



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.721351/2010-60
RESOLUÇÃO	3202-000.613 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA CAETÉ S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se das Declarações de Compensação nº 36381.88650.030807.1.7.09 5947 (fls. 4029/4032), no valor de R\$ 418.584,31, nº 30081.40839.070108.1.7.09-0205 (fls. 4033/4036), no valor de R\$ 135.662,37, e nº 05986.27220.070108.1.7.09-4056 (fls. 4037/4040), no valor de R\$ 148.668,09, com crédito alegado de R\$ 993.824,17, informado no Pedido de Ressarcimento nº

29170.76544.070108.1.5.09-6640 (fls. 2/6) e da Declaração de Compensação nº 10686.15592.170507.1.3.09-6454 (fls. 4041/4046), no valor de R\$ 53.615,80, todas referentes a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, relativos a mercado externo, auferidos no 2º trimestre de 2007.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maceió emitiu o Despacho Decisório de fls. 4053/4054, reconhecendo em parte o direito creditório no valor de R\$ 344.542,85 e homologando parcialmente as compensações declaradas até o montante do crédito reconhecido, com base no Parecer Saort nº 341/2011 de fls. 4050/4052, que se fundamentou no Relatório Fiscal juntado às fls. 4023/4025.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão da DRJ:

Trata-se das Declarações de Compensação nº 36381.88650.030807.1.7.09 5947 (fls. 4029/4032), no valor de R\$ 418.584,31, nº 30081.40839.070108.1.7.09-0205 (fls. 4033/4036), no valor de R\$ 135.662,37, e nº 05986.27220.070108.1.7.09-4056 (fls. 4037/4040), no valor de R\$ 148.668,09, com crédito alegado de R\$ 993.824,17, informado no Pedido de Ressarcimento nº 29170.76544.070108.1.5.09-6640 (fls. 2/6) e da Declaração de Compensação nº 10686.15592.170507.1.3.09-6454 (fls. 4041/4046), no valor de R\$ 53.615,80, todas referentes a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, relativos a mercado externo, auferidos no 2º trimestre de 2007.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maceió emitiu o Despacho Decisório de fls. 4053/4054, reconhecendo em parte o direito creditório no valor de R\$ 344.542,85 e homologando parcialmente as compensações declaradas até o montante do crédito reconhecido, com base no Parecer Saort nº 341/2011 de fls. 4050/4052, que se fundamentou no Relatório Fiscal juntado às fls. 4023/4025.

Por sua vez, esse relatório fiscal se reporta ao Termo de Encerramento Parcial – Anos 2005 a 2007 (fls. 2382/2429), para a descrição dos motivos que levaram às glosas e ao reconhecimento parcial do crédito.

2 DRJ/RPO Processo 10410.721351/2010-60 Acórdão n.º 14-85.854 Fls. 3 No Termo de Encerramento Parcial – Anos 2005 a 2007, o auditor-fiscal, de início informa que:

Quando da recomposição do DACON da empresa relativo ao 1º trimestre de 2005, os valores informados pela fiscalização no campo “saldo de crédito do mês anterior” espelharam os valores de saldos de créditos demonstrados no Termo de Encerramento Parcial - Ano 2004 e respectivos anexos, o qual é parte integrante dos processos administrativos nº 10410.720569/2011-88 (Pedido de Ressarcimento de PIS) e 10410.720571/2011-57 (Pedido de Ressarcimento de COFINS). A empresa foi cientificada do Termo de Encerramento Parcial -Ano 2004 e respectivos anexos em 19/04/2011.

Ressalta-se que os valores apurados na recomposição dos DACON's relativos aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano de 2005 e aos meses de 2006 e 2007 refletirão no “saldo de crédito do mês anterior” a ser considerado pela fiscalização quando da recomposição do DACON da empresa relativo ao mês de janeiro de 2008.

Após isso, o auditor-fiscal descreve o rateio proporcional das receitas relativas ao mercado externo em relação às receitas totais efetuado, por ele, a partir da contabilidade da empresa.

O auditor-fiscal não acatou a pretensão da empresa em incluir no período de fevereiro/2007 a dezembro/2007 valores de receitas de vendas de álcool no mercado externo como sendo vinculadas ao regime da não cumulatividade, uma vez que ela não comprovou que não se tratava de venda de álcool para fins carburantes.

A seguir, o auditor-fiscal descreve as glosas de créditos efetuadas:

- alguns produtos adquiridos pela empresa não podem ser enquadrados no conceito de insumo previsto na legislação. Destacam-se: adesivos, antenas para rádio amador, armários, baterias, broxas para caiação, cadeados, caixas plásticas, câmara de ar para carro de mão, carregadores de baterias/pilhas, chave para ar condicionado, colas, compressor de ar para aquário, compressor de ar/bebedouro, discos de lixa, escada de alumínio, fechadura para esquadria de alumínio, filtro tela ar condicionado, fitas crepe, fones de ouvido, fontes de alimentação, gaveteiros modulares, lâminas de serra, lanternas, lixas, lonas, luminárias, massa rápida, microfones, paletes de madeira, peças diversas, peneiras de pedreiro, pilhas, pincéis, postes de concreto, raticidas, resistências para chuveiro, rolos de espuma para pintura, serras, solventes, super bonder, thinner, tintas diversas, vaselina, zarcão e outros;
- são exemplos dos serviços que não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação: serviços de assessoria e consultoria, serviços de carregamento, serviços logísticos, análises de calcário/fertilizantes, atualização de software, colocação de forro de PVC, confecção de esquadrias, confecção de tochas, confecção de bolsas tira-colo, confecção de capas protetoras, confecção de placas, confecção de móveis/utensílios, confecção de portão/grades, adesivação de capacetes, cálculos estruturais, colocação velcro em barracas sanitárias, confecção logotipos para veículos, emassamento e pintura, fornecimento de toalhas industriais, hidrojateamento, impermeabilização, implantação de sistema de automação, implantação e adequação de norma regulamentadora, inspeção e avaliação de 3 DRJ/RPO Processo 10410.721351/2010-60 Acórdão n.º 14-85.854 Fls. 4 barragem, jateamento e pintura, lavanderia, limpeza e pintura, limpeza de caixa de evaporação, locação de chácara, manutenção de freezer, pintura de letreiros, desenhos e projetos, elaboração de projetos, manutenção em bebedouros, manutenção em ferramentas, manutenção em posto de combustível, instalação de ar condicionado, manutenção em rádioamadores, manutenção e recarga em extintores, carpintaria, topografia, análise de solo e adubos, fusão óptica em

cabos de rede de informática, laudo técnico sobre condições ambientais de trabalho, manutenção de toldos, manutenção em bombas lava-jato, manutenção em porteiros e cancelas, manutenção em roçadeiras de grama, montagem de forros e divisórias modulares, vistoria técnica em pontes, e outros; • com base na Solução de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007, não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas. Dentre os principais materiais de limpeza cujos créditos foram glosados, destacam-se: disperso-solubilizante, hipoclorito de sódio, optisperse, soda cáustica em escama, entre outros. São exemplos das principais ferramentas excluídas pela fiscalização da base de cálculo de aproveitamento de crédito:

alicates, ancinhos, amperímetros, arcos de serra, balança doméstica, bicos de corte, brocas, caixas de ferramentas, calibradores, chaves diversas, chibancas, cintas para cargas, compassos, densímetros, desempenadeiras, discos de corte, enxadas, enxadinhas para jardim, escalímetros, esmerilhadeiras, espátulas, esquadros, extratores, facão para corte de cana, ferros de solda, foices, fresas, furadeiras, limas, lunetas de vidro, lupas, macacos hidráulicos, manômetros, marretas, martelos, morsa para bancada, multímetros, nível de mão, pás, paquímetros, picaretas, pistolas de ar, pistolas de pintura, potenciômetros, rebitadores, saca pinos, serras, soquetes, talhas, talhadeiras, termômetros, tesouras, tornos de bancada, trenas, voltímetros, e outros; • os gastos com veículos leves, que não se inserem diretamente no processo produtivo, não podem ser considerados como insumos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade não cumulativa. Os veículos considerados são tais como:

Gol, Saveiro, Hilux, Mitsubshi L200, Ford Ranger, Kombi, Uno Mille, motocicletas, bicicletas, locações de veículos leves e outros; • foram glosados créditos relativos a materiais e serviços utilizados na construção civil, porque a empresa deveria ter incorporado tais gastos com benfeitorias em seu ativo e a partir daí ter aproveitado as despesas com depreciação e amortização como crédito. Fora deste caso, não há como aproveitar créditos de tais gastos; • foram glosados os créditos relativos a transporte de pessoal, por não se enquadrar no conceito de insumo na apuração do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade não cumulativa e não ter nenhuma outra hipótese legal para aproveitamento de crédito decorrente dessa despesa; • foram glosados os créditos relativos aos transportes dos seguintes bens, porque não se enquadram no conceito de insumo na apuração do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade não cumulativa e não estão contemplados pela previsão legal de créditos relativos a frete na operação de venda: transportes de estudantes, de bagaço, de barro/argila, de equipamentos/materiais agrícolas e industriais, de fuligem, de 4 DRJ/RPO Processo 10410.721351/2010-60 Acórdão n.º 14-85.854 Fls. 5 cascalho e pedras, de terra/tocos, de materiais diversos, de adubo/gesso, de calcário/fertilizantes, de combustível, de grãos/sementes, de mudas de cana, de resíduos industriais, de torta de filtro e de vinhaça, entre

outros; • foram glosados os créditos relativos aos seguintes produtos com alíquota zero:

bactericida, cotesia flavipes, fosfatec nitrofosfatado, fosfatado fonte de fósforo, uréia, canas para semente, mudas de cana para plantio, mudas de cana variedades para multiplicação, mudas de laranja, mudas de limão, entre outros; • foram glosados os créditos decorrentes de despesas com exportação lançadas na conta 6.1.5.630.04 por não se enquadrarem no conceito de insumo na apuração do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade não cumulativa. O histórico dos lançamentos contábeis esclarece que tais despesas se referem a serviços de despachantes aduaneiros, serviços de assessoria aduaneira, serviços de desembaraço aduaneiro, reembolso de despesas com taxas pagas a sindicatos, serviços de estivagem, serviços de recebimento e embarque, serviços de controle de estoque, despesas pela utilização de infra-estrutura portuária, despesas com emissão de certificados, serviços de supervisão, serviços de coleta e análise de álcool, serviços de assessoria na exportação, pagamento de demurrage, entre outros. Esses gastos também não podem ser considerados como despesas de armazenagem e frete na operação de venda. Portanto, não há previsão legal para dedução de créditos a eles relativos.

Ressalta-se que na citada conta constam diversos lançamentos referente a despesas com exportação de álcool, que é enquadrado no regime cumulativo; • foram glosados os créditos decorrentes de despesas com comissões sobre vendas, por não se enquadrarem no conceito de insumo para fins de creditamento na apuração do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade não cumulativa. Alguns lançamentos a título de comissões dizem respeito a vendas de álcool, enquadrado no regime cumulativo, o que, por si só, já ensejaria glosas; • a contribuinte deduziu créditos referentes a arrendamentos agrícolas, lançando os valores no Dacon como despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas. Esse procedimento não encontra respaldo na legislação porque essas despesas não são consideradas insumos, não podem ser consideradas como despesas de aluguéis de prédios e tampouco como despesas de contraprestação de arrendamento mercantil. Portanto, por falta de previsão legal, foram glosados os créditos a título de despesas com arrendamento agrícola; • a interessada deduziu créditos relativos a despesas de carregamento e serviços de movimentação de mercadorias. Esse procedimento não encontra respaldo na legislação, já que essas despesas não podem ser consideradas insumos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade não cumulativa e também não se enquadram como despesas de armazenagem de mercadoria. Assim, pela falta de previsão legal, os créditos decorrentes dessas despesas foram glosados; • a contribuinte incluiu em seu pleito valores correspondentes ao crédito presumido de atividades agroindustriais, sem que haja previsão legal para tanto. Por esse motivo, os valores correspondentes aos créditos presumidos foram integralmente glosado.

5 DRJ/RPO Processo 10410.721351/2010-60 Acórdão n.º 14-85.854 O auditor-fiscal também glosou créditos relativos a:

Fls. 6 • despesas com depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados no ativo imobilizado, porque se referiam a móveis e utensílios, veículos leves, equipamentos e aparelhos de telefonia, equipamentos e aparelhos de computação, software, os quais não são utilizados na produção de bens destinados à venda; • estoque de abertura (fl. 2391), porque a apuração não obedeceu à legislação, já que a contribuinte o calculou considerando a totalidade dos estoques existentes em 31/01/2004, sem a exclusão do estoque de produtos sujeitos à incidência cumulativa.

Cientificada do despacho decisório em 05/09/2011 (fl. 4046), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 05/10/2011 (fls. 4047/4073), na qual, depois de defender a tempestividade de sua manifestação, afirma que o cerne da imputação feita pelo auditor-fiscal diria respeito à abrangência do conceito de insumo na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. Nesse sentido ela tece arrazoado sobre a definição de insumo para dedução de créditos na apuração dessas contribuições, no intuito de demonstrar que a interpretação restritiva do Fisco, não merece prosperar. Para ela:

- após a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a não cumulatividade não pode mais ser interpretada exclusivamente pelas disposições contidas nas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Isso porque essa emenda constitucional deixou a cargo da lei apenas definir quais seriam os setores da atividade econômica abrangidos pela não cumulatividade. Essa previsão de não cumulatividade sob o prisma constitucional significou uma verdadeira alteração conceitual e de abrangência da não cumulatividade, afastando a aplicação limitada do rol do art. 3º das Leis n.

10.637/02 e 10.833/03, que passou a não ser mais interpretado pelo ordenamento constitucional como rol taxativo, mas meramente exemplificativo. Com essa delimitação do campo de atuação da lei, não é mais possível limitar os tipos de insumos sob pena de afronta ao § 12 do art. 195 e da Constituição Federal, bem como aos princípios da isonomia tributária e do não-confisco, estabelecidos no art. 150, incisos II e IV, da Carta Magna; • não bastasse o rol estipulado pelo artigo 3º das Leis n. 10637/02 e n. 10.833/03 ter perdido sua aplicabilidade taxativa em face do § 12 no art. 195 da CF/88, a Instrução Normativa n. 247/202 e a Instrução Normativa n. 404/2004, acabou por INOVAR o ordenamento jurídico, exigindo que os bens e/ou serviços tivessem “contato direto” com o produto em fabricação, se revelando, portanto, em absoluto descompasso com o ordenamento constitucional vigente, além de ferirem o princípio da legalidade, na medida em que criam restrições à aplicação da não cumulatividade, ao arrepio da lei.

A contribuinte cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com o entendimento que todos os custos despendidos com pessoas jurídicas que sejam necessários para as operações da empresa devem gerar créditos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins pela sistemática não cumulativa,

assemelhando-se, assim, com o conceito de despesas dedutíveis na apuração do IRPJ.

6 DRJ/RPO Processo 10410.721351/2010-60 Acórdão n.º 14-85.854 Fls. 7 A manifestante passa então a discorrer detalhadamente sobre a natureza das suas atividades que englobam desde o cultivo e a extração da matéria-prima (cana-de-açúcar) até a industrialização propriamente dita e a venda dos produtos. Segundo ela, o seu processo de produção é bastante amplo e complexo e implica na necessária utilização de um leque de bens e serviços imprescindíveis para a realização regular de suas atividades. Em sua descrição, ela entra em detalhes sobre o cultivo, a extração e a industrialização da cana, por entender que isso seja necessário para a correta análise do caso em tela. Nessa descrição, ela destaca que a fase de industrialização da cana-de-açúcar possui procedimentos comuns para a produção de etanol e de açúcar, antes de se passar a procedimentos específicos para cada um desses produtos.

A contribuinte conclui essa descrição nos seguintes termos:

Verifica-se, portanto, a complexidade de tarefas, bem como da abrangência dos diversos tipos de materiais e serviços que são utilizados no processo produtivo da Contribuinte, o qual, conforme consta em seu objeto social, compreende o cultivo, extração e industrialização da matéria prima, para fins de comercialização da produção própria de seus produtos e de terceiros, bem como de produção e comercialização de energia elétrica.

Quebrar ou desconsiderar quaisquer dessas etapas, significa comprometer todo o processo e, conseqüentemente, o resultado final da produção.

São essas ponderações que se precisa ter em mente para a correta análise do caso em apreço, levando-se em conta o contexto e as peculiaridades que envolvem a questão, tornando-se imperiosa a revisão da autuação imposta de maneira injusta pela fiscalização.

A partir disso, a manifestante passa às seguintes alegações referentes às glosas específicas feitas pelo auditor-fiscal:

- os produtos que o auditor-fiscal sustenta que não se enquadrariam como insumos são custos e despesas efetuados para a execução das atividades da empresa, razão pela qual devem ser incluídos no conceito de insumos. Para exemplificar, pode-se citar as peças aplicadas em manutenção de radioamadores, que são necessários para a comunicação interna nas áreas industriais e agrícolas, na logística entre transportes e frentes de colheita da cana-de-açúcar. Os radioamadores visam evitar, por exemplo, colisões entre os veículos que trabalham no transporte da cana-de-açúcar e auxiliar na logística de veículos nas frentes de colheita. Por isso, eles são incontestavelmente necessários no decorrer dos procedimentos de plantio, corte, carregamento e transporte de cana-de-açúcar;
- todos os exemplos citados pelo auditor-fiscal de serviços cujos créditos foram glosados representam custos e despesas operacionais que têm que ser

realizados para a boa e regular execução das atividades da contribuinte. Não há como conceber uma empresa agroindustrial do setor sucroalcooleiro sem análise do solo e seus fertilizantes, sem o serviço de topografia ou mesmo sem ofertar condições ambientais de trabalho adequadas. A análise do solo, por exemplo, se enquadra como um serviço imprescindível para o regular desenvolvimento produtivo no contexto do preparo do solo, atividade que é de fundamental importância, haja vista que dará sustentação aos vários ciclos (cortes) da cana-de-açúcar; 7 DRJ/RPO Processo 10410.721351/2010-60 Acórdão n.º 14-85.854 Fls. 8

- o auditor-fiscal entendeu que os materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas e ferramentas seriam insumos indiretos e, como tais, não gerariam direito a créditos. Todavia, a legislação não faz essa diferença entre insumos diretos e indiretos, não cabendo, pois ao Fisco restringir a aplicação da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins;
- merece destaque a desconsideração dos créditos decorrentes de graxas, pois, não bastasse sua inclusão na correta conceituação de insumos, essas despesas se caracterizam como lubrificantes, que está previsto expressamente na hipótese de dedução de créditos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. A graxa nada mais é do que um lubrificante utilizado nas máquinas e equipamentos, não existindo embasamento para supor que tal lubrificante deveria ter sido mencionado especificamente na lei;
- com relação às ferramentas, é interessante pontuar que se trata de utensílios utilizados pelas oficinas mecânica e elétrica indispensáveis à manutenção de máquinas e equipamentos industriais e agrícolas, caminhões, tratores, carregadeiras, dentre outros veículos. A utilização das ferramentas interfere diretamente no processo produtivo da empresa, uma vez que são exercidas sobre bens usados, deteriorados ou desgastados com a finalidade de renovar ou restaurar máquinas, equipamentos industriais e agrícolas, para que possam ser utilizados em condições normais de funcionamento. Para um melhor esclarecimento, podemos citar alguns exemplos destas ferramentas necessárias ao corte, trato, formação e colheita da cana-de-açúcar: Enxadas, picaretas, pás quadradas e redonda, enxadecos, chibancas, facões e foices para corte de cana, faca e facões de corte para uso em colheitadeiras, foices, lanças chamas, etc. Com a devida vênia, é possível constatar que a Autoridade Fiscal não andou bem, nem de forma razoável, ao restringir ao extremo o sentido do conteúdo do dispositivo legal em comento, face ao conceito de “insumo” para fins do sistema não cumulativo das contribuições em questão, conforme vem sendo demonstrado;
- para o cultivo e extração da cana-de-açúcar, a Contribuinte necessita e dispõe de uma frota completa de veículos para ser utilizada dentro da sua cadeia produtiva.

Teria ela que constituir uma nova empresa específica para a realização do transporte para ter direito ao crédito em questão? Por certo que esse formalismo não tem razão de ser! E o motivo é por demais simples: não há como exercer o processo produtivo sem a utilização de veículos, sejam próprios ou terceirizados, sejam leves ou pesados, tudo para fins de transporte dos produtos, dos implementos agrícolas, de trabalhadores, dentre tantos outros;

- da mesma

forma que os veículos e máquinas pesados integram o processo produtivo das usinas de açúcar e álcool, os veículos leves que estão no campo dia e noite dando suporte ao departamento agrícola ou que estão constantemente dando apoio ao parque industrial, para que se possa executar o processo de industrialização com eficiência, integram o complexo processo produtivo de uma agroindústria, juntamente com os combustíveis utilizados e as peças e equipamentos destinados a sua manutenção e conservação; • nem todo gasto em construção civil é decorrente da realização de benfeitorias.

Quando foram efetuados gastos com benfeitorias, o procedimento foi o da 8 DRJ/RPO Processo 10410.721351/2010-60 Acórdão n.º 14-85.854 Fls. 9 incorporação. Ocorre que, alguns serviços e materiais utilizados na construção civil eram decorrentes de simples manutenção das construções. Todos os custos e despesas operacionais se caracterizam como insumos, estando aptos a gerar créditos dentro da sistemática não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins. Ademais, os materiais para construção civil utilizados são absolutamente essenciais à conservação e manutenção de toda a unidade agroindustrial, pois são aplicados nas máquinas e equipamentos com o intuito de preservá-los, para que estes possam ser utilizados em total condições de uso. Os serviços de construção civil foram exercidos, por exemplo, na manutenção e conservação de caldeiras, de edificações industriais, de imóveis e de utensílios de oficinas mecânicas e elétricas, enfim, no acervo imobiliário; • o transporte de pessoal nada mais é do que um serviço necessário à cadeia produtiva da contribuinte, para a consecução de suas atividades, sobretudo para o cultivo, extração e industrialização de seus produtos. Basta pensar, por exemplo, como os trabalhadores chegariam ao campo das plantações, se não existisse a realização de gastos com esses serviços. Por isso, tais serviços devem ser considerados insumos nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Na mesma linha está a utilização de crédito decorrente da prestação de serviços de transportes diversos tais como: de bagaço, de equipamentos/materiais agrícolas, de terra/tocos, de calcário/fertilizantes, de grãos/sementes, de mudas de cana, de vinhaça, etc. Trata-se de serviços de transportes cujos custos estão dentro do processo produtivo e, portanto, dentro do conceito de insumo, aptos a gerar créditos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos; • o auditor-fiscal glosou créditos baseado nos relatórios de depreciação apresentados.

Dentro da sistemática da não cumulatividade, não merece razão o entendimento do auditor-fiscal. Máquinas, equipamentos e outros bens são necessários ao regular funcionamento das atividades da empresa, pois sem eles a consecução do produto final estaria comprometida. O inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não deixa dúvidas que as máquinas e equipamentos e outros bens que forem incorporados ao ativo imobilizado e adquiridos para serem utilizados dentro da cadeia produtiva estão aptos a gerar créditos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos; • a fiscalização desconsiderou despesas com exportação lançadas na conta 6.1.5.630.04. Trata-se de serviços de

despachantes aduaneiros, serviços de desembaraço aduaneiro, serviços de estivagem, serviços de recebimento e embarques, despesas pela utilização de infraestrutura portuária, pagamento de demurrage, dentre outros. Essas despesas estão dentro do conceito de insumos para fins da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. Ainda que assim não fosse, estariam enquadradas na hipótese do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, porque nada mais são que despesas decorrentes da armazenagem das mercadorias nos portos, para fins de remessa dos produtos ao exterior; • o auditor-fiscal desconsiderou as despesas com comissões sobre vendas na apuração dos créditos. Contudo, o processo produtivo só termina com a efetiva venda do produto final, pois do contrário as etapas anteriores não fariam sentido. O objeto da empresa compreende tanto o cultivo, a extração e a industrialização da cana-de açúcar, como também a comercialização da produção própria e de terceiros e a 9 DRJ/RPO Processo 10410.721351/2010-60 Acórdão n.º 14-85.854 Fls. 10 produção e comercialização de energia elétrica. Todos os custos suportados pela contribuinte devem dar ensejo a créditos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos; • arrendamento agrícola nada mais é do que aluguel de imóvel rural, por meio do qual o proprietário (arrendador) transfere a posse do imóvel rural ao arrendatário, a fim de que este use o bem para fins de exploração agrícola mediante o pagamento da retribuição. Por isso, não faz sentido a interpretação dada pelo auditor-fiscal. Logo, não há dúvidas quanto à inserção dos arrendamentos agrícolas na hipótese do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; • não merece prevalecer a glosa efetuada pelo auditor-fiscal no que pertine às despesas com carregamento, porque tais despesas não só se enquadram no conceito de insumos, como também na hipótese do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, porque são decorrentes da armazenagem das mercadorias;

A Manifestação de Inconformidade foi julgada procedente em parte, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

INSUMO. CONCEITO.

Insumo é a matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e qualquer outro bem adquirido de terceiros, não contabilizado no ativo imobilizado, que sofra alteração em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação destinado à venda, ou então que seja aplicado ou consumido na prestação de serviços. Considera-se insumo também o serviço prestado por terceiros aplicado na produção do produto destinado à venda ou na prestação de serviço.

ARMAZENAGEM. SERVIÇOS DECORRENTES. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

Para a apuração do PIS/Pasep não cumulativo, a legislação prevê a dedução de créditos relativos às despesas com armazenagem, hipótese esta que não pode ser estendida a despesas com serviços que seriam decorrentes da armazenagem.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

CONSTITUCIONALIDADE.

CONTROLE DE Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

DEPRECIAÇÃO. CRÉDITO.

Na apuração do PIS/Pasep não cumulativo, o crédito sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode ser deduzido quando esses bens forem adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

ARRENDAMENTO RURAL. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Não existe na legislação previsão para dedução na apuração do PIS/Pasep não cumulativo de créditos sobre despesas com arrendamento rural.

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual reitera, em síntese, as razões e os argumentos anteriormente deduzidos em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

De início, merece registro o fato de que parcela relevante das glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições sociais no presente processo, as quais ensejaram na negativa de direito ao ressarcimento ou à compensação destes valores, está

correlacionada ao não reconhecimento de determinados produtos ou serviços adquiridos como insumos da atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a análise realizada pela Fiscalização e pelo Julgador a quo, no que diz respeito ao enquadramento de determinado bem ou serviço na categoria de insumos, foi efetuada com apoio nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.

No entanto, deve-se considerar que a Recorrente dedica, principalmente, a desenvolver atividades de cultivo, extração e industrialização de cana de açúcar e de produção e comercialização de energia elétrica.

Na análise do processo, entendo que é necessário converter o julgamento em diligência com vista a aclarar várias situações trazidas pela Recorrente em suas argumentações para confrontar às conclusões tomadas pela Autoridade Fiscal, conforme a seguir explicitadas.

A temática mais relevante à solução da lide diz respeito ao creditamento sobre insumos do processo produtivo na apuração do PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade, matéria frequente nesta seção de julgamento.

Como se sabe, após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Essa questão também foi definitivamente resolvida pelo STJ, no **Resp nº 1.221.170/PR**, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância.

Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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. 543C 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. 543C 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.

Dessa forma, vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou **os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa**, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao 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.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o **Parecer Normativo nº 5/2018**, com a seguinte ementa:

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.

Assim, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

No caso concreto, **observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância.**

Nesse sentido, **para melhor solução da lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, é imperioso oportunizar que a fiscalização identifique dentre os produtos e serviços que estão sendo pleiteados, a relevância e/ou essencialidade, na perspectiva fase do processo produtivo, bem como das atividades desempenhada pela empresa.**

Analisar a matéria sem oportunizar à fiscalização revisar o seu ato, pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ. Diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa, cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.” “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.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170/STJ.

Na obra escrita pelo Ilustre Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, em 2021, “Aproveitamento de Crédito de PIS e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispendios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, o autor tratou das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

“EMENTA 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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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 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.” Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…).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.(...).” (negrito pelo autor do presente artigo)O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que

o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)” Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Dessa forma, com fundamento nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

No entanto, **por ter sido realizado antes do parecer da PGFN acerca do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, o acórdão recorrido não tratou do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não considerou qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.**

Assim, conforme interpretação sistêmica do que foi disposto nos artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Conclusão

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, proponho converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora se manifeste, conclusivamente, sobre a adequação dos bens e serviços apontados pelo contribuinte como insumos, tendo-se em conta o conceito fixado no REsp nº 1.221.170/PR, na Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e no Parecer Cosit nº 5, bem como se manifeste sobre o suposto direito dos créditos alegados pela contribuinte. Ao final da diligência, deverá ser elaborado relatório conclusivo, podendo-se, se necessário, intimar o contribuinte para apresentar documentos e esclarecimentos adicionais. Após a manifestação do Recorrente acerca dos resultados da diligência, os autos devem retornar a este colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro