



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 13502.900003/2012-88  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** 3301-001.257 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de agosto de 2019  
**Assunto** CRÉDITOS DE PIS E COFINS - NÃO-CUMULATIVIDADE  
**Recorrente** BRASKEM S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter 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) dê conhecimento à autoridade fiscal responsável do Parecer Técnico nº 20.46-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas, para utilização na análise dos insumos (fls. 1902 e seguintes); c) em respeito ao princípio da verdade material, analise as razões e os documentos apresentados como "razões complementares à manifestação de inconformidade".

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

**Relatório**

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no. 09-65180 - 2ª Turma da DRJ/JFA (fls 1654/1680):

Fl. 2 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

O interessado transmitiu o PER nº 37307.16958.160709.1.1.09-7606, no qual requer ressarcimento de crédito relativo a Cofins não-cumulativa – exportação referente ao 2º trimestre de 2009;

Posteriormente transmitiu as Dcomps nº 37706.06342.160709.1.3.09-1051, 35248.61398.210709.1.3.09-0438 e 11213.95554.120609.1.3.09-2528, visando compensar os débitos nelas declarados com o crédito acima;

A DRF-Camaçari/BA emitiu Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa as compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade na qual alega, em síntese:

a) DAS NULIDADES QUE ACOMETEM O DESPACHO DECISÓRIO b.1) DA NULIDADE DO VERGASTADO DESPACHO DECISÓRIO NO QUE TANGE À GLOSA DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS EM FACE DA SUPOSTA NÃO APRESENTAÇÃO DAS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS;

b.2) DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO NO QUE TANGE À GLOSA DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

d) DOS ERROS MATERIAIS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS PASSÍVEIS DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO;

e) DA GLOSA DECORRENTE DAS SUPOSTAS DIVERGÊNCIAS ENTRE OS VALORES DE AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS INDICADOS NOS DACONS E OS VALORES CONSTANTES DOS ARQUIVOS DIGITAIS;

f) AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

f.1) DA INCORRETA INTERPRETAÇÃO DADA AS NORMAS DE REGÊNCIAS DA COFINS;

f.2) DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO;

f.2.1) Água Bruta, Resinas Catiônica, Iônica e Permutadora de Íons, Cloro Líquido, Carvão Ativado e Kuriverter, Antiespumantes, Gás Nitrogênio e Nitrogênio Líquido, Propano, Solvente DMF, Gás Freon, Tego Antifoam, Inibidores De Corrosão, Sulfato de Alumínio. Soda Cáustica e Cal Hidratada, Kurita Oxa 101 e Kurita Oxm 201, Óleo Lubrificante Compressor, Hipoclorito de Sódio. Kuriroyal e Kurizet, Petroflo, Betzdearborn H218, GLP, Lauril Sulfato de Sódio e Sulfito Sódio, Tambor, Vaselina, Vaselina BYK, Carbonato de Sódio, TEAL, Hidrogênio, Óleo Mineral, Material de embalagem, Esferas de Cerâmica, Dianodic e Spectrus, Inibidor Red oil, Outros produtos;

g) DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO;

g.1) Serviço de Transporte dos Insumos, Serviços relativos aos materiais de embalagem, Serviços de Manutenção e Conservação Industrial, Pintura Industrial, Inspeção de Equipamentos e Manutenção Civil, Isolamento Térmico Refratário Antiácido, Limpeza Industrial, Manutenção de Equipamentos de Laboratório, Serviços de Caldeiraria, de Mecânica e de Elétrica, Gerenciamento de Empreendimentos e Paradas, Serviços de Tubulação, Serviços Variáveis, Serviços de tratamento de efluentes;

h) DOS INSUMOS COMO GASTOS GERAIS NECESSÁRIOS ÀS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA;

i) DA INTERPRETAÇÃO DA IN SRF Nº 404 CONFORME A LEI Nº 10.833/03;

j) DAS GLOSAS SOBRE AS AQUISIÇÕES DE ENERGIA TÉRMICA;

j.1) Vapor, Ar de instrumento, Carvão Ref 3700 e Óleo Combustível, Gás natural;

k) DA GLOSA SOBRE AS DESPESAS COM USO E TRANSMISSÃO DA REDE DE ENERGIA ELÉTRICA;

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

l) DA GLOSA INDEVIDA DAS DESPESAS COM FRETE;

m) requer ainda que seja realizada diligência fiscal em vista da controvérsia existente;

Foi requerido diligência fiscal por meio do Despacho nº 27, de 24 de maio de

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos de Cofins não-cumulativa nº 08073.22531.281107.1.1.11.4832 (fls. 01/04), transmitido pela internet em 28.11.2007, no valor de R\$ 334.969,18, apurado no 1o. trimestre de 2005, em virtude do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, que assegura a manutenção dos créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência do Cofins não-cumulativa, cumulado com compensações.

A DRF em Bauru - SP elaborou o Despacho Decisório de fls.89/91, no qual decidiu total improcedência do valor pleiteado, conforme Termo de Constatação Fiscal de folhas 79 a 86, que é parte integrante e indissociável do referido Despacho, não homologando as compensações.

No referido Termo de Constatação Fiscal, contém a informação da origem dos créditos pleiteados:

A empresa, originalmente, entregou o DACON, referente ao primeiro trimestre de 2005, em 05/08/2005, e retificou esse DACON, pela última vez, em 25/10/2007. No PERDCOMP, entregue em 2007, a empresa embasava o pedido com o art. 17 da Lei 11.033/2004.

Informa o Auditor-fiscal que a empresa é atacadista de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e higiene pessoal entre outros, e apura o imposto de renda pelo lucro real e, portanto, o PIS e a, COFINS pelo regime não cumulativo. Muitos dos produtos citados, de acordo com a lei 10.147/2000, modificada pela Lei 10.548/2002, estão sujeitos a INCIDÊNCIA MONOFÁSICA das contribuições ao PIS e a COFINS. São assim, tributados na indústria, não sofrendo incidência de ambas contribuições na revenda.

Transcreve as normas relativas à não cumulatividade da contribuição em apreço e verifica que:

Assim, a revenda de produtos farmacêutico, de perfumaria, de toucador e higiene pessoal, classificados nos códigos descritos acima da **TIPI**, não geram direito ao crédito sobre os valores de suas aquisições, calculados na forma do art. 3º da Lei 10.833/2003 desde a instituição da COFINS não cumulativa. Não se aplica, para esses produtos, o disposto no art. 17 da Lei 11.033/2004, utilizado pelo contribuinte para embasar o pedido de ressarcimento via PERDCOMP.

A fiscalização, reconhece que:

Sobre os demais produtos revendidos pelo contribuinte, não enquadrados na incidência monofásica, são tributados normalmente na saída, portanto, gerando créditos sobre tais aquisições.

Além disso, explica o Auditor-fiscal:

O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, tem como objetivo de aperfeiçoar a desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS relativamente as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência dessas contribuições, a medida que possibilita a manutenção de créditos, originalmente passíveis de utilização para desconto da contribuição devida, calculados sobre as aquisições de matérias-primas (custos), encargos e despesas que tenham antes sofrido tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela COFINS, que assim dispõe:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota O.(zero), ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Fl. 4 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

A empresa não industrializa produtos cuja venda seja efetuada com suspensão, isenção ou alíquota zero, para que gerem direito ao crédito sobre compra de insumos tributados o que daria amparo a utilização do art. 17 transcrito acima.

O artigo 17 da lei 11.033/2004, também não, se aplica aos produtos não monofásicos vendidos pela fiscalizada, que são tributados normalmente e cujos créditos estão previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que instituíram a não cumulatividade de ambas contribuições

E conclui que:

Desta forma, segundo a legislação vigente, o contribuinte somente poderia pedir ressarcimento de COFINS não Cumulativa referente as receitas decorrentes de exportação de seus produtos Sujeitos ao regime não cumulativo que não sejam monofásicos.

Da análise do Dacon apresentado pela empresa, constatou a autoridade fiscalizadora:

O valor do ressarcimento da COFINS Não Cumulativa do 1º Trimestre/2005, pleiteado no valor de R\$ 334.969,18, refere-se ao saldo de crédito do trimestre no Mercado Interno, calculados pela diferença entre a linha 10 (total de créditos apurado,no mês) e a linha 12 (créditos descontados no mês que é a COFINS apurada), conforme fl. 45, valores estes não, passíveis de Ressarcimento.

Assim, a empresa não apura, no DACION, crédito no mercado externo; pois informa nesse campo que não há receita de exportação. Por outro lado, quando informa, também no DACION, ao apurar, a contribuição a pagar, que existe Receita de Exportação ocorre a diminuição da base de cálculo da COFINS.

Toda a questão passa a ser,então, não o art. 17 da Lei 11.033/2004 alegada no PERDCOMP, mas o preenchimento do DACION, ora informando e ora não, a existência de Receita de Exportação já que os produtos não monofásicos só dão direito a ressarcimento se houver exportação.

Importante ressaltar que a empresa já foi autuada por não comprovar exportações tanto pelo ICMS como pela Receita Federal. A autuação da RFB está descrita nos Autos de Infração 15889.000130/2007-56 e 15889.000129//2007-21 e na Representação Fiscal para Fins Penais 15889.000131/2007-09.

A empresa foi, então; intimada e reintimada. a comprovar a venda a –comercial exportadora, uma vez que não há exportação direta.

Em resposta as intimações a advogada e procuradora ,da empresa respondeu sem comprovar a efetividade da transação com as comerciais exportadoras.

Também não foram apresentados os comprovantes financeiros dessas vendas.

Desta forma, não sendo comprovada a venda a comercial exportadora com documentos hábeis e idôneos e com o próprio DACION apresentado pela empresa não apurando crédito resultante de exportações, não há que se falar em ressarcimento.

O Auditor-fiscal conclui no seu Termo:

Assim, não há valores a serem ressarcidos uma vez que no período não houve exportação comprovada pela empresa, seja diretamente, seja via comercial exportadora de produtos não monofásicos sujeitos ao regime não cumulativo de apuração da COFINS. E não há que se falar no art. 17 da Lei 11.033/2004 pois este não se aplica a nenhum dos produtos vendidos pela fiscalizada.

Cientificada do Despacho Decisório e inconformada, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, de fls. 96/121, alegando, preliminarmente:

O presente despacho decisório foi exarado concomitantemente ao processo nº 0810300/01265-09, no qual a fiscalização pressupõe a prática de hipotéticas irregularidades em razão do contribuinte ter sofrido autuações anteriores, as quais não se confundem com os fatos narrados neste auto de infração.

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

Além disso, também afirma que:

De bom alvitre admoestar que os processos mencionados pela fiscalização, relativamente às exportações realizadas, estão ainda em trâmite no Conselho de Contribuintes (hoje CARF) - incidindo o teor da Súmula Vinculante nº 24 do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Partindo de suposições, a fiscalização, de forma simplista, glosou os créditos de PIS/COFINS legalmente realizados pelo contribuinte, alegando afronta aos artigos 1º, 3º e 5º, todos da Lei 10.833/03, bem como artigos 1º, 3º e 4º, estes da Lei 10.637/02 - os quais, ao reverso do que entende a fiscalização, amparam aludidos creditamentos.

No tocante à glosa de créditos, discordou da fiscalização que concluiu que “a empresa não industrializa produtos cuja venda seja efetuada com suspensão, isenção ou alíquota zero, para que gerem direito ao crédito sobre compra de insumos tributados, o que daria amparo à utilização do art. 17 [da Lei nº 11.034, de 2004]”, argumentando que esse dispositivo legal, em momento algum, menciona a palavra insumos “quando mantém os créditos vinculados às operações de venda”.

Acrescentou ainda que o procedimento por ela adotado está amparado pelo art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

Alegou que os Dacon do ano de 2005 “comprovam que os créditos adjudicados não são sujeitos a esse regime [tributação monofásica]”, e que não existe impedimento ao contribuinte que comercializa mercadorias sujeitas a esse regime “tomar créditos” expressamente autorizados no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Continua a sua defesa, alegando "MANIFESTA NULIDADE DO AUTO/DESPACHO DECISÓRIO", sob o entendimento esposado no item "11.1.1 – Ausência da precisa indicação do dispositivo legal supostamente violado":

Prefacialmente insignes julgadores, o processo administrativo tributário é norteado pelo princípio da legalidade objetiva, corolário do art. 5º, II, 37 e 150, I, todos da Constituição da República, de rígidos contornos e, caso não observados, ensejam sua absoluta nulidade.

Afirma que o Despacho Decisório não contemplou "a descrição do fato e nem tampouco a disposição legal infringida e a penalidade aplicável", transcrevendo a seguir os dispositivos relativos às Contribuições para o PIS e para a Cofins.

Alega "cerceamento ao direito de defesa":

O generalismo no arrolamento das disposições legais supostamente violadas, consoante se verifica no despacho ora fustigado, implica em odioso cerceamento de defesa, malferindo desde o art. 5º, II e art. 37, todos da Carta Magna, normatizado através do art. 59, II, do multicitado Decreto 70.235/72, in verbis:

Neste sentido cita jurisprudência e doutrina que entende aplicável à situação fática.

Inicia tópico na peça recursal sob o título "11.1.2 — Deficiência da fundamentação fática inserta no despacho/auto para com os documentos fiscais (DACON's e notas) que representam os creditamentos realizados pelo contribuinte."

Neste tópico, refutou a menção feita pela fiscalização a outros dois procedimentos fiscais que tiveram como ato administrativo os autos de infração, processos de nºs 15889.000130/2007-56 e 15889.000129/2007-21, e que estão em trâmite no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Suscitou a Súmula 24 do STF, segundo a qual “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Acusou a fiscalização de mentir, ao afirmar não ter havido recurso em relação às autuações dos processos mencionados anteriormente, e embaraçar o direito de defesa ao discorrer longamente sobre situações pretéritas.

Reafirmou que os valores discutidos neste processo originam-se única e exclusivamente de creditamentos autorizados pelas Leis 10.637 e 10.833, nos moldes dos Dacon

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

entregues ao Fisco, cuja origem foi comprovada pela documentação requerida pela fiscalização (intimação fiscal nº 007/2010).

Sobre as despesas com frete e armazenagem, a fiscalização requereu somente notas fiscais superiores a R\$ 10.000,00, mas glosou créditos inferiores a tal patamar, por não verificar sua origem.

Insurgiu-se contra o refazimento dos Dacon com base em “amostragem retirada do livro-razão!”, reafirmando que a documentação que ampara os créditos apurados estariam em poder do Fisco.

Acrescentou que a falta de anexação de cópia dos processos mencionados pela fiscalização, referente a autuações anteriores, afrontou o já referido art. 10 do Decreto nº 70.235, em seu inciso III, tornando nulo o presente lançamento.

Quanto à glosa de créditos, especificamente, alegou:

a) paradoxalmente, a fiscalização afirma que a contribuinte é atacadista de produtos sujeitos ao regime monofásico, e assim não teria direito a crédito algum, mas na reconstituição do Dacon, ela não só reconhece créditos a descontar como apura saldo credor da contribuição;

b) o inciso IV do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 prevê a possibilidade da pessoa jurídica apurar créditos referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa; portanto a glosa não foi amparada em nenhum dispositivo legal;

c) a glosa descrita relativa à máquinas e equipamentos, quando confrontada com o inciso IX do referido art. 3º, carece de legalidade;

d) a vedação suscitada pelo fisco, relativamente ao inciso VI, não condiz com a nova redação do dispositivo conferida pela Lei nº 11.196, de 2005;

e) o fato da empresa “Pedra Azul”, que alugou imóvel para a contribuinte, pertencer aos seus sócios não é impeditivo do creditamento, bem como a permanência do locatário no imóvel, após o prazo contratual, presume a prorrogação do mesmo por prazo indeterminado, nos termos da Lei nº 8.245, de 1991;

f) os comprovantes dos aluguéis foram apresentados à fiscalização, sendo a respectiva glosa baseada em conjecturas.

Reiterou não ter havido creditamento referente a produtos sujeitos à tributação monofásica, tendo sido feita a devida exclusão de tais receitas nos Dacon de 2006. O creditamento ocorreu nos estritos termos das Leis 10.637 e 10.833.

Discorreu sobre o art. 17 da Lei nº 11.033, argumentando que a “suposta ausência de exportação, **ocorrendo a venda de quaisquer produtos com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) OU não incidência**” das contribuições “**não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações**” (grifos no original). Citou instrução de preenchimento do Dacon, da própria Receita Federal.

Voltou a falar da “autuação anterior”, para reafirmar inexistir “decisão definitiva sobre as exportações realizadas, bem assim provas de sua hipotética inocorrência”.

Acrescentou não possuir qualquer ingerência nas empresas comerciais exportadoras relacionadas pelo fisco à “folha 9 de 15” do auto, não podendo ser responsabilizada por qualquer irregularidade a elas atribuídas. Mencionou acórdão do antigo Conselho de Contribuintes.

Discorreu sobre o princípio da vedação ao confisco e o conceito de justiça tributária.

Finalizou requerendo:

111.1 - Preliminarmente, seja declarada a absoluta **NULIDADE** do despacho decisório, calcado no auto de infração em tela, pelo diáfano malferimento aos incisos III e IV, do art. 10, do Decreto 70.235/72;

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

111.2 - Em respeito, somente, ao princípio da eventualidade, superada a preliminar supra, seja **reconhecido os créditos de COFINS, mantendo os DACONS do ano-calendário de 2006**, julgando totalmente IMPROCEDENTE o auto de infração, REFORMANDO o despacho em voga, como medida de melhor JUSTIÇA TRIBUTÁRIA!

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou parcialmente procedente, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2009  
ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009 PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM USO DE REDE DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA Nos termos da Solução de Consulta nº 274 – SRRF08/Disit, de 19/11/2012, as despesas com uso de rede de transmissão de energia elétrica não fazem jus ao crédito das contribuições.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Foi apresentado Recurso Voluntário (fls. 1698/1845), no qual a Recorrente repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Liziane Angelotti Meira

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

Na origem, a controvérsia originou-se da análise dos créditos da Contribuição ao PIS/PASEP não-cumulativa - exportação, referentes ao 2º trimestre de 2009.

Verifica-se que grande parte da contenda gira em torno da definição de insumos.

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

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

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13502.900003/2012-88

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 à 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 de serem 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 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

Fl. 9 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

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 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.

Fl. 10 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 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.

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.

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.

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)

.....

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

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 aceção 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 auferam 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

Fl. 12 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

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 vênias 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)

.....

Fl. 13 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

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.

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 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

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.

Fl. 14 da Resolução n.º 3301-001.257 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900003/2012-88

### **Conclusão**

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) dê conhecimento á autoridade fiscal responsável do Parecer Técnico nº 20.46-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas, para utilização na análise dos insumos (fls. 1902 e seguintes);

c) em respeito ao princípio da verdade material, analise as razões e os documentos apresentados como “razões complementares á manifestação de inconformidade”

Deve ser elaborado relatório da análise e da reapuração efetivadas.

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

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

É como voto

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira