostos quando de sua aquisição. Isso se dá pelo simples motivo de que, como o imposto tem de ser pago, no final da cadeia, pelo contribuinte de fato ou consumidor final, é natural que ele arque com seu custo já que esse adquirente, uma vez que não haverá nova saída tributada, é o consumidor final.

35 - Pela mesma razão, podemos entender porque o legislador não permite o crédito de PIS e COFINS relativos à aquisição de itens que devam ser utilizados na área administrativa da empresa, pois essa área não tem relação direta com o ciclo produtivo, ou seja, a empresa é a consumidora final. Também pela mesma razão, é nosso firme entendimento que todos os gastos que, em última análise, contribuam para a ultimate do ciclo produtivo [que vai desde a aquisição de matérias primas, passando pelos custos envolvidos no serviço de transporte de barca (inserido nas contas 4.01.06.06 e 4.02.06.06), no seguro riscos operador portuário (inserido na conta 4.02.09.04) e no seguro transporte intermargens (inserido na conta 4.02.09.50), que não foram aceitos pela fiscalização], devem necessariamente ser admitidos para fins de creditamento, já que a empresa nesse caso não terá sido a "consumidora final".

36 - Essa afirmação da IMPUGNANTE decorre da certeza de que o custo do serviço de transporte de barca (inserido na conta 4.01.06.06 e 4.02.06.06), do seguro riscos operador portuário (inserido na conta 4.02.09.04) e do seguro transporte intermargens (inserido na conta 4.02.09.50) são gastos essenciais para o desenvolvimento das suas atividades fins e empregados diretamente nos ciclos da prestação de serviços. (...)

46 - Relembra a IMPUGNANTE que o legislador, nos arts. 3º da Lei n.º 10.637/02 e 30 da Lei n.º 10.833/03, bem como na sua regulamentação por atos infralegais, foi por demais casuístico, trabalhando desnecessariamente com um conceito de insumo sob a perspectiva física de utilização ou consumo na produção ou integração ao produto final. Assim, embora tenha admitido créditos relativamente ao consumo de energia elétrica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas suas atividades etc., não alcançou a universalidade dos dispêndios que implicaram pagamento de PIS e COFINS por empresas que antecederam a contribuinte na cadeia produtiva. (...)

48 - O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. A perspectiva é mais ampla e disso depende a razoabilidade do sistema instituído e, após a EC n.º 42/03, o próprio respeito ao critério constitucional.

49 - Assim, é de uma clareza meridiana que o serviço de transporte de barca (inserido nas contas 4.01.06.06 e 4.02.06.06), o seguro riscos operador portuário (inserido na conta 4.02.09.04) e o seguro transporte intermargens (inserido na conta 4.02.09.50) devem ser considerados como insumos que ensejam apuração de créditos os relativos os serviços e bens cuja aquisição configure dispêndio com exploração da atividade de prestação de serviços pela IMPUGNANTE. Isso porque, efetivamente, é necessário interpretar as normas no sentido de fazer com que os bens e serviços retem abrangidos pela possibilidade de apuração de créditos quando prestados por pessoa jurídica sujeita às contribuições. E, tais créditos devem ser utilizados somente para fins de dedução de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

4. É o relatório.

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo interessado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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”;

b.2) “por imposição legal”.

CONCEITO DE INSUMOS. ATIVIDADES PARA VIABILIZAR A MÃO DE OBRA.

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).

CONCEITO DE INSUMOS. DESPESA COM SEGUROS.

Por não atender aos critérios da essencialidade e da relevância na prestação de serviços de transporte, a cobertura de riscos sobre a mercadoria transportada não constitui insumo da atividade, de modo que a despesa com seguro não gera crédito na apuração não cumulativa da contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Após o protocolo do Recurso Voluntário os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Redator *ad hoc*.

Conforme apontado no Relatório supra, tendo sido designado Redator *ad hoc* neste processo, em razão do término do mandato do conselheiro Relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, anteriormente à prolação da decisão final desta turma julgadora, reproduzo, na sequência, o voto por ele elaborado.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

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

“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.

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do

CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

"EMENTA 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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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 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.** Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão: (...)

. **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.(...)” (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Em Recurso Voluntário o contribuinte somente alegou que o serviço de transporte de barca (inserido nas contas 4.01.06.06 e 4.02.06.06), o seguro riscos operador portuário (inserido na conta 4.02.09.04) e o seguro transporte intermargens (inserido na conta 4.02.09.50) são essenciais e relevantes à sua atividade econômica, mas não descreveu e nem mesmo comprovou, o que afronta diretamente o Art. 36 da Lei n.º 9.784/1999, o Art. 16 do Decreto 70.235/72 e também os artigos 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal.

Ainda que o ônus da prova seja da fiscalização nos casos de lançamento de ofício, o contribuinte também possui o ônus de comprovar que o não recolhimento das contribuições não-cumulativas ocorreu em razão do aproveitamento de crédito líquido e certo.

Tendo em consideração que a decisão recorrida aplicou o conceito jurídico e intermediário de insumo, nos moldes previstos no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, reproduzo as mesmas razões de decidir, para que também sirvam como fundamento decisório no presente julgamento:

“6. O contribuinte reconheceu ser procedente a glosa de crédito sobre despesas com “mão de obra de terceiros” (conta 4.01.01.05), afirmando que realizou o pagamento do crédito tributário dela decorrente.

7. No mérito, a impugnação é improcedente. (...)

29. Considerando o exposto, nos itens seguintes deste voto adotar-se-á o conceito de insumo definido pelo STJ e delimitado no referido Parecer Normativo. Significa dizer que o conceito de insumo deverá ser aferido considerando os critérios de essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, no âmbito do processo produtivo ou prestacional.

30. Na espécie, as glosas incidiram sobre creditamento realizados sobre despesas com serviço de transporte de barca utilizado por funcionários, agentes da aduana, vigias e estivadores, bem como sobre seguro de riscos do operador portuário na operação e no transporte de equipamentos e mercadorias entre as margens do porto.

31. Para o impugnante, todos os gastos empregados diretamente na prestação de serviços e considerados essenciais para o desenvolvimento de suas atividade fins devem necessariamente ser admitidos para fins de creditamento, já que a empresa nesse caso não terá sido a "consumidora final".

32. Acerca do primeiro item da glosa, tratou expressamente o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, sob o rótulo “DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA”: (...)

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc.

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “inclusive combustíveis e lubrificantes” no conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que “insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa”, concluiu que não se enquadravam no conceito “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”.

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e 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 alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

135. Para além disso, observa-se que, na vigência do conceito restritivo de insumos anteriormente adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, muito se discutia sobre o enquadramento no mencionado conceito de vestimentas da mão de obra utilizada na área produtiva da pessoa jurídica que sofriam desgaste, vez que se perquiria a ocorrência de contato físico com o bem em produção. Contudo, com base nas conclusões firmadas nesta seção, mostra-se incabível essa discussão, aplicando-se a vedação de apuração aos dispêndios da pessoa jurídica com vestimenta de seus funcionários, independentemente da área em que atuem.

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

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

33. Sobre a possibilidade de creditamento sobre despesas com seguro, também tratou o parecer ao analisar o conceito de insumo definido no julgamento do REsp 1.221.170/PR:

5. Para a perfeita identificação do conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é necessária análise cuidadosa da demanda em discussão, dos votos exarados pelos Ministros e do acórdão proferido.

6. Nos autos do Resp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens: “'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)”

(conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão) (...)

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido: a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”; b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”. (...)

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”). (grifo nosso)

34. Como o contribuinte aqui é um prestador de serviço, e estando o seguro vinculado à sua atividade, é possível que a despesa possa gerar crédito na apuração das contribuições, bastando que seja considerada essencial ou relevante para a prestação de serviço.

35. Na espécie, o seguro de riscos é voltado para equipamentos portuários e de transporte de mercadorias entre as margens do porto. Sucede que, consistindo o objeto social do contribuinte na prestação de serviços de representação e agenciamento comercial, não se mostra evidente posicionar a utilização do seguro como insumo nessa prestação de serviço. Como operador portuário, o que não está previsto no CNPJ nem se lê no Estatuto Social, essa vinculação da despesa com seguro ao processo produtivo se revela mais próxima, mas não a ponto de asserir a condição de insumo, uma vez que não se sabe se os equipamentos cobertos pelo seguro estão diretamente ligados ao processo produtivo do contribuinte.

36. Inobstante isso, avaliam-se os critérios da essencialidade e da relevância para atuação como operador portuário. Essencial não o é, pois a cobertura dos riscos na atividade não constitui elemento estrutural e inseparável na execução do serviço de transporte, nem a ausência do seguro é capaz de privar o serviço de qualidade.

37. Igualmente não atende ao critério da relevância, já que o serviço não integra propriamente a prestação de serviço, seja em razão de alguma singularidade da atividade, seja por uma imposição legal.

38. Em vista disso, ficam mantidas as glosas dos créditos e, por conseguinte, os lançamentos tributários.

39. Do quanto expendido, voto por julgar improcedente a impugnação.”

Como explicado na decisão *a quo*, não restou comprovada a essencialidade e relevância dos dispêndios com serviço de transporte de barca (inserido nas contas 4.01.06.06 e 4.02.06.06), com seguro riscos operador portuário (inserido na conta 4.02.09.04) e com o seguro

transporte intermargens (inserido na conta 4.02.09.50). Sem tais comprovações, não é possível caracterizar tais dispêndios como insumos e nem mesmo distingui-los dos demais dispêndios administrativos e comerciais, os quais não podem gerar crédito.

Com base nas informações constantes nos autos é possível concluir que ambos os seguros não possuem nenhuma singularidade com as atividades do contribuinte, de modo que, o seguro de determinadas operações comerciais ou de prestações de serviços seria semelhantes à todo e qualquer seguro contratado por toda e qualquer empresa.

Vejam que a situação não é diferente para o dispêndio do transporte de barca, pois serviu para transportar funcionários, agentes da aduana, vigias e estivadores, conforme descrito no próprio relatório fiscal de fls. 1628:

| Contas 4.01.06.06 e 4.02.06.06 – Serviço de Transportes de Barca | | | | | | | |
|---|----------------------------|-----------|-----------|-----------|------------|-----------|-----------|
| O contribuinte apresentou as notas correspondentes às contas e subcontas indicadas. Estas referem-se a transporte de barca utilizado por funcionários, agentes da aduana, vigias e estivadores. Os seguintes totais dos valores creditados na apuração da COFINS são apresentados a seguir, com base nas planilhas de créditos apresentadas na correspondência de 13/07/2011. | | | | | | | |
| CONTA | HISTÓRICO | jan-08 | fev-08 | mar-08 | abr-08 | mai-08 | jun-08 |
| 4.01.06.06 | Serviço de Transp de Barca | 32.173,92 | 40.694,78 | 15.526,35 | 62.341,26 | 26.748,95 | 60.704,79 |
| 4.02.06.06 | Serviço de Transp de Barca | 54.765,08 | 39.346,14 | 39.235,29 | 69.256,34 | 43.912,15 | 71.285,35 |
| CONTA | HISTÓRICO | jul-08 | ago-08 | set-08 | out-08 | nov-08 | dez-08 |
| 4.01.06.06 | Serviço de Transp de Barca | 31.447,02 | 53.839,42 | 16.709,31 | 0,00 | 83.722,45 | 98.642,60 |
| 4.02.06.06 | Serviço de Transp de Barca | 39.640,29 | 55.659,54 | 57.088,95 | 103.128,43 | 16.068,54 | 67.675,17 |
| Estes valores foram creditados na apuração mensal da COFINS. Por não estarem suportados por base legal para a devida consideração destes créditos, estes valores deverão ser glosados. | | | | | | | |

Em Recurso Voluntário o contribuinte acrescentou os seguintes argumentos para sustentar a sua tese:

“Conforme atas de assembleias realizadas em 2008 e 2009 e consequente consolidação do estatuto social ora anexos a este recurso, o objeto social da Numeral 80 sempre foi a exploração comercial da instalação portuária, sendo que apenas em 2012 – muito tempo depois da ocorrência dos fatos geradores em discussão – houve a alteração do objeto social para HOLDING DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

Ademais, estando sua atividade diretamente ligada à operação portuária, o raciocínio exposto de que não há como se saber se eventuais equipamentos cobertos pelo seguro estão diretamente ligados ao processo produtivo no voto do relator não chega a ser congruente, uma vez que, por conectivo lógico, a atividade portuária exige a cobertura por seguro contra responsabilidade civil para operadores portuários, eventuais danos físicos a bens móveis e imóveis e despesas e perda de receita consequentes de paralisação, que pode ocorrer por diversos motivos durante a consecução de suas atividades.”

Contudo, não basta que a empresa possua a “exploração comercial da instalação portuária” no seu objeto social que automaticamente terá direito aos créditos de Pis e Cofins não-cumulativos sobre todas e quaisquer operações que realizar.

Diante de todo o exposto e fundamentado e, com base nos mesmos fundamentos legais e razões de decidir constantes no Acórdão de primeira instância, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Voto proferido.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis