



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15253.000345/2008-24
Recurso Voluntário
Resolução nº **3301-001.383 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Assunto CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP - CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE
Recorrente FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A FOSFERTIL
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem apure os créditos considerando as determinações do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

(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

Adoto o relatório componente do Acórdão nº 09-29.413, exarado pela 1ª Turma da DRJ/FORTALEZA, aqui combatido :

Trata-se o presente de Declaração de Compensação - DCOMP do débito de IRRF, código 5706, período de apuração 08/2005, com crédito da Contribuição para o PIS/Pasep — regime não cumulativo, relativo ao 3º trimestre de 2004. O valor utilizado do crédito nesta DCOMP é de R\$637.021,78.

Inicialmente, a interessada apresentou Declaração de Compensação - DCOMP do débito de IRRF, código 5706, período de apuração 08/2005, no valor total de R\$1.848.566,70, com crédito do PIS/Pasep — regime não cumulativo, relativo aos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, todos de 2004, nos valores de R\$284.469,61, R\$352.552,17, R\$358.234,22, R\$353.857,36 e R\$379.427,15, respectivamente, e janeiro de 2005,

no valor de R\$120.026,19 (fls. 2 a 8), que deu origem ao processo n.º 10650.001047/2005-11.

Em razão da determinação contida no art.21, §9º, da IN SRF n.º 600, de 2005: "*o crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre calendário*", a autoridade preparadora providenciou a abertura do presente processo de representação para análise do direito creditório referente ao 3º trimestre de 2004.

Da verificação da legitimidade do crédito do PIS/Pasep do 3º trimestre de 2004 resultou o Relatório Parcial de Diligência Fiscal (fls. 105 a 120), do qual se extrai:

- exclusão indevida, no valor de R\$123.980,73 a título de "Receitas sujeitas A Aliquota Zero" da base de cálculo das contribuições;

- glosa de bens utilizados como insumos: a) documentos fiscais em nome de terceiros, b) gastos de natureza permanente tais como aquisição de partes e peças para o ativo imobilizado (item ativado, itens em estoque, itens utilizados em 2004 com nenhuma, uma ou duas aquisições até 31/12/2007, itens não justificados) e materiais para construção; c) gastos isentos; d) pagamento de aluguel de imóvel à pessoa física; e) outros gastos não previstos na legislação; f) aquisição de insumos sujeitos aliquota zero; g) gastos com arrendamento mercantil em nome de terceiros; h) documentos não apresentados;

- glosa de serviços utilizados como insumos: a) documentos não apresentados, b) gastos de natureza permanente como construção de rede elétrica, montagem de tubulações das linhas, locação de equipamentos para soldagem de tubulação, montagem de sistema de exaustão, construção de poço artesiano, soldagem de tubulação em canteiro de obras e substituição de cabos elétricos; c) outros gastos não previstos na legislação;

- glosa de despesas não comprovadas com energia elétrica;

- glosa de despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos por falta de apresentação de documentação fiscal, glosa de gasto com manutenção do sistema "O ARQUIVISTA", por falta de previsão legal;

- glosa de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda que não constam nos relatórios em meio magnético, para as quais não foram apresentados documentos fiscais comprobatórios, e aquelas que já haviam sido lançadas em meses anteriores;

- glosa de despesas de contraprestação de arrendamento mercantil;

A DRF-Uberaba/MG emitiu o Despacho Decisório, de fls. 123 a 131, no qual reconheceu o direito creditório no valor de R\$479.671,48, e determinou os seguintes procedimentos:

a) homologação da Declaração de Compensação objeto do Processo administrativo 10650.001047/2005-11, correspondente ao abatimento de R\$479.671,48 (Quatrocentos e sessenta e nove mil, seiscentos e

setenta e um reais e quarenta e oito centavos), relativo aos créditos da Contribuição para O PIS, modalidade não-cumulativa apurados no 3º trimestre/2004, do valor devido a título de IRRF (código: 5706), período de apuração: 13/08/2005, no valor de R\$ 1.848.566,70.

b) Cobrança do valor de R\$157.350,30 (Cento e cinquenta e sete mil, trezentos e cinquenta e trinta centavos), relativo a parte do débito de IRRF (código: 5706), período de apuração:13/08/2005, indevidamente compensado com crédito da Contribuição para o PIS, não reconhecido pela ação fiscal.

A empresa apresentou manifestação de inconformidade (fls. 140 a 178), na qual, após as alegações expostas, assim requer:

Por todo o acima exposto, a (sic) requer-se a reforma do despacho decisório, com o cancelamento da cobrança vinculada, para que seja deferido o ressarcimento dos créditos de PIS decorrentes:

(i) da aquisição de serviços, partes e peças de manutenção de máquinas e equipamentos adquiridos;

(ii) da aquisição serviços utilizados como insumos;

(iii) da integralidade dos gastos decorrentes do contrato de arrendamento mercantil firmado com a IBM Leasing;

(iv) da integralidade dos créditos sobre a aquisição de insumos adquiridos e vinculadas a saídas com alíquota zero do PIS e da COFINS;

(v) dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado decorrentes da aquisição de partes e peças componentes de instalações industriais.

Por oportuno, a Requerente postula que, caso seja considerado necessário por este órgão julgador, seja determinada a realização de diligência fiscal visando a comprovação das alegações expostas na presente Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

2. Assim restou ementado o Acórdão :

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

SERVIÇOS E BENS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.

Somente os bens e os serviços aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda são considerados insumos e dão direito ao crédito.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, somente em relação as máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda.

Com relação as máquinas, equipamentos e outros bens adquiridos no País até 30 de abril de 2004, incorporados ao ativo imobilizado,

e utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o contribuinte pode descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação somente até 31/07/2004.

MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. ISENÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.
Somente a partir de 09 de agosto de 2004, com o advento da Medida Provisória n.º 206, de 6 de agosto de 2004, convertida na Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, ficou estabelecido que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 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.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

É de se indeferir pedido de diligência genérico, que não especifica a sua necessidade nem a matéria controversa a ser analisada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

3. Inconformada, a ora recorrente apresenta recurso voluntário, onde alega, reforçando argumentos apresentados em impugnação e trazendo outros:

- TEMPESTIVIDADE
- FATOS
- RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA
- *DIREITO DE CRÉDITO SOBRE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO*
- *NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA*
- *documentos fiscais em nome de terceiros*
- *partes e peças de manutenção*
- *item ativado*
- *itens em estoque*
- *itens utilizados sem outras aquisições ou com aquisições após considerável lapso temporal*
- *itens não justificados*
- *itens empregados em ativos que sofreram alteração no valor contábil*
- *materiais para construção*
- *outros gastos não previstos na legislação*
- *gastos com arrendamento mercantil em nome de terceiros*
- *DIREITO DE CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO*
- *aquisições de serviços de natureza permanente ou não previstos na legislação*
- *BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS A DESCONTAR RELATIVOS A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO*
- *DIREITO DE CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DE INSUMOS VINCULADOS A SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS REALIZADAS ANTES DE 09/08/2004*
- *PEDIDO*
- For todo o acima exposto, a Recorrente requer seja declarada a nulidade do acórdão recorrido para que outro seja proferido com a análise de todos os argumentos de fato e de direito expostos na peça de defesa, inclusive para a realização de diligência fiscal naquelas hipóteses em que se

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.383 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15253.000345/2008-24

entendeu pela insuficiência dos documentos apresentados; sob pena de ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, da legalidade e da verdade material.

Ultrapassada tal preliminar, que seja reconhecido o direito ao creditamento da contribuição ao PIS decorrente:

- (i) da aquisição de serviços, partes e peças de Manutenção de máquinas e equipamentos adquiridos;
- (ii) da aquisição de serviços utilizados como insumos;
- (iii) da integralidade dos gastos decorrentes do contrato, de arrendamento mercantil firmado, com a IBM Leasing;
- (iv) da integralidade dos créditos sobre a aquisição de insumos adquiridos e vinculadas a saídas com alíquota zero do PIS e da COFINS;
- (v) das encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado - decorrentes da aquisição de partes e peças componentes de instalações industriais.

4. Os autos foram então a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

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

6. Na origem, a controvérsia originou-se da análise dos créditos de Contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa.

7. Verifica-se, também, que o cerne da questão é a conceituação de insumos, nos termos das Lei n.º 10.237/2002, que instituiu o regime de não-cumulatividade para a Contribuição para o PIS/PASEP

8. Tanto a diligente autoridade fiscal e os ilustres julgadores da DRJ/JUIZ DE FORA adotaram o conceito de insumo mais restrito, de acordo com a legislação do IPI, definidos nas Instruções Normativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal de n.ºs 247/2002 e 404/2004.

9. Destacamos alguns trechos do voto condutor do Acórdão combatido pela recorrente :

Em cumprimento ao disposto no artigo 92 da Lei 10.833/2003 (mesmo teor do artigo 66 da lei 10.637/2002), que prevê que "a Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei", editou a IN SRÉ n.º 247/2002, que em seu artigo 66 define o que se entende por insumos para apuração de créditos do PIS/Pasep. Registre-se que tal conceito foi firmado de forma idêntica, no artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, no tocante a Cofins.

10. Assim, diante da nova interpretação dada aos insumos para o cálculo de créditos das contribuições (PIS/PASEP e COFINS), é imperativo que este relator teça alguns comentários para, ao final, justificar sua proposta de diligência.

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

11. 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 n.º 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.

12. Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 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.

13. 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.

14. 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 n.º 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 n.º 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.

15. 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.

16. 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 n.º 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

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.383 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15253.000345/2008-24

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.

17. 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.

18. 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.

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

20. 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.

21. 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.

22. 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

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.383 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15253.000345/2008-24

adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação á obtenção da respectiva receita.

23. 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 n.º 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 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. 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.

24.. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei n.º 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 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.

25. 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.

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 auferem 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 obste 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 obste 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

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.383 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15253.000345/2008-24

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 vênua 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”.

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)

26. 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.*

Fl. 12 da Resolução n.º 3301-001.383 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15253.000345/2008-24

27. 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

28. 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

29. Por todo o exposto, em que pesem as dificuldades encontradas pela Fiscalização para analisar os insumos pretendidos pela recorrente, diante de seus relatos nos relatórios de diligência efetivados, há que se considerar a nova realidade na conceituação de insumos relatada.

30. 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.

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

32. Deve ser dada ciência à empresa do relatório, concedendo-lhe prazo para manifestação.

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

É como voto

Assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator