



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.721386/2011-36
Recurso Voluntário
Resolução nº 3301-001.325 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2019
Assunto CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP - NÃO CUMULATIVIDADE
Recorrente COOPERATIVA AGRO PECUARIA PETROPOLIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Trata o presente processo de análise do PER – Pedido de Ressarcimento Eletrônico nº 20419.76756.100609.1.1.10--7757, que trata de pedido de ressarcimento de créditos de Contribuição ao PIS/PASEP NÃO CUMULATIVA – MERCADO INTERNO, referente ao 1º trimestre de 2009.
2. Após analisar o pedido, a autoridade fiscal emitiu o Relatório Fiscal de fls. 16/33, onde justifica as glosas efetivadas. Com base neste Relatório Fiscal, foi emitido, para os presentes autos, o Despacho Decisório, de fls. 35 destes autos digitais, deferindo parcialmente o pedido de ressarcimento, sendo que, do valor pleiteado, de créditos de PIS/PASEP não cumulativa – mercado interno, referente ao 1º trimestre de 2009, de R\$ 296.000,00, foi deferido o valor de R\$ 243.545,73.
3. Contra este Despacho Decisório Eletrônico a requerente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 67/93), acompanhada dos documentos de fls. 94/296.

4. A DRJ/PORTO ALEGRE apreciou as razões de defesa, no Acórdão nº 10-54.547, do qual adoto e reproduzo o relatório :

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela cooperativa em 10/06/2009, através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de PIS não-cumulativo vinculados à receita do mercado interno relativos ao 1º trimestre de 2009 (Lei nº 10.637, de 2002 e art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004).

A repartição fiscalizadora efetuou auditoria e produziu Relatório Fiscal onde dissecou, pormenorizadamente, os problemas encontrados, tendo apontado valor passível de ressarcimento (demonstrativo de fl. 20). Foi proferido Despacho Decisório (fl. 35) por meio do qual reconheceu-se parcialmente o direito creditório relativo ao PIS não-cumulativo vinculado à receita do mercado interno do 1º trimestre de 2009 (PER/Dcomp nº 20419.76756.100609.1.1.10-7757).

Determinou-se a homologação de compensações vinculadas até o limite do crédito.

Do Despacho Decisório a contribuinte tomou ciência em 08/08/2011 (AR de fl. 64) e, não se conformando, apresentou, através de procurador, longa manifestação de inconformidade onde, de início, referiu aos fatos, para, a seguir, argumentar (de forma resumida):

Conceito de insumo para PIS/COFINS não-cumulativos

- o art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes. No entanto, o legislador ordinário não definiu o que são insumos;*
- a RFB interpreta insumo em sentido estrito, amoldando-o à forma prevista no Regulamento do IPI. Mas os atos normativos da administração tributária não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, pois tal conceito de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita, vinculada à atividade fim da empresa;*
- todos os itens glosados no DD encontram-se perfeitamente enquadrados na concepção de insumo e de custos e despesas necessárias ao processo produtivo, ou seja, os insumos glosados pela Fiscalização estão plenamente de acordo com o conceito de insumo;*
- o CARF entende que os custos e despesas necessárias para a atividade produtiva também devem ser albergados pelo conceito de insumo no PIS/COFINS, na forma dos arts. 290 e 299 do RIR/99. Diz que para fins*

de classificação de insumo nas contribuições, insumo é todo o custo e despesa necessária, usual e normal na atividade da empresa, aproximando o conceito de créditos das contribuições com o conceito de despesas dedutíveis para a apuração do IRPJ. Sob esta ótica, insumos são os custos e despesas que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, seu funcionamento, sua manutenção ou seu aprimoramento;

- reconhecendo-se a aceitação ampla do termo insumos proposta pelo CARF, pela sua direta relação com o faturamento, deve-se admitir que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pela cooperativa na fabricação de produtos destinados à venda, incluindo a prestação de serviços, são insumos, visto que inerentes à materialidade do tributo, isto é, à obtenção de receita.*

Despesas com aquisição de paletes (armazenagem de mercadorias)

- a cooperativa possui como atividade econômica precípua à industrialização e comercialização de laticínios. Na sua atividade de comercialização, utiliza serviços de armazenagem, que inclui todas as despesas necessárias para esse fim, como aquisição de paletes para acondicionamento dos produtos, objetivando a segurança e integridade das mercadorias. Assim, lançou os créditos advindos das despesas de armazenagem, na forma do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, que por determinação do art. 15, inciso II, do mencionado diploma legal, também se aplica ao PIS;*
- a Autoridade Fiscal entendeu que é indevido o creditamento dos valores pagos a título de aquisição de paletes, porque estes não integram o produto e nem fazem parte da sua elaboração. Disse que o creditamento seria irregular porque este produto serve apenas para facilitar o transporte, podendo ser reutilizado por diversas vezes;*
- não pode persistir tal entendimento da Autoridade Fiscal. Conforme se verifica nas NFs em anexo, o ressarcimento pleiteado se refere a créditos de PIS/COFINS nas despesas de armazenagem, sendo que as despesas de aquisição de paletes enquadram-se perfeitamente no conceito de despesas dedutíveis previstos na legislação do IRPJ (arts. 290 e 299 do RIR/99), gerando direito a créditos na modalidade não-cumulativa. Deve ser afastada a glosa dos referidos créditos.*

Despesas com aquisição de filme stretch e película de polietileno (armazenagem de mercadorias)

- esses produtos (filme e película) também são utilizados para armazenagem do leite e demais produtos lácteos produzidos. A cooperativa apurou créditos advindos de despesas de armazenagem, na forma do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, que por determinação do art. 15, inciso II, do mencionado diploma legal, também se aplica ao PIS. A Autoridade Fiscal entendeu que é indevido o creditamento dos valores pagos a título de aquisição dos filmes stretch e das películas polietileno, por estes, supostamente, não integrarem o produto e nem fazerem parte da sua elaboração;*
- a armazenagem do leite com filme stretch e película de polietileno é uma despesa intrínseca à atividade-fim da cooperativa, visto que sem estes equipamentos de armazenagem o leite estaria vulnerável à umidade e deterioração das caixas, entre outros riscos potenciais à*

segurança e condições técnicas do leite. Sem elas se tornaria impróprio para o consumo, com a cooperativa perdendo seu produto;

• é legítimo o creditamento de valores referentes a despesas de armazenagem despendidas com aquisições de filmes e películas, devendo ser afastada a glosa dos referidos créditos.

Despesas com aquisição de caixas plásticas para alimentos (armazenagem de mercadorias)

• as caixas plásticas para alimentos também são utilizadas para a armazenagem das mercadorias produzidas. São utilizadas na produção do leite tipo "C", para acondicionar 10 litros de leite em cada caixa. Esse leite requer uma série de cuidados especiais, principalmente por ser produzido e comercializado na forma conhecida como "saquinho".

Assim, para o armazenamento deste tipo de leite, as caixas plásticas para alimentos são imprescindíveis, pois, a embalagem é mais frágil podendo romper-se, senão for armazenado de forma correta;

• a cooperativa lançou créditos advindos de despesas de armazenagem. Mas se for entendido que este insumo (caixa plástica para alimentos) não se presta para a armazenagem do leite, tratando-se de despesas de movimentação, não se poderá duvidar que sua aquisição se refere a dispêndio realizado pela cooperativa, necessário para a manutenção da atividade produtiva. A aquisição de caixas plásticas para alimentos é uma despesa intrínseca à atividade-fim da cooperativa, sem as quais ficaria impossibilitada de comercializar e produzir, não obtendo qualquer tipo de renda. Assim, a glosa dos créditos deve ser afastada.

Rateio proporcional

• Autoridade Fiscal entendeu que a cooperativa, supostamente não teria observado os critérios estabelecidos na legislação correlata para fins de apropriação de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns, não considerando a totalidade da receita bruta auferida a cada mês;

• o Fisco parte de duas premissas equivocadas: a primeira que a cooperativa teria dado saída a produtos com alíquota positivas de PIS/COFINS, utilizando como exemplo bebidas lácteas fermentadas e iogurtes; a segunda, de que a cooperativa deveria ter feito o rateio proporcional das receitas consolidadas;

• quanto aos produtos cujas alíquotas supostamente seriam positivas, de acordo com o inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925 de 2004, ficaram reduzidas a zero as alíquotas de PIS/COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno entre outros, de bebidas lácteas fermentadas e iogurtes. A interpretação literal do referido artigo demonstra o equívoco na glosa dos créditos, visto que o PIS/COFINS incidem com alíquota zero sobre a venda de bebidas lácteas fermentadas e iogurte.

• quanto à alegação de que a cooperativa não observou critérios estabelecidos na legislação para fins de apropriação de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns, tendo utilizado apenas as receitas do estabelecimento produtor de bens sujeitos à alíquota zero, não considerando totalidade da receita bruta auferida a cada mês, cabem as seguintes considerações:

a) todos os produtos que deram origem aos pedidos de ressarcimento, além de possuírem alíquota zero foram todos produzidos na Piá Alimentos, que utiliza o método da apropriação direta dos créditos. Apesar da cooperativa apurar PIS/COFINS de forma centralizada, apresentando um único DACON, possui controle individualizado de cada estabelecimento. Possui, portanto, o controle exato das receitas, custos e despesas, de forma individualizada, de cada estabelecimento, conforme pode-se comprovar pelos DREs - Demonstrativo de Resultado do Exercício, um consolidado geral e outro específico da Piá Alimentos;

b) a cooperativa tem totais condições de identificar para quais dos produtos haverá destinação dos insumos adquiridos, através da apropriação direta dos insumos, custos e despesas;

c) os produtos são comercializados apenas no mercado interno, o que viabiliza o controle de onde são vendidos tais produtos.

• não procede o argumento do DD ao referir que a cooperativa está pedindo ressarcimento de créditos que não estão vinculados ao mercado interno não-tributado, visto que o presente pleito creditório vincula-se às vendas nacionais de leite, iogurtes e bebidas lácteas;

• a cooperativa requer que o DD seja reformado, a fim de que seja reconhecido o direito creditório pleiteado na sua integralidade, sob pena de ser maculada a não cumulatividade do PIS/COFINS.

Documentos anexados

• devido ao grande volume, a cooperativa anexou documentos por amostragem. Protesta pela possibilidade de juntar outros documentos que possam comprovar os créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso seja entendido necessário, seja determinada diligência fiscal, para o fim de comprovar os fatos expostos ou para contraditar alegações que eventualmente sejam feitas.

Correção monetária no pedido de ressarcimento

• a demora no reconhecimento do crédito implica que se proceda à devida correção pela SELIC, a fim de reparar a mora e o poder aquisitivo do crédito. A atualização monetária pela taxa SELIC deve incidir desde o protocolo de cada pedido administrativo de ressarcimento, momento adequado para figurar como termo a quo, até o seu efetivo ressarcimento, visto que se trata de índice misto de correção, nela embutidos juros de mora e correção monetária;

• a não aplicação da correção monetária dos créditos ressarcidos à cooperativa, implicaria na desnaturação da relação previamente ajustada entre as partes. Pagamento ou ressarcimento sem correção monetária equivale manter o desequilíbrio da prestação e provoca lesão intolerável para o credor, seja ele público ou privado;

• a cooperativa requer que seja determinado à Autoridade Fazendária de origem que seja analisado o seu pedido de ressarcimento e, em caso de deferimento, que os valores reconhecidos sejam devidamente

corrigidos pela taxa SELIC, desde a data dos seus protocolos, em conformidade com o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995, jurisprudência atual do CARF e Súmula nº 411 do STJ.

Pedidos

• a cooperativa requer:

1. *seja recebida sua Manifestação de Inconformidade, para o fim de que seja ordenada a reforma do DD, deferindo-se totalmente os créditos pleiteados, acrescidos da devida correção monetária pela taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido, até o efetivo ressarcimento/compensação, face à total comprovação da legitimidade dos mesmos.*
2. *a possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso se entenda necessário, seja determinada diligência fiscal, tudo para comprovar os fatos descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.*

A repartição preparadora atestou a tempestividade da peça de contestação (fl. 298).

5. A DRJ/PORTO ALEGRE ementou desta forma o Acórdão :

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de diligência posto na peça contestatória.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, insumos devem ser entendidos como os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.325 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11020.721386/2011-36

RATEIO PROPORCIONAL.

No método de rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CITAÇÕES/TRANSCRIÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da RFB expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada a decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia erga omnes, nem a posições doutrinárias acerca de determinadas matérias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. IMPOSSIBILIDADE

O crédito objeto de pedido de ressarcimento no regime da não-cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

6. Irresignada, a então impugnante apresentou recurso voluntário, onde, repisando os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade, em síntese, alega:

I – DA DECISÃO RECORRIDA

II – DA PRELIMINAR

II.1 – DA TEMPESTIVIDADE DO PRESENTE RECURSO

III – DO CONCEITO

III.1 – CONCEITO DE INSUMO

III.1.1. - DAS DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE FILME STRETCH E PELÍCULA DE POLIETILENO (DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIA)

III.1.2. - DAS DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE CAIXAS PLÁSTICAS PARA ALIMENTOS (DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIA)

III.2 – DO RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS

IV – DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E DA AMPLA DEFESA

IV.1 – DECISÕES ADMINISTRATIVAS – EFEITOS

IV.2 – ÔNUS DA PROVA

IV.3 – DETERMINAÇÃO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.325 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11020.721386/2011-36

IV.4 – JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS

V – DO DIREITO À CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC

VI – DO PEDIDO

- requer a recorrente seja ordenada de imediato a reforma do despacho decisório combatido, objetivando o deferimento total do crédito pleiteado, face à total comprovação da sua legitimidade, devidamente acrescidos da taxa SELIC, desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento.

- sucessivamente, requer a possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso se entenda necessário, seja determinada diligência fiscal, tudo para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.

7. Os autos foram então a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

8. O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, sendo tempestivo dele, portanto, tomo conhecimento.

13. Na origem, a controvérsia instalou-se na análise dos créditos da Contribuição ao PIS/PASEP não-cumulativa, referentes ao 1º trimestre de 2009.

14. Verifica-se, também, que grande parte da autuação se prende ao conceito de insumos, adotado pela Fiscalização e pelos Ilustres Julgadores da DRJ/PORTIO ALEGRE, de que :

- insumos devem integrar o produto ou fazer parte de sua elaboração (Relatório Fiscal, item 3.1 – glosa de créditos sobre aquisições de bens não inclusos no conceito de insumos – fls. 17 dos autos digitais)

- para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, insumos devem ser entendidos como os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços (Acórdão DRJ/POA - REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS,. APURAÇÃO DE CRÉDITOS – fls. 300 dos autos digitais).

15. Verifica-se, desta forma, que o conceito de insumos adotado pela Fiscalização e pelos Ilustres Julgadores é o voltado para o IPI, ou seja, que o insumo sofre desgaste em contato direto com a produção ou fabricação dos bens ou prestação de serviços, conceito este já ultrapassado, e que mereceu já revisão pela própria Secretaria da Receita Federal.

O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.

16. Tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não

Fl. 9 da Resolução n.º 3301-001.325 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11020.721386/2011-36

cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

17. Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

18. Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

19. Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

20. Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

21. Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

22. Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição

Fl. 10 da Resolução n.º 3301-001.325 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11020.721386/2011-36

dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

23. Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

24. Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

25. Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos os Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio : o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

26. Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.
- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.
- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

27. Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação á obtenção da respectiva receita.

28. Pondo um fim á controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.325 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11020.721386/2011-36

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 SEGUINTE 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. 30., 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.

29. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

30. Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas

Fl. 12 da Resolução n.º 3301-001.325 - 3ª Sejl/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11020.721386/2011-36

247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....
10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...) Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...) (...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com 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.

Por sua vez, a 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....
11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“**Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferirem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.** (...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como 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.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....
12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.” (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....
13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênha aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o

Fl. 14 da Resolução n.º 3301-001.325 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11020.721386/2011-36

assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....
19. Prosseguindo, **verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):**

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”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....
25. **Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.**

(grifos deste relator)

31. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

32. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

33. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço,

Fl. 15 da Resolução n.º 3301-001.325 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11020.721386/2011-36

dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

Conclusão

34. Por todo o exposto, deve ser convertido o julgamento do recurso em diligência para que a Unidade de Origem :

- a) diante da nova interpretação dada ao conceito de insumos, realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018.
- b) que se analise, diante desta nova interpretação, os documentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade e não apreciados pela DRJ/PORTO ALEGRE

35. Deve ser elaborado relatório da análise e da reapuração efetivadas.

36. Deve ser dada ciência á recorrente do relatório, concedendo-lhe prazo para manifestação.

37. Após, os autos devem retornar a este colegiado para julgamento.

É como voto

Assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator