



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16366.000036/2010-64
Recurso Voluntário
Resolução nº **3301-001.202 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de setembro de 2019
Assunto PIS/COFINS - CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE
Recorrente CONFEPAR AGRO-INDUSTRIAL COOPERATIVA CENTRAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

assinado digitalmente

Winderley Moraes Pereira – Presidente e Relator

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

Relatório

Tratam estes autos de análise de Pedido Eletrônico de Ressarcimento – PER , de créditos de contribuição não cumulativa, transmitida eletronicamente pelo Sistema PER/DCOMP, disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal na Internet, que não restou integralmente deferido pela DRF de origem.

A requerente, não se conformando com o resultado, apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pela DRJ competente, nos termos do Acórdão nº 14-069.789.

Irresignado, a contribuinte apresentou recurso voluntário, dirigido a este CARF, onde, repisando os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade, em síntese, alega:

DA SUSPENSÃO

- Demonstrar-se-á neste texto que o contribuinte possui direito ao cumprimento dos ditames constitucionais da não-cumulatividade, especialmente sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes do sistema de suspensão.

DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

Fl. 2 da Resolução n.º 3301-001.202 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16366.000036/2010-64

- descreve legislação, jurisprudência e doutrina que tratam do sistema da não-cumulatividade para a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS

DO REGIME DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS/COFINS NO CASO DE VENDAS COM SUSPENSÃO

- as vendas efetuadas com suspensão, isenção ou alíquota zero ou não incidência do PIS/COFINS não impediam a manutenção pelo vendedor dos créditos vinculados a estas operações.

DA QUESTÃO TEMPORAL

- Assim, não se pode delimitar o prazo de vigência de uma lei benéfica ao contribuinte com base neste dispositivo. A lei 10.925/2004 entrou em vigor, conforme seu artigo 18, na data de sua publicação, ou seja, 26/07/2004. Percebe-se que, pela leitura do parágrafo referido, os "termos" e "condições" serão estabelecidos pela Secretaria da receita Federal. Em momento algum se diz que cabe a esta determinar a data de vigência da lei.

IGUALDADE TRIBUTÁRIA

- IN da SRF não tem força de Lei. Não pode portanto, limitar o aproveitamento de crédito dos contribuintes

DO CRÉDITO PRESUMIDO

- Foi desconsiderado pelo senhor Auditor Fiscal a necessidade imperiosa de refazer o cálculo do crédito presumido, uma vez que foi a base de cálculo elevada, deve-se aumentar a o valor do crédito presumido, no caso do indeferimento da concessão dos créditos vinculados às operações com suspensão.

DO RATEIO DOS CRÉDITOS

- Neste ponto, também a ser analisado no caso de indeferimento da concessão dos créditos vinculados à suspensão, deve haver a correta distribuição dos créditos.

Se reformada a decisão, este pedido perde seu objeto, mas uma vez não ocorrendo o deferimento do requerido previamente apresentado neste recurso, esta distribuição deve ser corretamente observada, pois não há falar diretamente em proporcionalidade, como considerado.

DA AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS

- defende que a interpretação restritiva do conceito de insumos deve ser ampliada, para se coadunar com a vontade da legislação.

É o relatório

Voto

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido na Resolução n.º **3301-001.188**, de 23 de julho de 2019, proferido no julgamento do processo 16366.000020/2010-51, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.202 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16366.000036/2010-64

Transcrevem-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Resolução n.º **3301-001.188**):

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

9.Na origem, a controvérsia originou-se da análise dos créditos pleiteados de PIS/PASEP não-cumulativo, vinculados à receita de exportação (art. 3º e 5º da Lei n.º 10.637/2002).

10.A fiscalização procedeu à auditoria das rubricas das receitas e despesas, em especial os bens para revenda, bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos. Para tanto, informou a fiscalização que a empresa apresentou toda a documentação solicitada.

11.Ademais, foram ainda solicitados ao longo da fiscalização: as notas fiscais de compras de insumos, prestação de serviços utilizados como insumos; o descritivo do processo produtivo da empresa e principais insumos utilizados na atividade da recorrente, inclusive industrialização.

12.Como se vê, um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa da contribuição ao PIS./PASEP.

13.A Recorrente pleiteia todos créditos por entendê-los como essenciais para sua atividade.

14.Entretanto, o conceito de insumo que norteou a análise fiscal na origem foi o restrito, veiculado pelas Instruções Normativas da RFB n.º 247/2002 e 404/2004, segundo as quais 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, como aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

15.O mesmo critério foi utilizado no julgamento da decisão de piso.

16.Por outro lado, para a Recorrente, o conceito de insumo é mais amplo do que o adotado pela Fiscalização.

17.Esta 1ª Turma Ordinária de Julgamento adota a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser necessário e essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

18.Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

19.Portanto, a contenda no presente caso gira em torno da possibilidade de serem considerados como insumos os dispêndios incorridos no processo produtivo da recorrente, em sendo considerados insumos, se estes podem originar créditos a serem utilizados como determina a legislação da Contribuição ao PIS/PASEP, na sistemática da não cumulatividade.

DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA RECORRENTE

20. De acordo com o Estatuto Social da recorrente, às fls. 159/208 dos autos digitais, suas atividades são :

Art. 2º - A CONFEPAR tem como objetivo atuar no ramo industrial e comercial de alimentos em complemento às atividades desenvolvidas por suas filiadas, proporcionando seu desenvolvimento sócio-econômico e por consequência de seus cooperados.

Art. 3º - No cumprimento de seus objetivos a CONFEPAR, que não tem finalidade lucrativa própria, terá como política gerar a prática de ajuda mútua, voltada ao desenvolvimento agro-industrial e prestação de serviços, bem como buscar a agregação de valores ao produto repassado pelas suas filiadas, desenvolvendo para tanto as seguintes estratégias:

a) receber, industrializar e comercializar a matéria prima enviada pelas filiadas transformando-a em produtos alimentícios agro-industrializados, na qualidade exigida pelo mercado nos volumes programados e negociados;

b) estabelecer parcerias, ou associar-se com empresas cooperativas ou não, adquirindo ou prestando serviços compatíveis com as suas atividades ou instalações industriais, mediante aprovação de Assembléia Geral, respeitando a legislação vigente;

c) atuar na exportação ou importação de produtos que tenham direta ou indiretamente relação com suas atividades, no interesse das filiadas;

d) manter, dentro de suas condições financeiras, centros de pesquisas, laboratórios, usinas piloto, buscando dessa forma o lançamento de produtos e o constante aprimoramento da qualidade e dos processos industriais, podendo para a consecução destes objetivos, contratar serviços ou estabelecer parcerias com outras empresas cooperativas ou não;

e) representar suas filiadas nas negociações por recursos perante entidades públicas ou privadas e em ações de caráter coletivo na defesa de seus interesses e de seus associados, mediante apresentação de mandato específico;

f) prestar serviços de transformação e beneficiamento da produção das cooperativas filiadas, e vendas específicas que venham a ser determinadas e disciplinadas pelo Conselho de Administração, nos mercados nacionais e internacionais;

g) fomentar a atividade de produção leiteira, mediante o aprimoramento do plantel, através da aquisição de matrizes e seu repasse aos produtores vinculados às suas filiadas, desde que os referidos produtores atendam a todas as exigências e condições impostas pela área técnica.

Parágrafo Único: Para melhor realização dos objetivos a CONFEPAR poderá adquirir produtos, desde que não seja na mesma área de atuação de suas Filiadas, ressalvados os casos autorizados pelas filiadas envolvidas, ou prestar serviços a terceiros para suprir capacidade ociosa ou cumprimento de contratos.

21. O Termo de Informação Fiscal, às fls. 9/37 dos autos digitais também descrevem as atividades da recorrente :

12. Em seu estatuto social de fls. 48, informa ser “Sociedade Cooperativa de Produção”, que “receber, industrializar e comercializar a matéria-prima enviada pelas filiadas transformando-a em produtos alimentícios agro-industrializados”.

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.202 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16366.000036/2010-64

13. As cooperativas associadas à requerente, durante o período em análise, encontram-se registradas nas Fichas de Matrículas de Associadas, juntadas às fls. 52.

14. A interessada tem por atividade econômica a fabricação de laticínios (Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE n.º 1052-0-00), conforme informação constante de sistema CNPJ (fls. 53).

15. A descrição do processo produtivo encontra-se na mesma declaração, onde são informados também os produtos fabricados e comercializados pela empresa (fls. 50):

Leite cru refrigerado padronizado (NCM n.º 0401.20.90);

Leite Pasteurizado (NCM n.º 0401.20.90);

Queijo Muçarela e Prato (NCM n.º 0406.10.10 e 0406.90.20);

Leite em pó (NCM n.º 0402.21.10 ou 0402.21.20);

Soro de leite em pó (NCM n.º 0404.10.00);

Leitelho em pó (NCM n.º 0403.90.00);

Bebida Láctea (NCM n.º 0404.90.00);

Leite UHT (NCM n.º 0401.10.10 ou 0401.20.10);

Creme de leite (NCM n.º 0401.30.29);

Manteiga (NCM n.º 0405.10.00) e

Leite concentrado (NCM n.º 0402.91.00).

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

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

26. Consideraram-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.

27. 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 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.

28. 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.

29. 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.

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

31. Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos do Inciso II do artigo 3º da lei n.º 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.

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.202 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16366.000036/2010-64

32. 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.

33. 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 à obtenção da respectiva receita.

34. Pondo um fim à 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 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

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.202 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
 Processo n.º 16366.000036/2010-64

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.

35. 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 à nova realidade desenhada por tal decisão.

36. 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 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 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 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. 11 da Resolução n.º 3301-001.202 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16366.000036/2010-64

.....
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)

37.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.

38.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

Fl. 12 da Resolução n.º 3301-001.202 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16366.000036/2010-64

39. 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.

Conclusão

40. Por todo o exposto, e diante da nova interpretação dada ao conceito de insumos, deve ser convertido o julgamento do recurso em diligência para que a Unidade de Origem realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018.

41. Deve ser dada ciência à recorrente da reapuração efetivada, concedendo-lhe prazo para manifestação.

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

Importante frisar que **as situações fática e jurídica presentes** no processo paradigma encontram correspondência nos autos ora em análise. Desta forma, os elementos que justificaram a conversão do julgamento em diligência no caso do paradigma também a justificam no presente caso.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018.

Deve ser dada ciência à recorrente da reapuração efetivada, concedendo-lhe prazo para manifestação.

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

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira