



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



**Processo nº** 10183.901428/2012-76  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3402-003.796 – 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

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido na Resolução nº 3402-003.783, de 24 de outubro de 2023, prolatada no julgamento do processo 10183.901421/2012-54, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

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

A DRF 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.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.796 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.901428/2012-76

Cientificada do Despacho Decisório, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada parcialmente procedente/improcedente, nos termos do v. Acórdão proferido Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

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

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigma como razões de decidir:

### **Pressupostos legais de admissibilidade**

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

### **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 1º Trimestre de 2009.

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:

2.1. homologada parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 30363.74115.060810.1.7.11-6596;

2.2. a inexistência de valor a ser restituído/ressarcido para o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP 35212.59404.060810.1.5.11-0065.

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

- i) Fretes rodoviários, despesas com fretes realizados entre estabelecimentos, fretes relativos à compra de mercadorias não sujeitas ao pagamento de PIS/COFINS, frete na importação;
- ii) Despesas com serviços de manutenção de peças e equipamentos, de confecção de peças, de construção civil, de serviços de carregamento, por não serem aplicados ou consumidos diretamente na fabricação do produto;
- iii) Despesas com energia elétrica;

- iv) Despesas com aquisição de sal marinho;
- v) Despesas com frete relativo à compra de mercadorias não sujeitas ao pagamento do PIS/COFINS (compra de mercadorias de pessoas físicas, compra de mercadorias sujeitas à alíquota 0 - adubo/fertilizante/sementes e compra de mercadorias com suspensão – soja em grãos);
- vi) 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, tolhas, balanças rodoviárias, tombadores etc.); máquinas e equipamentos agrícolas (tratores, plantadeiras agrícolas, roçadeiras, carretas agrícolas etc.); máquinas e equipamentos outros (bombas, compressores, motores, pás carregadeiras, tanques diesel, furadeiras, lixadeiras, esmerilhadeiras, reservatórios etc.); e residências.

**A Recorrente afirma que seu processo produtivo (milho beneficiado e soja beneficiada) foi desconsiderado pela Fiscalização, resumindo em razões recursais as seguintes etapas:**

(...) o beneficiamento das mercadorias (grãos) caracteriza, inequivocamente, produção agroindustrial, na medida em que consiste na prática de procedimentos próprios e necessários para obtenção das características previstas em Legislação Federal, requisito necessário para a comercialização/exportação dos produtos classificados nos capítulos 8 a 12 todos da NCM – destinados a alimentação humana ou animal. Isto bem evidencia que a Contribuinte não realiza atividades rurais.

Note-se que no processo de produção de grãos de soja beneficiada e milho beneficiado incluem-se procedimentos próprios, são alteradas as características originais, aperfeiçoando as mercadorias de modo a alcançar as características estabelecidas nas Instruções Normativas do MAPA, restando aptas ao consumo humano ou animal, visando destinar a comercialização interna ou exportação.

(...)

Desta forma, para o desempenho do processo produtivo a Contribuinte adquire produtos agropecuários (soja não beneficiada e milho não beneficiado), sendo estas matérias-primas (termo próprio que bem define as condições dos produtos resultantes da atividade rural), utilizadas como principal insumo em seu processo produtivo, além de também utilizar outros insumos, tais como: lenha e energia elétrica, necessários para o adequado uso dos equipamentos (instalações) no processo produtivo, de onde resultarão os grãos beneficiados – Padrão Oficial - Tipo Exportação.

(...)

Portanto, em conformidade com a lei 9.972/2000 regulamentada pelo decreto 6.268/2007 e instruções normativas do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, o contribuinte desenvolve o processo produtivo (beneficiamento), no qual se alteram as características originais, aperfeiçoando as mercadorias, para o consumo humano ou animal, resultando os grãos/mercadorias comercializadas, exportadas, através das seguintes etapas assim sintetizadas:

**1ª ETAPA – Recebimento e Classificação**

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.796 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.901428/2012-76

A contribuinte adquire produtos (soja, milho) de pessoas físicas e outras pessoas jurídicas, que chegam a granel carregados em caminhões, mercadorias úmidas e com impurezas, fora do padrão de exportação, passam então por uma classificação (de acordo com o tipo de mercadoria e suas características) que considera aspectos físicos do produto: umidade, impurezas, PH, presença de insetos, odor entre outros. A classificação dos cereais é efetuada por pessoal capacitado e treinado constantemente. A coleta das amostras é realizada por um sistema de coleta que permite rapidez e eficiência. A umidade da massa do grão é medida nas amostras por analisadores eletrônicos de alta confiabilidade a impureza é analisada em máquina de pré-limpeza portátil, também é medido o teor de ardidos e avariados da mercadoria. Toda esta análise é realizada para saber como realmente o produto está e qual processo de industrialização ele irá sofrer. Classificados, os grãos seguem para as moegas para serem descarregados e receberem o processo de industrialização, no qual consiste em secagem e limpeza.

## **2º ETAPA- Descarga das mercadorias**

A descarga das mercadorias é realizada em moegas de concreto, onde a mercadoria é depositada e segue em elevadores de cargas até a máquina de pré-limpeza.

## **3ª ETAPA – Pré-limpeza dos Grãos**

Nas máquinas de pré-limpeza é realizada a exaustão do pó, os grãos são transportados até as máquinas de pré-limpeza para a retirada da maior parte dos resíduos e impurezas (terra e demais resíduos que vem junto aos grãos no ato da colheita).

## **4ª ETAPA – Secagem**

Após a pré-limpeza os grãos são transportados até os secadores verticais por meio de elevadores de cargas, onde o calor gerado pela queima de lenha vegetal (reflorestamento) dentro de fornalhas flui através das colunas de grãos dentro dos secadores, retirando a umidade excessiva dos cereais até um padrão próprio e seguro para o armazenamento. Secagem é um tratamento térmico que reduz a umidade da massa de grãos.

O sistema de secagem se compõe de secador com coluna de secagem, difusores de ar metálicos, exatores axiais ou centrífugos, fornalha, ciclone e transportadores de carga. As fornalhas fornecem a fonte calorífica para a secagem dos grãos.

## **5ª ETAPA – Pós-limpeza**

Após a secagem os grãos passam pelas máquinas de pós-limpeza, onde ocorre a limpeza mais apurada, com a separação dos grãos quebrados.

## **6ª ETAPA – Armazenagem e Controle de Qualidade**

Após os processos de limpeza e secagem os grãos então são transportados até os armazéns graneleiros (silos) onde ficam armazenados aguardando sua comercialização para serem expedidos. Durante o período de armazenamento os grãos são conservados dentro dos armazéns por sistema de aeração, monitorados pelos sistemas de termometria e acionados de acordo com as condições meteorológicas. Estes sistemas são essenciais devido à dinâmica de comportamento da umidade e temperatura da massa de grãos dentro dos silos. Umidades e temperaturas elevadas podem ocasionar deterioração do produto e gerar perdas enormes. E não se estabelecendo a temperatura faz-se a “transilagem”, transposição da massa de grãos no próprio silo ou para outro armazém.

Controle de pragas

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.796 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.901428/2012-76

Tratamento preventivo: se o período de armazenagem for longo, há a aplicação de inseticidas sobre os grãos durante o transporte para o silo ou armazém, protegendo-os contra ataque de pragas.

Tratamento curativo: fumigação ou expurgo, técnica empregada para eliminar qualquer infestação de pragas mediante uso de gás.

Tratamento preventivo: se o período de armazenagem for longo, há a aplicação de inseticidas sobre os grãos durante o transporte para o silo ou armazém, protegendo-os contra ataque de pragas.

Tratamento curativo: fumigação ou expurgo, técnica empregada para eliminar qualquer infestação de pragas mediante uso de gás.

Controle integrado (Monitoramento da Massa de Grãos): métodos eficientes de amostragem de insetos e medição da temperatura e umidade visando integrar diversas medidas e métodos de controle, que associados ao controle de pragas, minimizam perdas qualitativas e quantitativas na armazenagem.

#### **7ª ETAPA – Expedição**

Efetuada a comercialização dos grãos, estes são retirados dos armazéns e transportados até as tulas metálicas pelo sistema de correias e elevadores de cargas de carregamento onde é feito o embarque nos caminhões para expedição. Junto a cada armazém graneleiro (silo) existe um sistema de carregamento rodoviário (balança) para a expedição dos grãos. Os grãos são transportados por correias e elevadores de canecas até as caixas de carregamento.

Como se verifica, as mercadorias soja, milho, não são comercializadas/exportadas no mesmo estado que adquiridas pela Contribuinte, devendo necessariamente serem beneficiadas (atividade agroindustrial/industrial), através do processo produtivo descrito anteriormente e conceituado como Atividade Agroindustrial no Inc. I do art. 6 da IN SRF 660/2006; e no art. 3 da IN RFB 1911/2019, normas complementares da Lei, nos exatos termos do Inc. I do art. 100 do CTN.

Igualmente sustenta a Recorrente que, ao caso merece ser aplicado o entendimento segundo o qual os insumos agropecuários adquiridos (Caput do art. 8 da lei 10.925 e do art. 7 da IN SRF 660), utilizados em sua atividade produtiva (Inc. I do art. 6 da IN SRF 660) e que dão origem às mercadorias classificadas nos Capítulos 8 a 12, 15 e 23, todos da NCM, são elementos necessários à obtenção de receitas pela pessoa jurídica e, nessa condição, afiguram-se como insumos imprescindíveis e relevantes para a atividade econômica, fazendo jus ao crédito fiscal de PIS e COFINS em razão do princípio da não-cumulatividade.

Não obstante a discussão com relação ao aproveitamento de crédito presumido relacionado à atividade agroindustrial, na forma prevista pela Lei nº 10.925/2004, o fato é que igualmente se discute nestes autos a tomada de crédito das Contribuições sobre despesas indicadas como insumos.

Tais créditos foram afastados pela DRF de origem em razão do conceito restritivo adotado nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004.

Argumentou a Recorrente que os serviços de carregamento, bem como peças e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos são

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.796 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.901428/2012-76

essenciais e relevantes na sua atividade econômica, atraindo por consequência o enunciado do REsp nº 1.221.170/PR.

O v. Acórdão ora recorrido foi proferido pela DRJ de origem em 29 de maio 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) nº 1.221.170/PR.

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.

Consta a seguinte observação no v. Acórdão recorrido:

47. Prosseguindo, em relação às glosas dos créditos calculados sobre as despesas com **bens e serviços utilizados como insumos — peças de manutenção, serviços de manutenção, e construção civil**, verifica-se que as recentes Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF e Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018, editados após o julgamento, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, reconheceram que o conceito de insumo na sistemática de cobrança não-cumulativa 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

48. Está exposto na decisão recorrida que o sujeito passivo informou na apuração de seus créditos despesas com peças de manutenção de máquinas e equipamentos das três fábricas, tendo também informado aquisições destes itens para filiais não fabris. Assim, ao fundamento que não se classificam como insumos os bens não vinculados a unidades fabris ou que não exerçam ação diretamente sobre o produto em fabricação, o Despacho Decisório desconsiderou os créditos a elas relativos;

49. Em sua contestação o contribuinte apresentou os seguintes argumentos/justificativas:

49.1. o processo produtivo de suas mercadorias (milho beneficiado e soja beneficiada), desempenhado em vários de seus estabelecimentos foi desconsiderado pela Fiscalização;

49.2. apenas os estabelecimentos que industrializam mercadorias tributadas pelo IPI foram considerados na apuração, não sendo considerado o processo produtivo das mercadorias não tributadas pelo IPI;

49.3. o conceito de insumos para fins de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos é abrangente (amplo) e a Fiscalização adotou interpretação restritiva em relação ao aproveitamento dos créditos;

49.4. os fundamentos adotados estão divorciados da doutrina e da jurisprudência;

49.5. as aquisições dos itens comporiam o custo da atividade desenvolvida;

49.6. citou a Solução de Consulta nº 86, de 2012, da Divisão de Tributação da SRRF na 10ª Região Fiscal.

50. Diante do exposto, entendo improcedente o pedido do recorrente, em relação às glosas do créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos, considerando incabível o creditamento em relação às referidas despesas com peças de manutenção, com serviços de manutenção de peças e equipamentos e de confecção de peças, de unidades fabris e não-fabris (planilhas às fls. 7.939/7.952), visto que não há nos autos comprovação, mesmo que indireta, da participação no processo produtivo da recorrente, dos itens indicados pela Autoridade Fiscal nas referidas planilhas;

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.796 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.901428/2012-76

51. A regra geral que dispõe sobre a repartição do ônus da prova encontra-se disposta no art. 373 do Novo Código de Processo Civil, aplicável supletivamente ao Processo Administrativo Fiscal (PAF):

(...)

*“Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”*

(...)

52. Assim, a obrigação de provar recai ao sujeito passivo quando este formula pedido de reconhecimento de direito creditório - A ausência ou insuficiência das provas impede o julgador de reconhecer a certeza das alegações postuladas pelo contribuinte.

Fato notório que o Superior Tribunal de Justiça decidiu em julgamento ao Recurso Especial nº 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 nº 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 nº 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,

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.796 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.901428/2012-76

nessa medida, da acepção 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 nº 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 nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

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.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.796 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.901428/2012-76

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.

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 ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

### **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

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.796 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.901428/2012-76

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 nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 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 abrangidos pelo *caput* do art. 8º da lei 10.925/2004, comprovando os requisitos para que faça jus ao respectivo crédito presumido, inclusive com relação aqueles adotados pela Instrução Normativa SRF nº 660/2006;

**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 nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

**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 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;

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.796 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10183.901428/2012-76

**c.1)** Com relação ao **Item “a.1”**, em sendo comprovado o direito creditório pela Recorrente, proceder à revisão e quantificação do crédito presumido, elaborando planilha e 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 nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e Parecer Normativo Cosit nº 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 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.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator