MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	13502.000681/2005-10
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**3301-001.586 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de novembro de 2020
Assunto	CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Recorrente	POLIALDEN PETROQUIMICA S A
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 intime a Recorrente a apresentar os valores referentes aos créditos de PIS e COFINS. Em seguida a Unidade de Origem poderá se manifestar quanto aos documentos e valores apresentados, devolvendo ao final os autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Semiramis de Oliveira Duro, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto relatório do constante do Acórdão no. 15-25.390 - 4 8 Turma da DRJ/SDR (fl. 528 e seguintes):

> Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório n° 0061/2010 (fls. 355-356), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari (DRF/CCI), que aprovou o Parecer Sarac n° 0118/2010 (fls. 328-346), homologando parcialmente as compensações declaradas.
>
> O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, apurados no regime

não-cumulativo, relativos a receitas de exportação, referentes aos períodos de apuração de julho e agosto de 2004, utilizados para compensar débitos próprios.

A autoridade fiscal, após a análise do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais — Dacon, bem como dos documentos entregues pela contribuinte em resposta às intimações, reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da interessada., homologando a compensação até o limite do crédito.

Cientificada do despacho decisório em 29/06/2010 (fl. 370), a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade em 29/07/10 (fls. 386-430), sendo esses os pontos de sua irresignação, em síntese:

1. O presente processo deve ser reunido ao PAF n° 13502.000290/2005-03, para que ambos sejam julgados simultaneamente, visto que o crédito referente ao mês de julho de 2004 foi lá analisado, e parte desse crédito está sendo utilizada neste processo, para compensação; Assim, previne-se a possibilidade de sobrevirem duas decisões conflitantes acerca de uma mesma e específica questão discutida em autos diversos;

2. Quanto aos créditos informados nas linhas 06.02 — "Bens utilizados como insumos" e 06.03 — "Serviços utilizados como insumos" do DACON, é incorreta a interpretação dada pela autoridade fiscal às normas de regência da Cofins, pois a Receita Federal, ao editar a IN SRF n° 404, de 12 de março de 2004, definindo o conteúdo do vocábulo insumos, valeu-se exatamente do mesmo conceito legal estabelecido para fins de IPI, entendimento • que se revela frágil na medida em que dá tratamento idêntico a tributos de materialidades totalmente distintas;

3. A materialidade da Cofins consiste na aferição de receita, indo além da mera industrialização de mercadorias, donde se conclui ser totalmente inaplicável ao presente caso o conceito de insumo da legislação do IPI;

4. A Lei n° 10.833, de 2003, limitou o alcance da sistemática não-cumulativa ao definir que seria aplicável tão somente às pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro real, não se podendo admitir qualquer outra restrição senão em relação aos setores econômicos aos quais se aplica, razão pela qual não é juridicamente admissível qualquer interpretação do conceito de insumo que implique em cumulatividade da Cofins;

5. É inegável a ilegalidade que acomete a IN SRF n° 404, de 2004, ao recepcionar conceito restritivo de insuetos não veiculado pela própria Lei n° 10.833, de 2003, em nítida usurpação de competência;

6. Guardados os limites e condições, tudo quanto esteja abrangido pela "lista" de deduções permitidas deve ser abatido do valor a ser recolhido, e em relação ao termo insueto, é da legislação do imposto de renda que se extrai um conceito ao menos mais condizente com a materialidade da Cofins, qual seja, o conceito de custos, transcrevendo doutrina que corroboraria seus argumentos;

7. Desta forma, constituem-se em insumos todos os custos diretos e indiretos de produção que não encontrem óbices na Lei n° 10.833, de 2003, sendo que todos os bens e serviços cujos créditos foram glosados pela autoridade fiscal foram tributados pela Cofins em momento anterior, estão devidamente registrados em sua escrita contábil sob a rubrica de custos e se afiguram em efetivos encargos assumidos para a produção de mercadorias, mostrando-se essenciais à consecução do objetivo social da requerente;

8. Tendo em vista a grande quantidade de produtos glosados pela autoridade fiscal, a manifestante centra sua irresignação naqueles que possuem maior expressão monetária, requerendo a realização de diligência para que auditor fiscal estranho ao feito possa aferir que os demais produtos satisfazem aos requisitos para creditamento da Cofins não cumulativa;

9. No que tange aos serviços utilizados como insumos, é necessário que a estrutura física da unidade, bem como o estado de conservação das suas máquinas, equipamentos e acessórios, sejam submetidos a regulares e periódicos serviços de monitoramento, manutenção, higienização e eventuais reparos, sendo fundamental a contratação de

Documento nato-digital

diversas empresas para, de acordo com suas respectivas especialidades, manter a unidade, em sua integralidade, apta ao perfeito exercício da atividade econômica nela desenvolvida;

10. Os serviços prestados estão umbilicalmente relacionados com o processo produtivo, sendo contabilizados como efetivos custos de produção, pois eventual mal funcionamento de quaisquer dos aparatos que compõem a unidade, decorrente de ausência de manutenção, pode prejudicar todo o processo fabril, sendo desarrazoado compreender que os custos com manutenção e reparo não estejam diretamente ligados à produção;

11. A manifestante está elaborando laudo descritivo detalhando as funções que os serviços cujos créditos foram glosados exercem sobre o seu processo produtivo, visando demonstrar a imprescindibilidade dos mesmos na consecução do seu objeto social, o qual será anexado ao presente processo tão logo esteja concluído;

12. A interpretação sistemática da não cumulatividade aplicada à Cofins induz, inevitavelmente, à inteligência de que não é necessário o contato físico direto do insumo com o bem produzido, mas que, para que seja enquadrado como insumo, é necessário que exerça ação direta sobre o processo produtivo, ou seja, que tenha sido aplicado na linha de produção e que se mostre imprescindível à fabricação do produto final, tanto assim que a Receita Federal facultou o desconto de créditos decorrentes de combustíveis e da própria energia elétrica, apesar de não agirem diretamente sobre o bem em produção;

13. No Despacho Decisório ora guerreado também foram glosados créditos relativos às embalagens utilizadas para o transporte do produto elaborado, mas a distinção traçada pela autoridade fiscal entre "embalagens incorporadas ao produto" e "embalagem de transporte" não se sustenta, visto que a IN SRF n° 404, de 2004, e a Lei n° 10.833, de 2003, não classificam espécies distintas de embalagem para definir os créditos que podem gerar, o que, por conseqüência lógica, impossibilita tratamento diferenciado para fins de aproveitamento de crédito da Cofins;

14. A interessada discorda da exclusão das vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus —ZFM do total das receitas de exportação, para fins de determinação do percentual entre a receita de exportação e a receita bruta total, o que resultou em saldo da contribuição a pagar — em vez de crédito passível de compensação — não lançado de ofício em virtude do transcurso do prazo decadencial, 15. A interessada discorda também da exclusão das vendas à ZFM da base de cálculo da Cofins, tendo a autoridade fiscal alegado que somente seria possível tal exclusão a partir de 26/07/2004, com a edição da Medida Provisória n° 202, de 2004, convertida na Lei n° 10.996, de 2004, que reduziu a zero a alíquota da contribuição;

16. Porém, antes mesmo da Constituição Federal — CF de 1988, o artigo 4° do Decreto-lei n° 288, de 1967, equiparara as vendas efetuadas à ZFM à exportação, tendo o Supremo Tribunal Federal — STF reconhecido a condição de área de livre comércio da ZFM, estendendo-lhe todos os benefícios fiscais relativos às exportações, mesmo entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ;

17. Resta patente que as receitas decorrentes de vendas à ZFM gozam das mesmas prerrogativas fiscais concernentes às receitas de exportações e jamais poderiam ser descaracterizadas como típicas receitas de exportação, muito menos serem atingidas pela incidência da Cofins, em virtude da equiparação imposta pelo Decreto-lei n° 288, de 1967, que foi erguida ao patamar constitucional pelo art. 40 do Ato das Disposições Transitórias, e considerando-se que passaram a gozar, inclusive, de imunidade tributária prevista no art. 149, § 2% inciso I da CF, fruto da Emenda Constitucional n° 33, de 2001;

18. A Lei Complementar n° 70, de 1991, que instituiu a Cofins, previa no seu art. 7% inciso I, que as receitas decorrentes de vendas ou serviços para o exterior se encontravam isentas desta contribuição, mas, em nítida ofensa à disposição constitucional, o Decreto n° 1.030, de 1993, editado com o objetivo de regulamentar a

Documento nato-digital

referida lei complementar, vedou o alcance da mencionada isenção às receitas decorrentes de vendas à ZFM, tendo a equiparação fiscal sofrido novo ataque com a edição da Medida Provisória n° 1.858-6/99, que revogou expressamente o art. 7° da Lei Complementar n° 70, de 1991;

19. Nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n° 2.348-9, ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas, foi concedida liminar pelo STF suspendendo a eficácia da expressão "na Zona Franca de Manaus" contida no inciso I do § 2° do art. 14, da MP n° 2.037-24/00, medida provisória decorrente das sucessivas reedições da MP n° 1.858-6/99;

20. Diante do caráter vinculativo que norteia a liminar proferida em sede de ADIN, o próprio Poder Executivo excluiu a expressão "na Zona Franca de Manaus" no inciso I do § 2° do art. 14 das medidas provisórias reeditadas após a MP n° 2.037-24, e, de fato, o Poder Executivo, a partir da MP n° 2.037-25, deixou de realizar a vedação que existia em relação à isenção da Cofins sobre as receitas decorrentes de vendas à ZFM;

21. Com o advento da Emenda Constitucional n° 32, de 2001, a MP n° 2.158-35/01 passou a viger de forma indefinida até que medida provisória ulterior lhe revogasse expressamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional, mas nenhum outro veículo normativo revogou a referida MP, nem houve disposição contrária à previsão legal • contida no art. 14, § 2% inciso I, verificando-se, portanto, que não mais existiu vedação em relação à incidência da isenção sobre as receitas decorrentes de vendas à ZFM;

22. Diante disso, a MP n° 202/2004, convertida na Lei n° 10.996/2004, que, segundo a autoridade fiscal, foi o instrumento legal que possibilitou a exclusão das receitas provenientes de vendas à ZFM da base de cálculo da Cofins, na verdade apenas reiterou o que já havia sido imposto pela MP n° 2.037-25 e sucessivas reedições;

23. Ao final, a manifestante requer a homologação das compensações declaradas.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO.

CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades fisicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na • prestação do serviço da atividade.

INSUMOS. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.

MATERIAL DE EMBALAGEM.

Na sistemática não cumulativa de apuração da Cofins, o desconto de créditos apurados sobre a aquisição de insumos vinculados à produção de bens para venda não se estende aos materiais utilizados para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, uma vez que essa operação não integra o processo produtivo.

Documento nato-digital

ZONA FRANCA DE MANAUS. IMUNIDADE. ISENÇAO.

Não há imunidade ou isenção da Cofins para as receitas decorrentes de vendas a empresas situadas na Zona Franca de Manaus (ZFM), posto que só a partir da publicação da Medida Provisória n° 202, de 2004, convertida na Lei n° 10.996, de 2004, passou a existir norma prescrevendo alíquota zero dessa contribuição para vendas, realizadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, destinadas ao consumo ou à industrialização na referida Zona Franca.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi apresentado Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

Apesar do presente processo já contar com laudos, diligências, manifestações da Recorrente e juntadas de provas e documentos, verifica-se que ainda a contenda gira em torno da definição de insumos e que a decisão deve ser pautada segundo a recente definição estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça em Julgamento com efeito repetitivo.

Verifiquemos a evolução da jurisprudência:

O conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade para a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins é 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 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.

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 á venda.

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.

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

Documento nato-digital

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.

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.

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.

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 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.

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.

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

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

Documento nato-digital

existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

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.

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.

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 :

> 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 SEGUINTES DO CPC/2015).
>
> 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
>
> 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

Documento nato-digital

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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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 á nova realidade desenhada por tal decisão.

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 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.

Documento nato-digital

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 aufiram 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. 3°, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3°, 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:

Documento nato-digital

"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 vênia aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o 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".

Documento nato-digital

> 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.

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.

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 á 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

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

Considerando todo o exposto e também que parte importante dessa evolução jurisprudencial ocorreu após as diligências realizadas pela Unidade de Origem e as manifestações da Recorrente, proponho converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem intime a Recorrente a apresentar os valores referentes aos créditos de PIS e COFINS. Em seguida a Unidade de Origem poderá se manifestar quanto aos documentos e valores apresentados, devolvendo ao final os autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Documento nato-digital