



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

Processo nº 16366.000020/2010-51
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-001.188 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 17 de junho de 2019
Assunto CREDITOS PIS/PASEP NAO CUMULATIVIDADE
Recorrente CONFEPAR AGRO INDUSTRIAL COOPERATIVA CENTRAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, 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 Marinho Nunes 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 1º trimestre de 2008, no valor de R\$ 102.900,61, 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 33476.13499.260209.1.5.08-4500, tendo sido emitido o Termo de Informação Fiscal de fls.

308/323 dos autos digitais, que fundamentou o Despacho Decisório exarado pela DRF/LONDRINA/PR, de fls. 324/326, exarado pela DRF/LONDRINA, deferindo parcialmente o pedido, sendo deferido o valor de R\$ 29.797,20.

3. A requerente, não se conformando com o resultado, apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 355/376).

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 1º trimestre de 2008, no importe de R\$ 102.900,61, formalizado por meio do PER/DCOMP nº 33476.13499.260209.1.5.08-4500.

Analisada a pretensão, foi proferido o Despacho Decisório de fl. 326, no qual a autoridade competente reconheceu parcialmente o direito creditório, no montante de R\$ 29.797,20. Os fundamentos da decisão encontram-se no Termo de Informação Fiscal de fls. 308/323.

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 que “os créditos presumidos de PIS e Cofins estão fundamentados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004”, transcreve o referido dispositivo e também o art. 9º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que estabeleceu um limite máximo para o crédito presumido relativo a bens recebidos de cooperados.

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 as folhas do processo em que foram juntados “os Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais – DACON apresentados pela empresa”. Informa ainda 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”.

*Inicia então um tópico intitulado “**DAS COOPERATIVAS ASSOCIADAS E DOS PRODUTOS FABRICADOS**”, no qual esclarece que:*

- *segundo declaração apresentada pela interessada, esta é uma “Sociedade Cooperativa de Produção” que “industrializa e comercializa matéria-prima proveniente de seus associados”;*
- *“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);*
- *ainda conforme a declaração da contribuinte já mencionada, 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 Mussarela 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).*

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.

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 destaques 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 Mussarela/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 o inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, parte do art. 29 da Lei nº 11.051, de 2004, e o art. 34 da mesma lei, e também, parcialmente, o art. 51 da Lei nº 11.196, de 2005.

Abre a seguir um 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 IN NATURA, quando efetuada por pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, para fatos geradores ocorridos a partir de 04/04/2006, 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 parcialmente o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e os arts. 2º e 3º da Instrução Normativa RFB nº 660, de 17 de julho de 2006.

Sob o título “IV. Levantamento dos Créditos”, que também será dividido em vários tópicos, passa à análise dos créditos propriamente dita, 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 ressarcido;

• no período analisado, a contribuinte apresenta receitas de vendas efetuadas tanto para o mercado interno como para o externo, conforme Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício. 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 excetua algumas receitas da incidência das contribuições ou autorizam sua exclusão da base de cálculo” e que embora estas exclusões “não afetem o valor apurado das contribuições, já que não compõem a 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”.

*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 receitas 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 ressarcimento, 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 ressarcimento 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 concedido pela legislação do crédito presumido pela aquisição de insumos agropecuários (aqui em análise, leite cru), quando adquiridos da pessoa jurídica que realiza, cumulativamente, o transporte e a venda a granel de leite cru refrigerado, e também de seus cooperados ou de pessoas físicas”;

• 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”.

Cita Solução de Consulta neste sentido, cuja ementa transcreve, e informa as folhas dos autos em que se encontra a listagem dos itens glosados por não se caracterizarem como insumos.

*Em novo sub-tópico, passa a tratar dos “**ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO PERMITIDOS**”. Observa que no tocante aos encargos de depreciação de ativos imobilizados “somente serão elegíveis como créditos aqueles incidentes sobre máquinas e equipamentos adquiridos especificamente para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”. Acrescenta que “em outras palavras, estes ativos devem ser diretamente relacionados à atividade operacional da contribuinte”.*

Registra então 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 informa as folhas dos autos em que se encontra a listagem dos itens glosados.

*Inicia novo sub-tópico, denominado “**FRETES NA COMERCIALIZAÇÃO DE LEITE CRU**”. Diz que:*

- uma porcentagem variável do leite cru adquirido de terceiros ou recebido de cooperados acaba sendo revendido a outras pessoas jurídicas; estas vendas ocorrem com suspensão da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004;*
- a contribuinte se enquadra nesta hipótese de suspensão da exigibilidade, por exercer a atividade de “transporte e venda a granel de leite cru refrigerado”; pois os adquirentes são pessoas jurídicas agroindustriais, que apuram receita com base no lucro real, e que produzem os produtos*

alimentares de origem animal, elencados no caput do art. 8º da mesma lei, destinados ao consumo humano;

• em face do estabelecido no inciso II do § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, “é vedado o aproveitamento de créditos vinculados às receitas de vendas efetuadas com a citada suspensão, por estes fornecedores de insumos agrícolas”.

Transcreve o § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e prossegue:

Entretanto, detectou-se que todo frete que está sendo pago no transporte do leite na entrada e venda, independentemente da sua destinação, está sendo apropriado como crédito das contribuições. Será necessário expurgar os efeitos dos gastos com frete de leite destinado a comercialização, cujo cálculo foi feito através de rateio proporcional. Os fretes na aquisição foram declarados conjuntamente com outros serviços utilizados como insumos na linha 3 do DACON. Enquanto os fretes sobre as vendas, estão na linha 7. A tabela abaixo demonstra a nova Base de Cálculo, após redução proporcional do frete sobre o leite destinado a revenda.

Apresenta a tabela mencionada e informa que “as novas bases de cálculo foram incorporadas à tabela de Valores Consolidados”.

*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 demonstrados 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 13/01/2012, em 10/02/2012 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 355/376.

Alega tempestividade, apresenta a ementa da decisão, e passa a defender o direito ao crédito pleiteado.

*Inicia com um tópico intitulado **“BREVE 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.*

*A seguir, em tópico denominado **“DA SUSPENSÃO”**, diz apenas: *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.**

*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 auferirem 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 E DA COFINS NO CASO DE VENDAS COM SUSPENSÃO”, sustentando inicialmente que, no direito brasileiro, “a garantia da realização do princípio da não-cumulatividade” se concretiza por meio da “adoção de uma técnica de tributação, onde os créditos das operações anteriores são compensados com os débitos das operações posteriores”; que o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins está disciplinado no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2002, e que “no caso do setor do leite esta possibilidade está resguardada pelo art. 9º da Lei 10.925/04”. Transcreve os dispositivos mencionados, salienta que referida norma determinava “que 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”, observa que a Lei nº 11.051, de 2004, alterou a Lei nº 10.925, de 2004, cujo art. 8º transcreve, e prossegue:

A vedação do aproveitamento de créditos da suspensão viola os princípios da não-cumulatividade, da isonomia da capacidade contributiva, da vedação de confisco, da ofensa à neutralidade fiscal e da ofensa à repartição rígida de competências tributárias.

No caso pretende-se que os créditos de PIS/COFINS de fretes e energia elétrica, embalagens, serviços e insumos utilizados na produção de leite possam ser mantidos, pois, do contrário há claramente uma oneração do contribuinte que irá suportar um custo adicional que deveria ser resolvido pelo sistema de compensação entre créditos e débitos.

Como se pode notar há um crédito de PIS/COFINS que é gerado pelo efetivo pagamento de PIS/COFINS, sobre operações acessórias (fretes, energia elétrica, embalagens, serviços e insumos utilizados na produção de leite), mas que pelo regime da suspensão não tem permitido o seu aproveitamento. Tal

situação ofende ao princípio da não-cumulatividade, por implicar tratamentos diferenciados para situações idênticas. Igualmente há ofensa ao art. 150, inciso II da CF de 1988, que determina:

(...)

Inicia novo tópico, intitulado “**DA QUESTÃO TEMPORAL**”, no qual alega: De plano, deve-se fazer a seguinte observação sobre o parágrafo 2o do artigo 9º da lei 10.925/2004, que tem a seguinte redação.

§ 2o A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

É cediço que a Lei não possui palavras inúteis ou desnecessárias. Assim, a obediência ao texto legal é obrigação imperiosa por parte de todos os que a ela estão sujeitos.

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.

No caso, o importante a ser destacado é que não pode o contribuinte ser prejudicado, tendo seu benefício fiscal negado, por morosidade do próprio responsável pela aplicação do benefício. Entendimento contrário, com a devida vênia, afronta até mesmo o bom senso, pois se teria que acreditar em uma morosidade proposital. Fato inaceitável.

A grande prova da afirmação que ora se faz é que se fosse a intenção do legislador deixar para a Secretaria da Receita Federal definir a vigência da Lei, teria trazido expressamente esta disposição, vez que o parágrafo segundo não é originário da Lei, mas foi inserido posteriormente com a edição da Lei 11.051/2004. Em outras palavras, o entendimento de que o parágrafo segundo possui um caráter temporal, ou seja, de definição de vigência de lei, não pode prosperar.

Outrossim, não se pode esquecer que a vigência da lei é definida no próprio texto legal, não em Instruções Normativas que não possuem força de Lei. Fazer valer a IN sobre a Lei é ferir de morte o princípio da Legalidade, que consta da Constituição Federal e sobre o qual, são necessárias algumas assertivas, o que se faz de agora em diante.

Entretanto, para finalizar este entendimento, deve ser referido que a interpretação sobre o início de vigência da lei feita pela cooperativa está correta.

A legislação em vigor é norte para os contribuintes corretos e cumpridores de sua obrigação, como é o caso da impugnante. Assim como a cooperativa busca embasamento legal para adimplir seus tributos, busca para averiguar seus créditos. As decisões operacionais passam por estas análises. Desta feita é extremamente gravoso a qualquer contribuinte que decisões pretéritas importem em créditos tributários futuros por falta de definição administrativa. Não se pode esperar de um contribuinte que ele "imagine" situações futuras. A lei existe para ser cumprida; seja pela receita Federal, seja pelo contribuinte.

Neste sentido, cumpre que se faça uma pequena explanação sobre o princípio da Irretroatividade Tributária.

O princípio da irretroatividade tributária decorre da necessidade de segurança jurídica entre os cidadãos, que não podem ver atingidos fatos pretéritos por lei tributária nova.

A Constituição Federal de 1988 passou a prever de forma expressa o princípio da irretroatividade da lei tributária, especificamente no artigo 150, III, 'a':

(...)

Segundo Roque Antonio Carrazza, tal princípio encontra paralelo no direito penal, em que é vedada a apenação da conduta já consolidada, senão por lei anteriormente editada. Assim, o princípio ora discutido decorre do princípio da legalidade. Assim, não pode ser apenado o cidadão por conduta antes praticada, como não pode surgir obrigação tributária sem haver o anúncio prévio por promulgação legal:

(...)

Como referido, não cabe uma garantia legalmente instituída ser anulada por instrução normativa posterior, sob pena de gerar indesejável insegurança jurídica aos contribuintes.

Discorre sobre o que chamou de “IGUALDADE TRIBUTÁRIA”, nos seguintes termos:

No mais, deve ser destacado o Princípio da Legalidade, que vem expresso na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5o, II, que enuncia que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Ainda em nossa Carta Magna é previsto no artigo 150, I, "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Deve-se esclarecer precisamente o que esse princípio quer significar. O seu conteúdo exige que a norma tributária que exige (cria) ou aumenta tributo seja detalhadamente definida por lei. Ou seja, devem ser descritos abstratamente "sua hipótese de incidência, seu sujeito passivo, seu sujeito ativo, sua base de cálculo e sua alíquota.(...) Portanto, as exigências do princípio da legalidade tributária são cumpridas quando a lei delimita, concreta e exaustivamente, o fato tributável.

Sem indicar a quais diplomas legais pertencem tais dispositivos, transcreve o caput e o § 1º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e também o caput e o § 1º da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, e conclui:

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

Inicia novo tópico, intitulado “DO CRÉDITO PRESUMIDO”. Afirma:

Este tópico recebe fundamental importância no presente recurso. 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 o valor do crédito presumido, no caso do indeferimento da concessão dos créditos vinculados às operações com suspensão.

Transcreve o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e o art. 9º, da Lei nº 11.051, de 2004, e conclui:

Faz-se, neste tópico, portanto, imperiosa a realização de perícia técnica para determinar o valor correto de créditos presumidos que podem ser aproveitados pelo contribuinte.

Trata então “DO RATEIO DE CRÉDITOS”, nos seguintes termos:

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.

Exemplifica-se: os custos com energia, que geram consideráveis créditos, não são vinculados, pelo menos em sua maior parte, às operações com suspensão, mas às operações com alíquota zero. Em outras palavras, a energia é

consumida quase que sua integralidade no processo de industrialização. Da mesma forma se pode falar, ainda exemplificativamente, nos créditos de embalagens.

Por um critério de justiça fiscal, não pode prosperar o simples rateio, vez que este não representa a realidade dos fatos analisada na cooperativa.

Mais uma vez, ratifica-se o pedido de realização de perícia para a determinação correta dos valores restituíveis à Cooperativa.

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”.*

Prossegue:

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 aniônico, policloreto de alumínio, nutrientes e aminoácidos, os quais, evidentemente, estão enquadrados no conceito de insumo desejado pela norma legal. A intensão da Lei é favorecer a cadeia produtiva e desonerar o contribuinte.

Com a devida vênia, 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.

Por fim, apresenta seus “PEDIDOS E REQUERIMENTOS” (com os destaques do original):

SOBRE O PLANO MATERIAL

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

2. Declaração de procedência da presente manifestação com (i) a liberação dos créditos vinculados às operações sujeitas à suspensão; (ii) a homologação das compensações já apresentadas através de formulário eletrônico;

Pedido Alternativo (sucessivo): caso não sejam aceitos os pedidos anteriores requer o deferimento de perícia técnica com o fim de: (i) apuração dos valores reais de crédito presumido, considerando-se o aumento da base de cálculo; (ii) da correta distribuição dos créditos entre as operações sujeitas à suspensão e à alíquota zero, sendo exatamente esses os quesitos a serem apresentados. Uma vez deferida a perícia, requer prazo para a indicação do perito e sua qualificação;

SOBRE O PLANO INSTRUMENTAL

1. Recebimento tempestivo da presente Impugnação: dado que os mesmos se encontram tempestivos e adequados ao cumprimento de seus objetivos.

2. 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, bem como de uma perícia contábil para apuração dos valores reais de crédito presumido e da correta distribuição dos créditos entre as operações sujeitas à suspensão e à alíquota zero.

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 14-69.775, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

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, inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas integrantes do ordenamento jurídico, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

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

PROVA. PERÍCIA.

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.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. LEITE "IN NATURA". VENDAS COM SUSPENSÃO. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO OU ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado às cooperativas de produção agropecuária, bem como às demais pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, o aproveitamento do crédito presumido de que trata o caput daquele artigo, bem como de crédito relacionado às vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput do mesmo artigo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MÉTODO DE APROPRIAÇÃO.

Os créditos a que tem direito a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo devem ser vinculados às receitas de exportação, às receitas tributadas no mercado interno e às receitas não tributadas no mercado interno pelo método de apropriação direta por meio de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, ou pelo método de rateio proporcional à receita bruta auferida. O método escolhido pela pessoa jurídica deve ser aplicado em todo o ano-calendário.

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 no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, 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:

BREVE SÍNTESE

- descrição sucinta dos fatos

DA DESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS

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

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

- *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 determinara 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.*

DOS PEDIDOS E REQUERIMENTOS

- *1. Recebimento tempestivo da Presente Defesa Fiscal, sob a denominação de Recurso Voluntário;*

2. Declaração de procedência do presente recurso administrativo com a restituição integral dos créditos de PIS e COFINS.

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!

-
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, 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

plantei, 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”.

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 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);
Leiteiro 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 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 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 á 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 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 nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência." (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as 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 vênia aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....
19. Prossequindo, 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.

Processo nº 16366.000020/2010-51
Resolução nº **3301-001.188**

S3-C3T1
Fl. 576

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