



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10930.904292/2012-56

**Recurso nº** Voluntário

**Resolução nº** 3301-001.155 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária

**Data** 17 de junho de 2019

**Assunto** CRÉDITOS DE PÍ/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE

**Recorrente** CONFEPAR AGRO-INDUSTRIAL COOPERATIVA CENTRAL

**Recorrida** 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 realize uma reapuração das contribuições nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018

*assinado digitalmente*

Winderley Morais Pereira – Presidente

*assinado digitalmente*

Ari Vendramini - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais 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 (Relator)

### **Relatório**

1. Tratam estes autos de análise de Pedido Eletrônico de Ressarcimento – PER ,de créditos de Contribuição ao PIS/PASEP NÃO CUMULATIVA – EXPORTAÇÃO, referente ao 4º trimestre de 2011, no valor de R\$ 3.429,52, transmitida eletronicamente pelo Sistema PER/DCOMP, disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal na Internet.

2. Os presentes autos foram formalizados para tratar manualmente o PER de nº 03296.09427.040912.1.5.08-5617, tendo sido emitido o Termo de Informação Fiscal de fls.

09/78, que fundamentou o Despacho Decisório Eletrônico nº de Rastreamento 052513439, de fls. 07/37, exarado pela DRF/LONDRINA, deferindo parcialmente o pedido, sendo deferido o valor de R\$ 1.647,51.

3. A requerente, não se conformando com o resultado, apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 39/62).

4. Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do Acórdão DRJ/ribeirão preto.

*Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito relativo à não cumulatividade do PIS (exportação) do 4º trimestre de 2011, no importe de R\$ 3.429,52, formalizado por meio do PER/DCOMP nº 03296.09427.040912.1.5.08-5617.*

*Analisada a pretensão, foi proferido o Despacho Decisório de fl. 7, no qual a autoridade competente reconheceu parcialmente o direito creditório, deferindo o ressarcimento no montante de R\$ 1.647,51. Os fundamentos da decisão encontram-se no Termo de Informação Fiscal de fls. 09/32.*

*No referido termo, após breve introdução, a fiscalização apresenta os fundamentos legais dos créditos pleiteados, discorrendo brevemente sobre os mesmos e transcrevendo trechos das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, e nº 11.116, de 18 de maio de 2005, bem como da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008. Observa então que “os créditos presumidos de PIS e Cofins estão fundamentados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004”, e que para tais créditos foi “estabelecido na Lei nº 11.051/04, um limite máximo no caso das cooperativas”, e transcreve os dispositivos mencionados, bem como o art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 660, de 17 de julho de 2006.*

*Registra que os PER/DCOMP retificadores estão em conformidade com a legislação em vigor. Informa que “os documentos utilizados para executar a análise do crédito e instruir este termo foram anexados ao processo eletrônico 10930.720885/2013-42, e os anexos aqui referenciados dirão respeito a ele a não ser que seja disposto o contrário”.*

*Informa também sobre as intimações feitas à contribuinte e suas respostas, e indica as páginas em que se encontram “os Memoriais nos quais se baseou para o preenchimento dos DACON e a descrição do processo industrial da interessada”.*

*Sob o título “III. Fundamentação”, que divide em vários tópicos, esclarece: Uma vez apresentados os documentos/arquivos solicitados, procedemos à análise dos mesmos, visando à verificação do direito creditório pleiteado, tendo sido constatado o que segue.*

*A seguir, em tópico intitulado “DA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS AO MERCADO EXTERNO”, transcreve o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e parcialmente, o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*Inicia então um tópico intitulado “DAS COOPERATIVAS ASSOCIADAS E DOS PRODUTOS FABRICADOS”, no qual esclarece que: • segundo o estatuto social da interessada, esta é uma “Sociedade Cooperativa de Produção” que tem por objeto “receber, industrializar e comercializar a matéria-prima enviada pelas filiadas transformando-a em produtos alimentícios agroindustrializados”;*

- “as cooperativas associadas à requerente, durante o período em análise, encontram-se registradas nas Fichas de Matrículas de Associadas”, indicando as folhas em que se encontram juntadas tais fichas;
- conforme informação constante no sistema CNPJ, a contribuinte tem por atividade econômica a fabricação de laticínios (Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE nº 1052-0-00);

• conforme declaração da contribuinte na qual também consta a descrição de seu processo produtivo, os produtos por ela fabricados e comercializados são:

- Leite cru refrigerado padronizado (NCM nº 0401.20.90);
- Leite Pasteurizado (NCM nº 0401.20.90);
- Queijo Muçarela e Prato (NCM nº 0406.10.10 e 0406.90.20);
- Leite em pó (NCM nº 0402.21.10 ou 0402.21.20);
- Soro de leite em pó (NCM nº 0404.10.00);
- Leitelho em pó (NCM nº 0403.90.00);
- Bebida Láctea (NCM nº 0404.90.00);
- Leite UHT (NCM nº 0401.10.10 ou 0401.20.10);
- Creme de leite (NCM nº 0401.30.29);
- Manteiga (NCM nº 0405.10.00) e
- Leite concentrado (NCM nº 0402.91.00).

No tópico seguinte, denominado “**DAS ALÍQUOTAS APLICÁVEIS AOS PRODUTOS FABRICADOS**”, informa que no tocante a PIS e à Cofins, as receitas das vendas dos produtos da empresa estão sujeitas à alíquota zero, bem como informa as datas de vigência desta alíquota, nos seguintes termos (os destaque são do original):

- **Leite Fluido Pasteurizado ou Industrializado, na Forma Ultrapasteurizado**, destinado ao consumo humano, para os fatos geradores ocorridos a partir de 30/12/2004, nos termos do art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, incluído pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (publicada no Diário Oficial da União – DOU em 30/12/2004);
  - **Leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, bebidas e compostos lácteos**, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinem ao consumo humano para os fatos geradores ocorridos a partir de 15/06/2007, nos termos do art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com redação dada pelo art. 32 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (publicação no DOU em 15/06/2007);
  - **Queijo Tipo Muçarela/Mozarela**, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/03/2006, nos termos do art. 1º, XI e XII, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, incluído pelo art. 51 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 (publicada no DOU em 22/11/2005);
- Transcreve então o caput e os incisos XI a XIII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

Abre a seguir novo tópico, intitulado “**VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO**”. Afirma:

Encontra-se suspensa a incidência de PIS/PASEP e COFINS sobre a receita de venda de LEITE e LATICÍNIOS, por pessoa jurídica e cooperativa de produção agropecuária, destinadas a produção de alimentos para consumo humano ou animal, para fatos geradores ocorridos a partir de 29/12/2004, nos termos do art. 9º, II, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 29 de Dezembro de 2004 (publicada no Diário Oficial da União – DOU em 30/12/2004), e Instrução Normativa (IN) SRF nº 660, de 17 de julho de 2006.

Transcreve o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e os arts. 2º e 3º da Instrução Normativa RFB nº 660, de 2006. Passa à análise dos créditos propriamente dita, sob o título “**IV. Levantamento dos Créditos**”, que também será dividido em vários tópicos, informando inicialmente que: Aqui será exposta a metodologia utilizada, a composição da base de cálculo e alíquotas aplicadas para se chegar ao montante do crédito pleiteado.

A seguir, em tópico intitulado “**DAS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES**”, informa inicialmente que:

- o exame das bases de cálculo das contribuições declaradas pela contribuinte em DACON em face dos documentos apresentados tem por

objetivo atestar o valor do crédito tributário apurado e confirmar a correta apropriação dos créditos em relação às operações de vendas tributadas no mercado interno, às receitas de exportação, e às operações submetidas à alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência, uma vez que a correta apropriação dos créditos é fator determinante na apuração do valor a ser resarcido;

• no período analisado, a contribuinte apresenta “receitas de vendas apenas dentro

do mercado interno e externo, conforme Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício”; conforme informação constante no sistema CNPJ, a contribuinte tem por atividade econômica a fabricação de laticínios (Classificação

Nacional de Atividades Econômicas – CNAE nº 1052-0-00).

Esclarece que segundo as leis de regência, a base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep é o faturamento mensal, assim entendido “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Acrescenta que conforme estas mesmas leis, “o total das receitas compreende a receita bruta de vendas e serviços nas operações de conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

Salienta então que, entretanto, as mesmas leis “expressamente excetuam algumas receitas da incidência das contribuições ou autorizam sua exclusão da base de cálculo” e que embora estas exclusões “não afetem o valor apurado dos créditos, já que não comporão sua base de cálculo, tais receitas alteram a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo e o total global das receitas auferidas pela empresa”.

Inicia um sub-tópico intitulado “**“EXCLUSÕES INDEVIDAS”**”, explicando:

• embora o valor total dos créditos da contribuinte não seja alterado diretamente por modificações na base de cálculo das contribuições, “na situação de sua contabilidade não adotar o modelo de custo integrado, como é o caso, pode causar alteração do percentual de rateio dos créditos, e consequentemente diminuindo ou aumentando o valor do crédito vinculado a receitas de mercado interno/externo, além de alterar o valor dos tributos devidos”;

• historicamente, as cooperativas vêm ganhando “incentivos indiretos pela exclusão de valores da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS”; além das exclusões comuns a todas as contribuintes, “há valores específicos para as sociedades cooperativas em geral, e mais alguns exclusivos para cooperativas agrícolas e de eletrificação rural”.

Transcreve o art. 2º e parte do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, observa que “somente os valores de ICMS tributados na saída de mercadorias na condição de substituto tributário podem ser excluídos da base de cálculo destas contribuições”, e ainda que, quanto à substituição tributária, “dentro do estado do Paraná, as operações com leite UHT tiveram tributação deste imposto concentrada no fabricante, sistemática introduzida pelo Decreto 6.273, de 2010, que alterou o Regulamento do ICMS estadual, tendo vigência de Janeiro a Agosto de 2010”.

Registra que as sociedades cooperativas agrícolas poderão também excluir da base de cálculo das contribuições “os custos agregados ao produto agropecuário”, e que

“coube à Receita Federal pormenorizar, na Instrução Normativa RFB nº 635, de 24 de março de 2006, quanto à definição do termo custo agregado utilizado na citada lei”. Transcreve o caput do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o caput do art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, bem como, parcialmente, o art. 11 da referida instrução normativa.

Prossegue, aduzindo que:

- no que tange às sociedades cooperativas, as alterações na legislação “vieram tão somente ampliando o rol de valores passíveis de exclusão da base de cálculo, sem derrogar ou limitar as anteriores do ordenamento”;
- constatou-se que no período fiscalizado a contribuinte excluiu integralmente o ICMS das bases de cálculo, a título de custo agregado, procedimento este em desacordo com a legislação em vigor, uma vez que “a lei geral do PIS/PASEP e COFINS” somente admite a exclusão do ICMS devido por substituição tributária; além disso, o ICMS “não é alcançado pelo conceito de custo agregado definido pela IN RFB Nº 635/06, posto que este tributo foi devido pela saída de produto ou mercadoria do estabelecimento industrial (ICMS sob vendas, grupo 91 da contabilidade)” e assim, não corresponde “a ‘dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento’”; “em outras palavras, custos agregados ao produto são os custos envolvidos na entrada de insumos ou aplicados em sua fabricação. O que a requerente está excluindo de sua base de cálculo é o ICMS devido pela saída do produto”;
- na apuração da contribuinte também foram lançadas indevidamente como custo agregado “certas despesas operacionais” que não correspondem a este conceito; trata-se de “despesas que não estão enquadradas porque não foram aplicadas diretamente na produção, beneficiamento ou acondicionamento do produto agropecuário, e são meras despesas administrativas, não vinculadas à atividade principal da empresa”.

Informa que a contribuinte foi intimada “a apresentar detalhamento da composição dos custos agregados excluídos da base de cálculo das contribuições” e apresenta uma tabela com a listagem das contas de despesas operacionais apresentada em resposta à intimação. Esclarece que nos meses em que esteve em vigor o tratamento diferenciado ao leite longa vida no Estado do Paraná, o ICMS por substituição tributária relativo às vendas deste produto podia ser excluído da base de cálculo e, portanto, estas exclusões foram mantidas.

Apresenta então um quadro demonstrativo com “os valores de ICMS e despesas operacionais repostos ao custo agregado”, observando que na referida tabela, “sob o total do custo agregado, aplica-se percentual da receita tributável e percentual de matéria-prima recebida de cooperados (valor fornecido pela contribuinte) no respectivo mês”.

Acrescenta que o custo agregado correto, após seu recálculo, “foi utilizado para chegar a nova base de cálculo das contribuições de PIS/PASEP e Cofins”, e apresenta um quadro demonstrativo das bases de cálculo.

A seguir, no tópico denominado “**DA VINCULAÇÃO DOS CRÉDITOS**”, menciona e transcreve os dispositivos legais que dispõem sobre o rateio dos custos e despesas entre receita sujeitas à incidência não cumulativa e receitas sujeitas à incidência cumulativa, para contribuintes submetidas aos dois regimes, e observa que “estes mesmos critérios são definidos para a determinação dos custos e despesas vinculados à exportação”, conforme os dispositivos legais que também transcreve. Registra ainda que:

Há que se ressaltar que os créditos vinculados às receitas de exportação são passíveis de compensação e resarcimento, da mesma forma que os créditos de receitas de vendas no mercado interno com alíquota zero, suspensão, isenção ou não-incidência. Assim, em que pese não haver menção legal, os mesmos critérios acima definidos – apropriação direta ou rateio proporcional – devem ser utilizados para a determinação dos custos e despesas vinculados às receitas com alíquota zero, suspensão, isenção ou não-incidência.

No tópico seguinte, intitulado “**DOS CRÉDITOS PLEITEADOS**”, informa que os créditos pleiteados pela contribuinte nos pedidos de resarcimento estão explicitados nos DACON, reitera que “as hipóteses e regras básicas

para que se admita o crédito do PIS/PASEP e COFINS estão previstas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003, 11.033/2004 e 11.116/05, consideradas suas alterações”, e diz ainda que:

- os créditos pleiteados da contribuinte, em sua maioria, “referem-se a aquisições de insumos (embalagem para leite longa vida e combustível para fornos industriais) e aquisição de serviços de frete (no transporte principalmente de leite e na venda de produtos de fabricação própria), passíveis de aproveitamento integral”;
- há também o “incentivo fiscal de crédito presumido pela aquisição de insumos agropecuários adquiridos de pessoas jurídicas ou cooperativas de produção agropecuária, quando utilizados na fabricação de produtos de origem animal ou vegetal, classificados no capítulo 4 da NCM, e destinados à alimentação humana ou animal”;
- foram verificados, por amostragem, os documentos fiscais relativos às aquisições de insumos e outros custos/despesas que originaram os créditos, tendo sido constatado que os mesmos “estão de acordo com as formalidades legais e devidamente escriturados nos livros fiscais/contábeis”.

A seguir, em sub-tópico denominado “**BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**”, refere-se à possibilidade que tem a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep de “descontar 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, inclusive combustíveis e lubrificantes”, acrescenta que “cabe destacar o conceito de insumos, fixado pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações promovidas pela IN SRF nº 358/2003”, e transcreve parcialmente o art. 66 da referida instrução normativa.

Passa a um novo sub-tópico, intitulado “**AQUISIÇÕES QUE NÃO SE CARACTERIZAM COMO INSUMOS**”, no qual diz:

Com base no conceito acima definido, verificamos no decorrer da análise, dentre os itens que compõem a base de cálculo dos créditos pleiteados pela cooperativa e informados em seus DACON e Memorial de Cálculo, valores relativos a custos/despesas que não dão direito a crédito de PIS e COFINS, como relatado a seguir.

Produtos químicos para limpeza que já haviam sido glosados pela fiscalização em períodos anteriores, continuam a serem apropriados indevidamente. Intimada a esclarecer sobre a utilização de referidos materiais, a contribuinte informou (extraído do Termo de Ação Fiscal do Processo Administrativo nº. 16366.000250/2008-04):

(...)

Os gastos acima mencionados, não obstante dizerem respeito a custos/despesas industriais, ao teor do estabelecido na IN SRF nº 247/2002 não se caracterizam como insumos, já que, reiteramos, não são aplicados ou consumidos diretamente na produção, nem sofrem “alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”.

Apresenta então um quadro demonstrativo no qual relaciona os itens que foram objeto de glosa no período em exame e os respectivos valores glosados.

Em novo sub-tópico, passa a tratar dos “**ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO INDEVIDOS**”. Observa que no tocante aos encargos de depreciação de ativos imobilizados “somente serão elegíveis como créditos àqueles(sic) incidentes sobre máquinas e equipamentos adquiridos especificamente para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços” e ainda que encontra-se vedada, pela legislação em vigor, a apuração de créditos sobre encargos de “depreciação e amortização dos

*bens do ativo imobilizado adquiridos até anteriormente a 30 de abril de 2004”.*

*Acrescenta que conferindo a composição das bases de cálculo das linhas 9, 10 e 11 do DACON, “percebe-se ativos depreciados que não estão coerentes com a restrição imposta pela legislação e deverão ser glosados” e também que “a listagem dos itens do imobilizado removidos de todos os períodos encontra-se à pág. 24, anexo a este Termo de Informação”, apresenta um quadro demonstrativo dos valores glosados no período em exame, e informa que “as novas bases de cálculo foram incorporadas à tabela de Valores Consolidados”.*

*No tópico seguinte, “**APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA**”, informa que “após a consolidação dos créditos, confrontando-os com os valores pleiteados pela contribuinte, acusam um montante parcial indeferido pela fiscalização tributária, pelos motivos explanados anteriormente, que serão objeto de auto de infração para aplicação de multa isolada, segundo a Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com inovações da Lei 12.249, de 11 de junho de 2010”, e transcreve o caput e os §§ 15, 16 e 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*A seguir, sob o título “**V. Valores Consolidados**”, diz que “a consolidação dos valores pleiteados, uma vez procedida às exclusões mencionadas no item anterior, está explicitada nos demonstrativos a seguir (aqui demonstrado resumo das receitas e contribuições, créditos presumidos e créditos básicos, respectivamente)” e apresenta os quadros demonstrativos mencionados.*

*Por fim, sob o título “**VI. Conclusão**”, apresenta um quadro no qual relaciona os processos e os PER/DCOMP aos quais se refere o Termo de Informação Fiscal, indicando os respectivos créditos pleiteados, os valores que devem ser reconhecidos e os que devem ser indeferidos.*

*Cientificada do Despacho Decisório no dia 17/06/2013, em 16/07/2013 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 39/62.*

*Alega tempestividade, apresenta o que denominou “breve histórico”, e passa a defender o direito ao crédito pleiteado.*

*Inicia com um tópico intitulado “**DA DESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS**”, no qual indica as leis de regência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade e transcreve o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.*

*No ponto seguinte, “**DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS**”, discorre genericamente sobre o tema. Apresenta inicialmente a evolução histórica da legislação destas contribuições, desde que foram instituídas até os dias atuais, transcrevendo os dispositivos legais que entende relevantes e registrando o fundamento constitucional das mesmas bem como as alterações promovidas no art. 195 da Constituição Federal pelas Emendas Constitucionais nº 20, de 1998, e nº 42, de 2003. Em meio ao histórico apresentado, salienta que:*

*Tanto o PIS quanto a COFINS mantiveram a sua “unidade” material, visto que mantém a mesma: i) materialidade da hipótese de incidência, definida como sendo o faturamento, ou seja, a receita bruta da empresa; ii) os contribuintes, sendo estes considerados as pessoas jurídicas que auíram receita bruta; iii) base de cálculo, considerada como sendo o faturamento, independentemente do tipo de atividade exercida e da classificação contábil. A distinção entre os dois tributos reside especialmente sobre as alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS.*

*Com o propósito de garantir a estas contribuições um menor impacto sobre a vida empresarial e uma neutralidade fiscal incidente sobre o ciclo econômico*

*do consumo, determinou o governo federal a instituição de um regime de não-cumulatividade para ambas as contribuições. (...)*

*Ao fim deste histórico, após transcrições parciais dos artigos 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sustenta:*

*A não-cumulatividade do PIS e da COFINS diferencia-se do regime da não-cumulatividade consagrado constitucionalmente para o ICMS e IPI, nos artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º CF/88.*

*O regime da não-cumulatividade para o IPI e ICMS dirige-se a tributos sobre o consumo diferentemente do PIS e da COFINS que são tributos sobre o faturamento ou receita bruta. De igual modo, a neutralidade fiscal pretendida é diversa nos dois tipos de tributos. No caso do IPI e ICMS o objetivo pretendido é evitar o chamado efeito "cascata", ou seja, a tributação sobre tributação. Dessa forma, em um ciclo econômico plurifásico a idéia da não-cumulatividade é de evitar que a incidência de tributos sobre tributos distorçam o mercado. Assim, a incidência do tributo em uma operação serve de base de cálculo para o tributo a ser cobrado na etapa posterior, evitando a cumulatividade da tributação, pela utilização da técnica de compensação de débitos das operações posteriores com os créditos cobrados nas operações anteriores.*

*Citando doutrina, diz ainda que: De modo diverso, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS refere-se à preservação econômica do faturamento e da pureza da incidência sobre a "totalidade das receitas auferidas". Diferentemente do IPI e ICMS que tentam preservar a neutralidade da tributação no ciclo econômico do consumo, a não-cumulatividade pretende preservar a neutralidade na tributação de um agente econômico que é o contribuinte "pessoa jurídica" que auferir receitas.*

*(...)*

*A não-cumulatividade do PIS e COFINS não é obrigatória, sendo que a lei pode definir os setores em que esta será utilizada. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS opera-se por meio da redução da base de cálculo, mediante a apresentação de receitas que são excluídas da base de cálculo, tais como por exemplo, somente a título de ilustração, no caso da Lei nº 10.833/03 em que é determinado que:*

*Art. 1º. (...)*

*§ 3º. Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

*I - isentas ou não alcançadas pela Incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);*

*II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;*

*III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; (...).*

*O princípio constitucional da não-cumulatividade deverá ser observado respeitando igualmente o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação de confisco, da ofensa à neutralidade fiscal e da ofensa à repartição rígida de competências tributárias.*

*Prossegue, dizendo que:*

- *não se trata de simples técnica arrecadatória passível de restrição pelo legislador infraconstitucional; assim, o direito ao crédito não pode ser restringido pelo Executivo, pois os contribuintes têm direito ao crédito das contribuições exigidas anteriormente, sendo esta uma forma de proteção da neutralidade fiscal às empresas pela preservação do faturamento como base de cálculo idônea para incidência fiscal, sob pena de prejudicar as empresas e o desenvolvimento nacional;*
- *a flexibilidade concedida pela Constituição ao legislador ordinário para instituir o regime da não cumulatividade para determinados contribuintes não significa que possam ser descuidados os direitos do contribuinte, protegidos*

pelos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da não-discriminação;

- embora a não cumulatividade do PIS e da Cofins não seja obrigatória, por não decorrerem da natureza destas contribuições, sua aplicação não pode ser discricionária, anti-isonômica ou ofensiva ao sistema constitucional de tributação e à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte;
- na sua aplicação às contribuições, o sentido da não cumulatividade não é alterado quanto ao sentido de permitir a compensação do valor exigido na operação anterior com o montante devido na operação posterior; deste modo, os contribuintes que estejam protegidos pela não-cumulatividade do PIS e da COFINS não podem sofrer restrições ao direito de créditos das contribuições exigidas nas etapas anteriores; “ao contribuinte é assegurado a não-cumulatividade plena, sendo vedada qualquer limitação não-discriminatória”;
- os dispositivos do art. 3º, caput e § 1º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, “adotaram a sistemática de determinar a incidência sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com a possibilidade do desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos taxativamente”;
- assim, “a não-cumulatividade determinada para estas contribuições não é plena, visto que existem custos, encargos ou despesas que não podem ser excluídos; tal situação pode gerar uma ofensa ao regime geral da não-cumulatividade e do sistema constitucional tributário nacional”.

Passa a tratar “**DO REGIME DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS/COFINS NO CASO DE NÃO-INCIDÊNCIA**”.

Afirma que os créditos em relação aos quais pretende o resarcimento “são oriundos de operações, dentro do ciclo produtivo, onde a cooperativa dirige-se ao mercado para adquirir insumos para disponibilizar para os cooperados e utilizar com a produção deles mesmos; efetua gastos com energia elétrica a fim de beneficiar e industrializar a produção, para depois colocá-la no mercado em condições de competitividade; fretes para deslocar a produção dos cooperados até a sua sede ou, mesmo, levar os Insumos e demais materiais necessários para os sócios produzirem, etc”. Acrescenta que o Superior Tribunal de Justiça “vem entendendo que ato cooperativo não configura hipótese de incidência tributária para o PIS/COFINS” e colaciona jurisprudência e doutrina que entende corroborar seus argumentos.

Apresenta então um “**PEDIDO ALTERNATIVO AO PEDIDO DE RECONHECIMENTO DO ATO COOPERATIVO COMO CASO DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS EM VIRTUDE DAS ISENÇÕES DECORRENTES DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO**”.

Invoca o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que transcreve, e sustenta:

- as receitas vinculadas aos atos cooperativos, através da exclusão dos repasses aos associados, custos/dispêndios agregados e fornecimento de insumos à atividade do associado, tratam-se de verdadeiros casos de “não-incidência” do PIS e da COFINS,

portanto, passíveis de resarcimento, na forma prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/05 e art. 16 da Lei nº 11.116/06;

- o instituto das exclusões da base de cálculo que devem propiciar valores creditórios para que a cooperativa venha a compensar já foi objeto de discussão pelo Supremo Tribunal Federal, com a diferença que naquele caso se debatia sobre ICMS; “porém, como se fala no ‘instituto’, não há que se distinguir a natureza entre um e outro tributo”.

Prossegue (os destaques são do original):

*Na oportunidade do julgamento do RE 174.478, a parte pleiteava crédito integral em razão da não-cumulatividade do ICMS, diante de normas autorizativas de exclusão da base de cálculo.*

*Não obteve, entretanto, integralmente o que queria, mas obteve sim ao menos um juízo de parcial provimento no colendo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Ou seja, viu seu direito ser reconhecido em parte para obter crédito nas hipóteses de exclusão de base de cálculo (que os Ministros entenderam, por maioria, equivaler-se a um caso de isenção parcial). In verbis:*

*(...)*

*As exclusões da base de cálculo do art. 15 da MP nº 2.158-35 de 2001 atuam precisamente na tributação, à medida que desoneram a receita tributável a título de PIS e de COFINS para as cooperativas, porque se lhe retira a parte não incidente, o que sejam os atos cooperativos. Não constitui exatamente uma benesse, mas uma simples decorrência lógica. Caso se conceba o caso como se deve, pelo menos um Juízo de parcial procedência deferir-se-á ao presente recurso para se reconhecer que a impugnante, tal qual como no caso do RE 174.478/SP, perfaz direito aos créditos decorrentes das exclusões da base de cálculo autorizadas pelo art. 15 da MP já tão citada, por serem plenamente equiparáveis “isenções parciais”.*

Contesta então as glosas relativas aos “**CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO**”. Invoca e transcreve o art. 33 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, discorre brevemente sobre o caráter da instrução normativa à luz do art. 100 do Código Tributário Nacional, registra que a Lei nº 10.684, de 2003, cuja art. 10 transcreve, atribuiu aos “órgãos administrativos competência para expedirem as normas necessárias para sua melhor execução”, sendo, portanto, “por força da própria lei que decorre o poder ostensivo, incisivo e coativo da Instrução Normativa”, e sustenta que:

- os custos de produção “se traduzem nos esforços financeiros incorridos pela organização para a concepção de seu produto ou serviço final, refletindo, portanto, na composição dos custos dos produtos vendidos e nos estoques de produtos em elaboração e acabados”;
- a carga tributária interfere nos custos do produtor rural, pois este se encontra na área de abrangência do ICMS; deste modo, “a carga tributária é elemento relevante ao processo produtivo e à comercialização, onerando diretamente o desempenho financeiro e econômico do segmento, gerando efeitos sobre o custo e o preço dos produtos e, consequentemente, sobre seus resultados”;
- ainda assim, o auditor fiscal considerou indevida a exclusão integral do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins, efetuada pela contribuinte, a título de custo agregado, por entender aquela autoridade que somente o ICMS por substituição tributária pode ser excluído da base de cálculo destas contribuições; além disso, considerou como não integrantes do custo agregado as despesas operacionais constantes na lista citada no termo de informação fiscal.

Prossegue:

Ressalta-se que o ilustre fiscal baseou seu julgamento na limitação imposta pela IN RFB nº 635/06, em seu art. 11, V, §8º. Entretanto, como já mencionado, instruções normativas não têm força de lei e, portanto, não podem restringir o conceito de custo agregado ao produto agropecuário, como tenta fazer a RFB.

Ademais, deve prevalecer o disposto no art. 17 da Lei 10.684/03, o qual determina expressamente a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos custos agregados ao produto agropecuário.

*(...)*

Portanto, não restam dúvidas de que não se deve incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS os valores referentes aos créditos de ICMS a serem resarcidos ao contribuinte nem as despesas listadas, motivo pelo qual é evidente que a ora impugnante agiu de boa-fé ao proceder as exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A seguir requer que, na hipótese de que seu entendimento não seja acolhido, prevalecendo o ponto de vista do Auditor-Fiscal, o valor do tributo considerado por

este como devido seja compensado com créditos presumidos: Porém, caso assim não entenda, requer que o valor entendido como devido pelo ilustre fiscal a título de PIS e COFINS, tendo em vista o aumento da base de cálculo destes tributos sejam compensados com créditos presumidos e não como ora procedido.

Isso porque, é sabido que toda a extinção de dívidas deve ser feita senão como o avençado (no direito privado), ou como o prescrito por lei (na seara tributária), ao menos, sempre, da maneira menos gravosa para o devedor.

Dessa forma, configura-se evidente que a opção adotada no procedimento em análise é aquela que mais onera a contribuinte, afinal impõe ônus sobre seus créditos restituíveis, esquecendo intacto o crédito compensável.

A contribuinte requer, portanto, alternativamente, que se compensem com o montante desses créditos compensáveis (não restituíveis) os eventuais valores que subsistirem do presente procedimento fiscal, pois tal forma de extinção do débito tributário será mais benéfica para a contribuinte e mais enaltecerá o princípio da não-cumulatividade.

Gize-se, quanto ao direito de compensação com créditos, que este decorre de Lei. Cabe destacar ainda que a cooperativa possuía a data dos débitos créditos não restituíveis suficientes para adimplemento do débito. Se não o fez é porque não entendia devido. Logo, se o fisco traz uma nova interpretação para os controles da cooperativa, deve permitir a utilização destes, pois se trata de fato novo. Diz-se fato novo, pois no momento da ocorrência do suposto fato gerador havia, como já exaustivamente referido, créditos para adimplemento do tributo. E, se uma nova interpretação é dada, da mesma forma, deve ser deferida a oportunidade ao contribuinte de utilização dos seus créditos.

Defende, a seguir, a “**AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS**”.

Discorre sobre o tema, invocando jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que, em seu entendimento, “demonstra que as tentativas de restrição excessiva da RFB não se coadunam com a vontade da própria legislação, quem dirá da não-cumulatividade”.

Diz ainda que:

- segundo as Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, o contribuinte tem o direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda; contudo, não há no campo legal um sentido técnico para “insumos” no tocante ao PIS e à COFINS; assim, “se as leis que instituíram essas contribuições não definiram o que são ‘insumos’ e nem obrigam à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum do termo e não restritivo”;

- portanto, para fins de apuração de créditos do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, devem ser considerados como insumos “todos os gastos e investimentos que

contribuem para um resultado, ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto, até o consumo final”; ainda, “representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços”;

- deve-se ainda ter em conta “que o conceito de insumo para o IPI está relacionado estritamente a cada produto industrializado, resultante da aplicação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem”; em relação ao PIS e à COFINS, por sua vez, “o conceito de ‘insumos’ se relaciona com a totalidade das receitas auferidas (faturamento) pelo contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que o contribuinte incorra em custos diretos e indiretos”.

Transcreve ementa de acórdão do CARF e prossegue:

Como visto, considera-se insumos os produtos pertinentes ou que viabilizem o processo produtivo. No caso concreto, os produtos que não foram considerados como Insumo são os Produtos Químicos utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite (caminhões), silos e equipamentos industriais, entre outros.

Ressalta-se, no entanto, que os equipamentos operam com ciclos determinados sendo obrigatória a assepsia para evitar contaminação da matéria-prima e do produto acabado.

O setor de laticínio gera resíduos industriais que necessitam ser tratados na estação de tratamento, devido a elevada concentração de matéria orgânica na forma de lactose, proteínas e gorduras que, se não for removida adequadamente, causa sérios problemas. Para tanto, impõe-se a utilização de reagentes químicos para o efetivo tratamento dos resíduos.

Neste procedimento são utilizados os seguintes produtos: soda cáustica, ácido peracético, ácido nítrico, ácido sulfúrico, peróxido de hidrogênio, polímero aniónico, policloreto de alumínio, nutrientes e aminoácios, os quais, evidentemente, estão enquadrados no conceito de insumo desejado pela norma legal. A intensão da Lei é favorecer a cadeia produtiva e desonrar o contribuinte.

Com a devida vénia, mas definições como estas, propostas pela fiscalização são, como um todo, até mesmo temerárias, pois são, em sua essência, um desestímulo à higienização de equipamentos que produzirão alimentos que serão consumidos por seres humanos, bem como à conscientização ambiental. Obviamente, a Cooperativa, que prima por um produto de qualidade e segue os mais sérios critérios de higienização, continuará a fazer esta assepsia(sic). Porém, se esta decisão for mantida, lamenta-se que o desejo de arrecadar sobreponha-se aos interesses da lei e dos brasileiros em geral. Assim, ainda sob essa análise, o direito creditório deve ser garantido.

Contesta a “**MULTA APPLICADA**”, alegando que:

- referida multa traz insegurança aos contribuintes pois a lei que a instituiu “pretende penalizá-los pelo simples fato de buscarem seus direitos perante a Receita

*Federal, independentemente de haver má-fé”;*

- sua aplicação não considera a extensão e a complexidade da legislação tributária brasileira, em relação à qual não há entendimentos sedimentados “tendo em vista a quantidade exorbitante de normas editadas diariamente, as quais dão ensejo à diversidade de interpretações”;

- o próprio processo administrativo tributário, com os recursos nele previstos, comprovaria a possibilidade de diversidade de interpretações da legislação;

- esta multa “fere os direitos fundamentais dos contribuintes, pois gera uma presunção de má-fé que os constrange e ameaça”; estaria assim violando o direito de petição previsto no art. 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da Constituição Federal, e

*afrontando também o devido processo legal, previsto no inciso LIV do mesmo art. 5º;*

- outro aspecto que não pode ser desconsiderado “é que a multa imposta ao contribuinte de boa-fé, que apenas pretende ver seu direito creditório reconhecido, não deixa de ser uma sanção política”; “a boa-fé não tem como ser punida”; com esta multa, “não há mais o direito de questionar”; há, na verdade, “uma tentativa de coerção a não ser mais possível ao contribuinte o direito de ter sua situação fática peculiar apreciada”.

Conclui:

Mostra-se, assim, *inconstitucional a multa prevista no §15º do artigo 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pelo artigo 62 da Lei 12.249/10, tendo em vista que limita o livre exercício do direito fundamental do contribuinte de peticionar ao ente público, limitando, seu livre acesso a órgão do Poder Executivo, aplicando penalidade que deveria ser aplicada apenas a ato lícito, pelo simples fato de não obter êxito (mesmo que de boa-fé) no pleito de direito.*

Por fim, apresenta seus “**PEDIDOS E REQUERIMENTOS**”:

1. Recebimento tempestivo da Presente Defesa Fiscal, sob a denominação de Manifestação de Inconformidade;

2. Declaração de procedência da presente manifestação com a homologação das compensações já apresentadas através de formulário eletrônico, bem como que sejam consideradas as exclusões da base de cálculo procedidas

pela cooperativa e, portanto, canceladas as compensações efetuadas diretamente no despacho decisório, em razão do aumento da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. Pedido Alternativo (sucessivo): caso não sejam aceitas as homologações dos créditos pleiteados requer estes valores sejam abatidos dos créditos presumidos computados pela Impugnante e não dos créditos vinculados às operações tributadas, como procedeu o ilustre fiscal;

4. Provas que serão produzidas. - Além das provas documentais que apresenta, requer a possibilidade da Juntada de todas as informações necessárias a fiel comprovação do seu direito.

Assim procedendo, o Ministério da Fazenda, órgão fundamental à democracia e ao cumprimento do dever de promoção do Estado Democrático de Direito, estará atingindo com plenitude sua finalidade, provendo ao caso em tela a tão almejada e merecida Justiça Social!

5. Analisando tais argumentos, a DRJ/RIBEIRÃO PRETO exarou o Acórdão de nº 14-69.525, assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

**VALIDADE E APLICAÇÃO DAS NORMAS. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições relacionadas à validade, constitucionalidade ou ilegalidade de normas integrantes do ordenamento jurídico, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

**MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.**

Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade. PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

**COOPERATIVA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO. DESPESAS OPERACIONAIS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS.**

As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização.

Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado. Não se caracterizam como custos agregados outras despesas operacionais além das mencionadas, as quais se encontram expressamente previstas na legislação em vigor. Por não corresponderem ao conceito de custos tampouco a dispêndios de comercialização, as despesas administrativas não podem ser deduzidas da base de cálculo.

**COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Por falta de previsão legal para sua exclusão, e por não se adequarem à definição de custo agregado, as despesas com o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS não podem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.**

*Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos expressamente previstos na legislação de regência. Para efeito da apuração de créditos na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços*

*diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS PARA HIGIENIZAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E PARA TRATAMENTO DE RESÍDUOS.**

*Os valores referentes à aquisição de produtos químicos utilizados na higienização de equipamentos e no tratamento de resíduos não geram créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição e insumos, pois não possuem relação direta com o processo produtivo. As demais hipóteses dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, também não abrangem estes dispêndios.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

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

**DA DESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS**

- descreve a base legal para apuração dos créditos pretendidos de ser resarcidos

**DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS**

- 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 SO PIS/COFINS NA CASO DA NÃO-INCIDÊNCIA

- descreve e defende seu direito aos créditos em situações de não incidência das contribuições

**PEDIDO ALTERNATIVO AO PEDIDO DE RECONHECIMENTO DO ATO COOPERATIVO COMO CASO DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA : MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS EM VIRTUDE DAS ISENÇÕES DECORRENTES DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO**

- requer que seja reconhecida a isenção parcial referentes às exclusões da base de cálculo, caso não se reconheça o ato cooperativo como caso de não incidência.

**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.

**DA MULTA APLICADA**

- contesta a multa isolada, de 50%. aplicada ao caso concreto.

**DOS PEDIDOS E REQUERIMENTOS**

7. Os autos foram então a mim distribuídos.

É o relatório.

**Voto**

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

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 nº 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 nº 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, ás 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*

*planei, 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, ás 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”.*

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

*14. A interessada tem por atividade econômica a fabricação de laticínios (Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE nº 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 nº 0401.20.90);  
## Leite Pasteurizado (NCM nº 0401.20.90);  
## Queijo Muçarela e Prato (NCM nº 0406.10.10 e 0406.90.20);  
## Leite em pó (NCM nº 0402.21.10 ou 0402.21.20);  
## Soro de leite em pó (NCM nº 0404.10.00);  
## Leitelho em pó (NCM nº 0403.90.00);  
## Bebida Láctea (NCM nº 0404.90.00);  
## Leite UHT (NCM nº 0401.10.10 ou 0401.20.10);  
## Creme de leite (NCM nº 0401.30.29);  
## Manteiga (NCM nº 0405.10.00) e  
## Leite concentrado (NCM nº 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 nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS,

---

que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

23. 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.

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 resarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

25. Por ser o órgão governamental incunhado 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.

26. 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.

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 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.

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 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.

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

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E 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 terminado 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 nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações á nova realidade desenhada por tal decisão.

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 accidental, em termos de produto final.*

40. Talvez accidentais 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 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 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 abranger 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 vénia 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)

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 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

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 á recorrente da reapuração efetivada, concedendo-lhe prazo para manifestação.

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

É como voto

*Assinado digitalmente*

Ari Vendramini - Relator