

RECURSO ESPECIAL Nº 1.869.467 - PE (2020/0076954-1)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : **FIABESA GUARARAPES S/A**
ADVOGADOS : **LUÍS ALEXANDRE OLIVEIRA CASTELO - SP299931**
: **SANDRA REGINA FREIRE LOPES - PE001782A**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**

EMENTA

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. 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. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. TEMA JULGADO PELO RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RESP. N. 1.221.170-PR. EMPRESA FABRICANTE DE FIOS SINTÉTICOS E EMBALAGENS. DESPESAS COM REPRESENTAÇÃO COMERCIAL E SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA E PORTARIA. DESPESAS NÃO ESSENCIAIS SEGUNDO O PRECEDENTE REPETITIVO. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO (ART. 932, IV, CPC/2015 C/C ART. 255, § 4º, II, RISTJ).

DECISÃO

Trata-se de recurso especial interposto com fulcro no permissivo do art. 105, III, "a", da Constituição Federal de 1988, contra acórdão que restou assim ementado (e-STJ fls. 1018/1023).

EMENTA. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/2002 E 404/2004. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

1. Trata-se de remessa oficial e de apelações interpostas pela FAZENDA NACIONAL e por FIABESA G U A R A R A P E S S / A contra sentença proferida pelo Juízo da 10ª Vara Federal da SJ/PE, que concedeu a segurança impetrada para: 1) determinar que a autoridade coatora considere insumos as despesas comprovadas pela impetrante com o transporte de seus funcionários para o labor no seu campo industrial, para fins de creditamento do art. 3º, II, das Leis nºs 10.631/2002 e 10.833/2003, ressalvando-se o poder-dever fiscalizatório da Receita Federal para análise e conferência contábil e documental; 2) reconhecer o direito da impetrante de realizar a compensação dos valores eventualmente pagos a maior a esse título na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/96, exceto com as contribuições do art. 2º da Lei nº 11.457/07 por força de vedação expressa em seu art. 26, e desde que transitada em julgado esta sentença, aplicando-se a legislação vigente à época do encontro de contas. Em suas razões recursais, a Fazenda Nacional alega, em síntese: 1) o direito ao crédito de PIS e

COFINS dos bens e serviços adquiridos encontra-se vinculado à incidência dessas mesmas contribuições na sua aquisição e apenas nas hipóteses delimitadas pelo art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003; 2) as possibilidades de utilização de crédito na modalidade da não-cumulatividade encontram-se listadas de forma exaustiva relativamente àqueles bens e serviços capazes de gerar crédito, estando atreladas a determinada atividade e ao modo de produção, no que respeita à questão do insumo; 3) a aquisição de um bem ou serviço somente poderá gerar crédito a ser descontado da contribuição em função da situação concreta de seu emprego ou aplicação na atividade econômica considerada. Por seu turno, a impetrante apela, advogando, em resumo, que 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, aplica a leg islação do IPI (que traz critério demasiadamente restritivo), extrapolando as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, no que concerne a sistemática da não cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS.

2. Nos termos do art. 1º, e parágrafos, das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03 (em consonância com o artigo 195 da CF/88), a base de cálculo do PIS e da COFINS, com incidência não cumulativa, *"é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil"*, incidindo sobre ela a alíquota prevista no art. 2º, podendo-se descontar créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º).

3. No julgamento do REsp Repetitivo nº 1221170/PR (Rel. Min. Napoleão Nune Maia Filho, 1ª Seção, j. 22/02/2018), no que tange à compreensão da sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e COFINS, prevista no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e o que pode ser abarcado pelo conceito de insumo, para efeito de creditamento, passou por modificação, tendo o STJ assentado as seguintes teses:

1) 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

2) 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.

4. Denota-se, à luz da orientação jurisprudencial do STJ, que a conceituação de insumo prevista nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade ou relevância para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, aqueles bens e serviços que sejam pertinentes ao processo de produção ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto. É dizer: o referido entendimento afasta qualquer pretensão de que toda e qualquer despesa possa ser alvo de desconto de crédito na base de cálculo do COFINS, sendo aptas ao creditamento apenas aquelas PIS / necessárias ao desempenho das atividades econômicas da empresa (operações relacionadas ao processo produtivo).

5. No caso, a empresa impetrante, que atua no ramo da fabricação e comercialização de fios sintéticos tubulares e planos e embalagens em polipropileno, dentre outras atividades por ela desenvolvida, pretende seja considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS ao qual se sujeita, os seguintes valores: 1) pagamentos realizados a título de transporte de seus colaboradores/funcionários em face do alegado difícil acesso ao seu estabelecimento industrial; 2) gastos com comissões pagas aos representantes comerciais, tornando viável o "relacionamento com seus clientes e o desenvolvimento de suas atividades; 3) despesas com serviços de portaria na sede da empresa, responsável por conferir todas as entradas e saídas das mercadorias relacionadas às notas fiscais respectivas, de modo a evitar desvios de mercadorias; 4) gastos com serviços de vigilância para "garantir que não ocorra nenhum transtorno nos setor operacional, resguardando-se todos os bens constantes na se de da impetrante".

6. Consoante os critérios de essencialidade e relevância, deve ser considerado como insumo, tal como consignado na sentença, apenas a despesa efetuada com o transporte de seus funcionários para o local de trabalho (sede da empresa na BR 101, sul, KM 86,5) em área de difícil acesso, configurando insumo a viabilizar o processo produtivo da indústria impetrante.

7. De outra parte, **os gastos efetuados com Representação Comercial e Serviços de Vigilância e Portaria na sede da empresa não se enquadram no conceito de insumo, mesmo que se considere o conceito mais amplo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, caracterizando-se apenas como meras despesas para facilitar a atividade da empresa com seu público alvo, não sendo elementos essenciais operacionais ou de relevância da produção a ponto de, sem elas, as operações relacionadas ao processo produtivo restarem inviabilizadas.**

8. Remessa oficial e apelações improvidas.

Os embargos de declaração interpostos restaram rejeitados (e-STJ fls.309/314).

Alega a recorrente que houve violação aos artigos 3º, II, da Lei 10.637/2002 e 3º, II, da Lei 10.833/2003 (conceito de insumos). Entende que os custos relativos aos serviços de transportes de colaboradores, representação comercial e serviços de portaria e vigilância se enquadram como insumos, devendo também gerar créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS não cumulativos. Busca se socorrer do critério da essencialidade definido no repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR. Desse modo, pede o reconhecimento do direito ao creditamento de PIS/PASEP e COFINS relativamente a tais custos (e-STJ fls. 1039/1066).

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 1102).

É o relatório. Passo a decidir.

Inicialmente é necessário consignar que o presente recurso foi interposto na vigência do CPC/2015, o que atrai a incidência do Enunciado Administrativo Nº 3: “Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC”.

Examino o caso quanto à possibilidade de creditamento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativos frente ao conceito de insumos.

O caso é de mandado de segurança impetrado por empresa que atua no ramo da

fabricação e comercialização de fios sintéticos tubulares e planos e embalagens em polipropileno, dentre outras atividades, onde foi postulado o reconhecimento do direito ao creditamento de PIS e COFINS relativamente a custos com serviços de transportes de colaboradores, representação comercial e serviços de portaria e vigilância, conforme disciplina dos artigos 3º, II, da Lei 10.637/2002 e 3º, II, da Lei 10.833/2003 (conceito de insumos). A empresa considera tais despesas como insumos imprescindíveis ao exercício de suas atividades. Sem razão a recorrente.

Recentemente, a Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça julgou, em sede de recurso representativo da controvérsia, o REsp. n. 1.221.170 - PR onde foram apreciados e definidos os critérios para se obter o conceito de insumos para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, não-cumulativas, consoante artigos 3º, II, da Lei 10.637/2002 e 3º, II, da Lei 10.833/2003. O precedente vinculante recebeu a seguinte ementa, *in verbis*:

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 SEQUENTES 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 reais 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** (REsp. n. 1.221.170 - PR

(Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018).

O precedente repetitivo foi construído por sobre julgamento em mandado de segurança na origem impetrado por empresa que atua no ramo de alimentos. Considerou-se ali que **as despesas com promoções, propagandas, telefone e comissões são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos**. Do mesmo modo, não foram considerados insumos os 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 10.833/2003) e prestações de serviços de pessoa jurídica.

O recurso repetitivo foi provido apenas para devolver os autos à Origem para exame da **essencialidade, pertinência e relevância** em relação aos "custos" e "despesas" com **água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e os equipamentos de proteção individual - EPI**, considerando os estritos limites probatórios do mandado de segurança.

Passando para o caso concreto ora em exame, de observar que a empresa em questão não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde houvesse essencialidade (para o processo produtivo e não para a atuação da empresa como um todo) da Representação Comercial e dos Serviços de Vigilância e Portaria. Ao contrário, assim fixou a Corte de Origem (e-STJ fls. 1021):

De outra parte, a meu ver, os gastos efetuados com Representação Comercial e Serviços de Vigilância e Portaria na sede da empresa não se enquadram no conceito de insumo, mesmo que se considere o conceito mais amplo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, caracterizando-se apenas como meras para facilitar a atividade da empresa com seu público alvo, não sendo elementos despesas operacionais essenciais ou de relevância da produção a ponto de, sem elas, as operações relacionadas ao processo produtivo restarem inviabilizadas.

Ou seja, não houve a demonstração de que os referidos serviços são utilizados conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("*bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*"). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade.

Por fim, registre-se que esta Segunda Turma tem posicionamento no sentido de que, para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo:

1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços;
e

2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e

3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços.

Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas. Segue o precedente:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. 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. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS (SUPERMERCADO). DESPESAS COM EMBALAGENS (SACOLAS DE SUPERMERCADO). DESPESAS NÃO ESSENCIAIS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170-PR. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. Não há motivo algum para alterar o julgado monocrático. Na petição do recurso especial a recorrente invocou a violação ao art. 1.022, do CPC/2015, alegando genericamente que: "[...] *várias questões relevantes e imprescindíveis para se firmar qualquer conclusão a respeito da matéria trazida na presente ação não foram apreciadas, mesmo após a interposição dos Embargos de Declaração*". Não houve qualquer descrição clara a respeito de quais seriam estas questões e, cumulativamente, do modo como interviriam no resultado do presente julgamento. A aplicação da Súmula n. 284/STF: "*É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia*".

2. Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.

3. A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens (sacolas de supermercado) fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("*bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*"). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRF08 N° 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.

4. Ainda que houvesse qualquer processo produtivo por parte da recorrente, na linha do repetitivo julgado, *mutatis mutandis*, **as despesas com promoções e propagandas** (e aqui entram as despesas com as embalagens impressas e personalizadas com a marca do supermercado) **são "custos" e**

"despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo alimentício.

5. Por fim, as referidas sacolas de supermercado não são revendidas, mas sim entregues gratuitamente e de forma facultativa aos clientes do supermercado, de modo que não se enquadram no disposto no art. 3º, I, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 (bens adquiridos para **revenda**).

6. O recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa, prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015. Precedentes: AgInt no REsp 1653953 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19.08.2019; REsp 1771755 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06.11.2018; AgInt nos EDcl no REsp 1601690 / SP, Terceira Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 12.11.2018; AgInt no AREsp 1151486 / DF, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 12.12.2017.

7. Agravo interno não provido (AgInt no REsp 1804057 / CE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 01.10.2019).

Consoante a Súmula n. 568/STJ: *“O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema”*.

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV, do CPC/2015 c/c o art. 255, § 4º, II, do RISTJ, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial.

Em se tratando de tema julgado em sede de recurso representativo da controvérsia, alerto para o disposto no art. 1.021, §4º, do CPC/2015.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 02 de abril de 2020.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
Relator