



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13603.000422/2007-12
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-005.192 – 3ª Turma
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMOS.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSTRUTORA E DRAGAGEM PARAOPEBA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/03/2002 a 31/01/2005

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Inserem-se no conceito de insumos, para fins de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, os bens consumidos diretamente na prestação de serviços, nos termos dos art. 3º, inc. II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. No caso uniformes e materiais de segurança de uso obrigatório na prestação dos serviços, são bens que se consomem gradualmente com o tempo na prestação dos serviços executados pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Júlio César Alves Ramos, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado) e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio Cesar Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa

Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência apresentado pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 67 do antigo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, em face do Acórdão nº 3102-001.585, de 21/08/2012, o qual possui a seguinte ementa, transcrita somente na parte que interessa ao presente exame.

(...)

PIS NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM BENS E SERVIÇOS INCLUÍDOS NO CONCEITO DE INSUMOS DO ART. 3º DA LEI Nº 10.833/03.

As despesas com uniformes, material de segurança para utilização individual dos funcionários que prestam os serviços de limpeza e conservação estão abarcados pelo conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Assim, as aquisições destes produtos são consideradas insumos, necessárias a realização dos serviços de limpeza e manutenção, sendo permitida a utilização destas aquisições no cálculo dos créditos do PIS e COFINS não cumulativo.

(...)

COFINS NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM BENS E SERVIÇOS INCLUÍDOS NO CONCEITO DE INSUMOS DO ART. 3º DA LEI Nº 10.833/03.

As despesas com uniformes, material de segurança para utilização individual dos funcionários que prestam os serviços de limpeza e conservação estão abarcados pelo conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Assim, as aquisições destes produtos são consideradas insumos, necessárias a realização dos serviços de limpeza e manutenção, sendo permitida a utilização destas aquisições no cálculo dos créditos do PIS e COFINS não cumulativo.

Trata o presente processo de autos de infração relativos às exigências de PIS e Cofins correspondente aos períodos de apuração de março/2002 a julho/2005.

A Fazenda Nacional pede o provimento do seu recurso especial, com o entendimento de que não existe base legal para aceitar créditos da não cumulatividade do PIS e

da Cofins, sobre as despesas com uniformes e material de segurança utilizados pelos funcionários que prestam os serviços de limpeza e conservação.

O recurso especial foi admitido nos termos do Despacho de Exame de Admissibilidade, e-fls. 2636/2638, exarado pelo então Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

O contribuinte foi cientificado do acórdão recorrido, bem como do recurso especial e do despacho de admissibilidade e não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais para o seu conhecimento.

Não havendo preliminares quanto ao conhecimento do recurso, passemos à análise de seu mérito.

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

O tema é recorrente no âmbito do contencioso administrativo fiscal e existem várias teses sobre o que se entende do conceito de insumos. Confesso que já compartilhei da tese de que o conceito de insumos estaria ligada à sua essencialidade em relação ao processo produtivo. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para

fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

A decisão recorrida concedeu os créditos amparada nos seguintes argumentos, transcritos do voto do relator:

(...)

Entendo que em regra geral as despesas glosadas não tem nenhum efeito direto sobre a prestação de serviços de limpeza e conservação realizados pela Recorrente, visto tratarem-se atividades auxiliares ao funcionamento da empresa e portanto, não pode ser utilizado para gerar os créditos do PIS e da COFINS não cumulativos.

Entretanto, **as despesas com uniforme e material de segurança para utilização individual dos funcionários que prestam os serviços de limpeza e conservação estariam abarcados pelo conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.** Pois, as despesas com uniforme e material de segurança individual fornecidos aos funcionários integram os custos referentes a produção sendo despesas vinculadas a prestação dos serviços, pois no caso da prestação de serviços de limpeza e manutenção a utilização de uniformes e equipamentos de proteção individual e necessária para realização dos serviços, pois, como é cediço **a realização de serviços de limpeza e manutenção não podem ser realizados sem que as pessoas responsáveis pela prestação de serviços estejam utilizando uniforme apropriado e os equipamentos de proteção individual.** Assim, as aquisições destes produtos podem ser consideradas insumos, necessárias a realização dos serviços de limpeza e manutenção, sendo permitida a utilização destas aquisições no cálculo dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos.

(...)

Não vejo reparos a serem feitos na decisão recorrida. Veja o que dispõe o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, para a Cofins, que possui a mesma redação do art. 3º da Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

*II - **bens** e serviços, **utilizados como insumo na prestação de serviços** e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

Penso que, resguardando a hipótese de se tratar de bem ativado, os uniformes de uso obrigatório assim como os materiais de segurança utilizados diretamente pelos funcionários que prestam os serviços fins da empresa inserem-se no conceito de insumos previstos na norma legal. Posso estar equivocado, mas entendo que tanto os uniformes quanto os materiais de segurança são efetivamente consumidos com o tempo em sua aplicação direta no serviço prestado. Neste sentido, não é por outra razão, que o próprio acórdão recorrido afastou o crédito para outras despesas que, embora essenciais, não guardariam relação direta com a prestação de serviços.

Importante frisar que o meu entendimento atual em relação ao conceito de insumos guarda certa sintonia com a tese defendida no recurso especial da PFN, porém para o caso em questão penso que tratam-se de insumos que se encaixam perfeitamente no inc. II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal

Declaração de Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

Conforme consignado no excelente voto do Ilustre Conselheiro Relator, trata-se de processo administrativo no qual se discute o conceito de insumos para creditamento das contribuições do PIS e da COFINS, no regime de incidência não-cumulativa, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. No caso dos autos, debruçou-se o Colegiado sobre as despesas com os seguintes itens empregados no processo produtivo: (a) uniforme e (b) material de segurança, ambos para utilização individual dos funcionários que prestam os serviços de limpeza e conservação.

Em seu voto, acompanhado pela maioria dos membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendeu o Nobre Relator por reconhecer os créditos relativos às despesas com uniforme e material de segurança utilizados pelos funcionários nos serviços de limpeza e conservação, serviços fins da empresa, sob o critério de os mesmos serem consumidos com o tempo e com aplicação direta na prestação dos serviços.

De outro lado, esta Conselheira votou com o Relator pelas conclusões pois, embora também reconheça como insumos os itens em discussão, o faz considerando o critério da essencialidade dos materiais no desenvolvimento da atividade da Contribuinte, motivando a declaração de voto.

Pois bem. A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a COFINS.

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto expôs os seguintes argumentos, que passam a integrar a presente fundamentação:

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos"

pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processo no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço**. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização

quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Ainda no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema está novamente em julgamento no recurso especial nº 1.221.170 - PR, pela sistemática dos recursos repetitivos, contendo até o momento voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho pelo reconhecimento da ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério amplo/próprio na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo. O processo encontra-se com vista ao Ministro Og Fernandes.

A posição do Superior Tribunal de Justiça, para definição de insumo, mantém-se pela adoção de critério próprio/amplo em função da receita, atendendo aos requisitos da pertinência, relevância e essencialidade. Embora existam casos isolados cujas decisões adotaram o critério restritivo (IPI), não há fato novo ou mudança de entendimento do Tribunal da Cidadania suficiente para acarretar mudança de posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Do contrário, estar-se-ia adotando premissa de julgamento equivocada e, ainda, violando frontalmente o princípio da segurança jurídica.

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

De posse do critério a ser adotado para definição dos insumos aptos a gerar créditos de PIS e COFINS não cumulativos, o critério intermediário, da essencialidade, adentrar-se-á a análise do caso concreto.

A Contribuinte é pessoa jurídica que atua no ramo da construção civil, tendo desenvolvido a atividade de higienização e saneamento ambiental, no Município de

Processo nº 13603.000422/2007-12
Acórdão n.º **9303-005.192**

CSRF-T3
Fl. 13

Contagem/MG, por ser uma das partes de consórcio contratado pelo município para tanto. Assim, inequivocamente os uniformes e materiais de segurança utilizados pelos funcionários são itens essenciais à prestação dos serviços. Além disso, do exame dos autos verifica-se a juntada das notas fiscais comprovando a aquisição dos referidos insumos empregados na sua atividade.

Com base nessas considerações, acompanhou-se o voto do nobre Relator para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(assinado digitalmente)
Vanessa Marini Ceconello