



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10183.720538/2017-43  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-003.814 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de outubro de 2023  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Ricardo Piza Di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni.

## Relatório

Versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento de crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior da Contribuição da COFINS não-cumulativa, indicado para compensação com débitos de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

A DRF de Cuiabá/MT emitiu Despacho Decisório Eletrônico, pelo qual homologou parcialmente as compensações declaradas na respectiva DCOMP, concluindo que o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pela Contribuinte.

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente por unanimidade de votos, nos termos do v. Acórdão proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife/PE.

A Contribuinte foi intimada do v. acórdão de primeira instância, apresentando tempestivamente o Recurso Voluntário, pelo qual pediu o provimento e a reforma parcial da decisão administrativa, para que sejam reconhecidos todos os créditos de COFINS utilizados pela Recorrente nos pedidos de compensação, com a conseqüente homologação integral dos PER/DCOMPs objeto deste processo, uma vez que as despesas au tuadas permitiam o creditamento da Contribuição.

Apresentado o recurso, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### 2. Do objeto do presente litígio

Conforme relatório da r. decisão recorrida, a Contribuinte transmitiu o Per/Dcomp visando a compensar os débitos nele declarados com crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior da Contribuição da COFINS, neste processo referente ao 4º Trimestre de 2013.

A Delegacia da Receita Federal em Cuiaba/MT concluiu que o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual considerou-se:

- a) pelo reconhecimento, em parte, do direito creditório pleiteado;

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.814 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10183.720538/2017-43

b) pelo **DEFERIMENTO PARCIAL** do pedido de ressarcimento de que trata o Quadro I, até o limite do crédito ressarcível, conforme demonstrado no Quadro III, no valor originário de **R\$ 4.590.415,23**;

c) pela **HOMOLOGAÇÃO** das compensações efetuadas por meio das Declarações de Compensação n.º 33074.03622.060314.1.3.11-9312, 41041.48178.120314.1.3.11-0330, 18212.45578.180314.1.3.11-3129, 12884.87477.250314.1.3.11-6068, 30565.62825.250314.1.3.11-3418, 06734.27083.260314.1.3.11-8691, 16618.33883.280314.1.7.11-6467, 24847.47819.030414.1.3.11-0799, 08809.58748.140414.1.3.11-1475, 04449.32075.240414.1.3.11-3006 e 21650.37590.240414.1.3.11-0790;

d) pela **HOMOLOGAÇÃO PARCIAL** das compensações efetuadas por meio da Declaração de Compensação n.º 17795.84006.090514.1.7.11-0739, até o limite do crédito ressarcível, em conformidade com o disposto no item “b” acima;

e) pela **NÃO HOMOLOGAÇÃO** das demais compensações efetuadas por meio das Declarações de Compensação elencadas no Quadro II, deste despacho; e

f) em consonância com o disposto nos §§ 6º, 7º e 8º do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, pela **COBRANÇA** dos débitos indevidamente compensados, sem prejuízo das disposições do § 17 do mesmo artigo.

**Entre os créditos glosados pela Fiscalização, destaco os seguintes itens:**

- i) Aquisição de Biomassa, Cavaco e Lenha;
- ii) Fretes aplicados no transporte de aquisições de insumos sujeitos a alíquota 0% e suspensão do PIS e COFINS;
- iii) Fretes entre estabelecimentos;
- iv) Fretes originários de pessoas jurídicas optantes do simples;
- v) Fretes subcontratados conhecimentos de transporte rodoviário de cargas (fretes) emitidos pela própria contribuinte;
- vi) Despesas com energia elétrica;
- vii) Despesas com alugueis locados de pessoas jurídicas;
- viii) Fretes nas operações de vendas;
- ix) Fretes de terceiros;
- x) Encargos de Depreciação de bens desconsideradas por não estarem vinculados ao processo produtivo da empresa: automóveis e acessórios; projetos; móveis e utensílios; computadores, periféricos, softwares, radiocomunicação, GPS; máquinas e equipamentos relacionados a silos e armazéns (silos metálicos, tulhas, balanças rodoviárias, tombadores etc.); máquinas e equipamentos agrícolas (tratores, plainas agrícolas, roçadeiras, carretas agrícolas etc.); máquinas e equipamentos outros (bombas, compressores, motores, pás carregadeiras, tanques diesel, furadeiras, lixadeiras, esmerilhadeiras, reservatórios etc.); e residências.

O v. Acórdão ora recorrido foi proferido pela DRJ de origem em 25 de setembro de 2020, sendo abordado sobre a concepção do termo “insumo” para fins de aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS já com base no conceito adotado em julgamento ao Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.814 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10183.720538/2017-43

Todavia, o ilustre Julgador *a quo*, ao invés de proceder à análise dos créditos originados dos insumos indicados pela Contribuinte, manteve o mesmo conceito já adotado pela Unidade de Origem, sem oportunizar à defesa a comprovação de seu direito creditório.

Fato notório que o Superior Tribunal de Justiça decidiu em julgamento ao Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

Destaco o voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade** – considera-se 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;

**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.

Diante da decisão do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.814 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.720538/2017-43

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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".

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.814 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10183.720538/2017-43

Nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF, deve ser aplicada o entendimento do STJ, de forma a adotar o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, como todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

### **3. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência**

Não obstante todas as comprovações anexadas com a peça de Manifestação de Inconformidade e, principalmente, mesmo com o conceito de insumos adotado pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, a DRJ manteve todas as glosas sem oportunizar a necessária análise pela Unidade Preparadora sob os critérios de essencialidade e relevância.

Entendo que, em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, na busca da verdade real no processo administrativo tributário, é cabível oportunizar à Recorrente uma melhor análise pela unidade de origem quanto ao crédito pleiteado.

Da mesma forma, considerando os documentos comprobatórios trazidos aos autos pela Contribuinte, é imprescindível a análise da Unidade Preparadora sobre a participação dos itens identificados como partes e peças indicadas como bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo da empresa, bem como o tempo de vida útil de tais itens, esclarecendo se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados e cujas manutenções são realizadas.

Pelas mesmas razões. Igualmente é necessária a confirmação sobre a efetividade dos pagamentos referentes aos fretes nas operações de vendas, considerando que a legislação impõe que o ônus seja suportado pelo vendedor para fazer jus ao direito creditório.

**Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto n.º 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência, para que a Unidade de Origem tome as seguintes providências:**

#### **a) Intimar a Recorrente para, dentro de prazo razoável:**

**a.1)** Demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, o processo produtivo desempenhado com relação às mercadorias classificadas nos Capítulos 8 a 12, 15 a 23 da NCM, relacionadas no Caput do art. 8º da lei 10.925/2004;

**a.2)** Demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, o enquadramento das despesas (bens e serviços) que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização e mantidos pela DRJ, bem como a utilização em seu processo produtivo, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, delimitados no r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa em julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018;

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.814 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10183.720538/2017-43

- a.3)** Demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, a participação dos itens identificados como bens (partes e peças) e serviços de manutenção em cada etapa do processo produtivo, bem como o tempo de vida útil de tais itens, esclarecendo sobre a necessidade de tais itens e se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados e cujas manutenções são realizadas (em quanto tempo);
- a.4)** Demonstrar, de forma detalhada e com a devida comprovação, as despesas e efetivos pagamentos relacionadas aos fretes nas operações de venda.
- b)** Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para a constatação especificada nesta Resolução;
- c)** Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas no Item “a”, manifestando sobre os documentos apresentados pela Recorrente, bem como apurando a certeza e liquidez dos créditos pleiteados;
- c.1)** Com relação ao **Item “a.1”**, em sendo comprovado o processo produtivo pela Recorrente, proceder à revisão e quantificação do crédito presumido, elaborando planilha demonstrando os limites de aproveitamento e a metodologia de cálculo adotada, com a respectiva fundamentação legal;
- c.2)** Com relação ao **Item “a.2”**, deverá ser analisando o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp n.º 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, se for o caso;
- c.3)** Com relação ao **Item “a.3”**, elaborar planilha de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço, indicando detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a respectiva fundamentação legal;
- c.4)** Com relação ao **Item “a.4”**, analisar a comprovação dos autos, bem como a documentação que será apresentada pela Recorrente, elaborando relatório detalhado, com a discriminação dos valores comprovados para cada operação de frete na operação de venda.
- d)** Recalcular as apurações e resultado da diligência;
- e)** Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Após cumprida a diligência, com ou sem manifestação da parte, retornem os autos para julgamento.

É a proposta de resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos