



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

**Processo nº** 10783.901347/2015-50  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-001.756 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 31 de janeiro de 2019  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** FERTILIZANTES HERINGER S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Cynthia Elena de Campos.

### **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Versa o processo sobre Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 25554.01735.241014.1.1.10-3727, por meio do qual a contribuinte pretende o reconhecimento de créditos da não cumulatividade do PIS auferidos no mercado interno durante o 2º trimestre de 2011, no montante de R\$ 2.073.387,41.

O direito creditório foi reconhecido parcialmente pela autoridade administrativa, em face das glosas efetuadas nos valores demonstrados no Dacon relativamente aos seguintes itens:

- Operações Portuárias: a) “Serviços Operações Portuárias”, com despesas de desestiva, descarga, operação portuária, descarga/armazenagem, armazenagem e transporte municipais; e b) despesas de armazenagem e frete incorridas internamente no porto;

- Fretes sobre Compras (fertilizantes e matérias-primas)

- Fretes sobre Compras (sem descrição do produto ou não permitidos), os quais decorreram, segundo a empresa, em sua maioria, do transporte de matérias-primas, transferência interfiliais de embalagens e fretes para transporte de materiais de limpeza.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade, sustentando a legitimidade dos créditos pleiteados, em linhas gerais, em face de entender que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos das contribuições deve ser estendido aos custos, despesas e encargos consumidos nas atividades e estabelecimentos da empresa afetos à realização da receita tributável, nos termos definidos pela legislação do imposto de renda, em especial, os art. 290, 291 e 299 do RIR/1999.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da impugnante, entendendo que nenhum dos itens glosados contestados poderia ser gerador de crédito por expressa previsão legal ou se enquadrar no conceito de insumo, nos termos dos artigos 3ºs das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 e das Instruções Normativas SRF nºs 404/2004 e 247/2002.

Cientificada dessa decisão em 22/08/2017, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/09/2017, sob os seguintes tópicos:

1 – DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA FABRICAÇÃO DE ADUBOS E FERTILIZANTES

1.1 – A NÃO-CUMULATIVIDADE

1.1.1 – Do conceito de insumos para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS – Da inaplicabilidade das regras afetas ao IPI – Da ilegalidade das INs 247/02 e 404/04 – Do equívoco do despacho decisório e do acórdão recorrido

1.1.1.1 – O adequado conceito de insumo para a sistemática do PIS/COFINS – Uma definição que medeia a aplicação integral das regras de dedução do IRPJ e do IPI

1.1.1.2 – Um conceito mais restrito de insumo – Bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo

1.1.1.2.1 – Serviços

1.1.1.2.1 a – Serviços de frete sobre compra de insumos

1.1.1.2.1.b – Serviços de transporte de materiais auxiliares – Frete de embalagens

1.1.1.2.1.c – Serviços de transporte de materiais auxiliares – Frete de materiais de limpeza

1.1.1.2.1.d – Operações portuárias

2 – DO FRETE SOBRE OPERAÇÃO AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM ALÍQUOTA DO PIS/COFINS REDUZIDA À ZERO

2.1 – Inaplicabilidade do art. 3º, § 2º, inc. II, da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03

### 3 – DA INÉRCIA DA FISCALIZAÇÃO – DA TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO AO CONTRIBUINTE – DA CONCESSÃO DE PRAZO EXÍGUO PARA APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES – DA VERDADE MATERIAL

Ao final requereu também a recorrente a concessão de prazo para juntada de documentação complementar e, caso se entenda necessário, a realização de diligência para a verificação da pertinência e essencialidade dos itens glosados ao processo produtivo desenvolvido pela empresa.

Às vésperas da sessão de julgamento, a recorrente apresentou planilhas com informações adicionais, ressaltando que os demonstrativos anexados, embora contenham inúmeros dados anteriormente omitidos, não estariam totalmente preenchidos em razão do fato de que a empresa aguardaria a concessão de prazo para o levantamento dos elementos faltantes, o que provavelmente demandaria a contratação de empresa especializada para a realização da tarefa em face do volume de informações envolvidas.

É o relatório.

#### Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Como se sabe, em reiteradas decisões, este CARF já vinha afastando o conceito restrito de insumos dado pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004. Até então, vinha esta Relatora adotando o entendimento de que seria cabível o desconto de créditos de PIS/Cofins relativos a bens e serviços utilizados como insumos que fossem pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, considerando como parâmetro o custo de produção, conforme delineado no Voto do Ilustre Conselheiro Antonio Carlos Atulim no Acórdão nº 3403-002.816, de 27 de fevereiro de 2014, naquilo que não fosse conflitante com as restrições ao creditamento dispostas nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Ocorre que, recentemente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu no sentido de que o conceito de insumo deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou relevância para o processo produtivo da contribuinte, bem como que há ilegalidade no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Não obstante o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>,

---

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência. Não estaria em consonância com os princípios da razoabilidade e da eficiência da Administração Pública, o CARF decidir de forma mais favorável a Fazenda Nacional do que pode a própria Receita Federal.

No mais, o conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150) não diverge muito do entendimento que já vinha sendo adotado predominantemente neste CARF sobre a matéria, a qual reclama há muito tempo uniformização na jurisprudência em homenagem à segurança jurídica, razões pelas quais se adota desde já ao entendimento do STJ veiculado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150), cuja ementa consta abaixo:

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>2</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Nesse mesmo sentido, no Acórdão nº 9303-007.512 – 3ª Turma, de 17 de outubro de 2018, sob a relatoria do Conselheiro Demes Brito, a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu por acatar o conceito abstrato de insumo delimitado pelo REsp nº 1.221.170/PR.

Os critérios da essencialidade e relevância que serão adotados por esta Relatora no presente processo são aqueles delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme observação que constou na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)

**Observação 1.** Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. 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. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão**

esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a)”constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Vale aqui também fazer as ressalvas efetuadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, no sentido de que foi estabelecido no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR somente um conceito abstrato de insumo, cabendo ao julgador ou aplicador da norma avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, 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.

No presente caso concreto, estão sob discussão no âmbito deste Colegiado as glosas relativas aos seguintes itens:

a) Fretes nas aquisições de bens considerados insumos (adubos e fertilizantes e suas matérias-primas) sujeitos à alíquota zero: envolve matéria acerca da possibilidade de creditamento das contribuições relativo ao serviço de frete na aquisição de bens para a qual não se concede o crédito, à luz do conceito abstrato de insumo constante no REsp nº 1.221.170/PR;

b) Fretes sem descrição do produto transportado: para os quais a recorrente alega que parte seria decorrente de transporte matérias-primas, de materiais de embalagem e de materiais de limpeza.

c) Serviços de Operações Portuárias (Serviços de Inspeção de Produto Importado): para os quais alega a recorrente que seriam despesas atinentes a: 1) armazenagem; 2) frete municipal; 3) carga e descarga; 4) desembarço; 5) desestiva; 6) movimentação de carga; 7) operação portuária; 8) transporte portuário; dentre outros.

Observa-se que carecem os autos de comprovação das alegações da recorrente nos item b) e c) acima, bem como, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, a comprovação do devido enquadramento dos serviços glosados no conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância.

Assim, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem:

1. Intime a recorrente, dentro de prazo razoável, a:

i) Apresentar Laudo Técnico com a demonstração de que cada serviço glosado constante nas planilhas "Serviços Operações Portuárias", "Fretes não admitidos" e "Fretes Adubos Fertilizantes e suas matérias primas", é *essencial ou relevante* ao seu processo produtivo específico (do qual resulta o produto final destinado a venda ou relativo à execução de eventual serviço prestado a terceiro), em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR.

ii) Com relação aos "Fretes não admitidos", especificar em planilhas e comprovar para cada item glosado, ou para a categoria de itens (por amostragem), a modalidade de transporte utilizado (compra, venda ou transferência entre filiais), a descrição do bem transportado, natureza e destinação, bem como sua eventual essencialidade ou relevância ao seu processo produtivo (REsp nº 1.221.170/PR).

iii) Com relação aos "Serviços Operações Portuárias" demonstrar, para cada item ou para cada categoria de itens (por amostragem) especificados nas planilhas de glosas, que eles estão vinculados diretamente aos insumos importados e que não se tratariam de despesas gerais da empresa. Nessa parte, demonstrar também que tais valores estão devidamente segregados exclusivamente para as operações de importação de insumos.

2. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se acerca do eventual enquadramento dos serviços analisados no conceito de insumo delimitado no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB.

3. Após a intimação da recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011, devolva o processo a este Colegiado para prosseguimento.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula