



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10972.720055/2016-71
RESOLUÇÃO	3101-000.827 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOSAIC FERTILIZANTES P&K LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Luciana Ferreira Braga, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso voluntário interposto contra acórdão de impugnação exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que julgou procedente em parte impugnação apresentada contra autos de infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários relativos à Contribuição para o Pis/Pasep e à

Cofins relativas ao período de apuração correspondente ao mês de setembro/2011. Além da constituição do crédito tributário mencionado, os autos de infração trazem também “GLOSA DE CRÉDITOS SEM DÉBITO DE CONTRIBUIÇÃO – INFRAÇÃO: CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE” relativa aos meses que compõem o segundo e o terceiro trimestre calendário de 2011.

Por bem ilustrar os fatos que antecederam o julgamento de primeiro grau, reproduzo abaixo trecho do relatório do acórdão ora atacado pelo recurso:

Por meio do presente, foram lavrados autos de infração que formalizaram glosas de créditos da não-cumulatividade, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referentes aos segundo e terceiro trimestres de 2011.

Os autos de infração também constituíram as contribuições para o período de setembro de 2011, constituição motivada por glosa parcial dos créditos descontados das contribuições nesse período.

Conforme os autos, a análise teve origem em pedidos de ressarcimentos do PIS e da Cofins, formalizados nos processos nºs 10650.900376/2013-48, 10650.900377/2013- 92, 10650.900375/2013-01, 10650.900378/2013-37.

De acordo com o Relatório, de fls. 112/153, foram apuradas as seguintes glosas de créditos da não cumulatividade utilizados pela autuada:

- Itens que não se enquadram no conceito de insumo

Relativos a itens não considerados insumos pela fiscalização com base na definição contida nas Instruções Normativas (IN) SRF nºs 247, de 2002, e 404, de 2004, ou seja, que não foram consumidos no processo produtivo em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação: materiais e produtos utilizados na manutenção, conservação e limpeza de máquinas e equipamentos cujas ações não são diretamente exercidas sobre o produto em fabricação, bem como suas partes e peças descritas de maneira geral, sem indicação das máquinas e equipamentos a que se destinaram. Ainda, ferramentas, equipamentos de segurança e proteção individual (como fusível, rolamento, chave de fenda, luva de segurança, botina de segurança e protetor facial), além de “materiais diversos” (porcas, parafusos, buchas, cabos, tomadas, reator, luminária, materiais elétricos, eletrônicos, lâmpadas, sinalizadores, sirene, fitas adesivas e isolantes, tintas, massa corrida, solventes, cimento, argamassa, grade de piso, arame, prego, pano de limpeza, baterias, pilhas, palletts, etc), e outros bens igualmente descritos de forma absolutamente genérica.

- Insumos indiretos, não previstos em lei

São produtos utilizados para limpeza ácida dos trocadores de calor e outros equipamentos, desincrustação de tanques e para a neutralização de afluentes líquidos e desmineralização da água das caldeiras, inibidor de corrosão, utilizado no tratamento de água potável e nas tubulações de resfriamento de água, e

outros bens de aplicações análogas (acetileno, solvente, graxas, antiespumante e óleo desengripante), etc.

- Tratamento de Água

É uma etapa posterior, complementar e, sendo assim, os produtos nele empregados não são aplicados ou consumidos na obtenção dos próprios produtos industrializados, não podendo se caracterizar como insumos para efeito de apuração de créditos das contribuições.

- Produtos sujeitos à Alíquota Zero

Não cabe a apuração de crédito em relação aos produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições, conforme determinam os artigos 3º, §2º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 - Embalagens de Transporte Em que pese essas Instruções Normativas incluam os materiais de embalagem dentre os insumos, não pode ser perdido de vista que, para serem considerados insumos, esses materiais de embalagem devem ser utilizados durante o processo de fabricação do produto, de forma a acondicioná-lo diretamente e a ele se incorporarem. A adição de embalagem depois de o produto estar fabricado, por óbvio, não compõe o processo de industrialização, donde se conclui que o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto.

- Bens e serviços utilizados na atividade de Mineração

Ainda utilizando o conceito de insumo estabelecido na legislação acima, glosamos os bens e serviços utilizados na atividade de mineração, por se tratar de processo produtivo diverso e anterior a fabricação de adubos e fertilizantes. Apesar da extração da matéria prima ser necessária à produção dos adubos e fertilizantes, a opção de extraí-la não torna essa atividade parte do processo de produção. A extração simplesmente compõe a cadeia econômica dos produtos finais citados, mas extrair o minério, é, na verdade, um outro processo.

(...)

Destarte, fica claro que a primeira etapa do processo produtivo tem como objetivo a extração do minério, insumo que é usado na segunda etapa, que é a produção de adubos e fertilizantes.

Nesta linha, os bens e serviços aplicados na extração do minério não geram direito a créditos a serem descontados do PIS e da Cofins, tendo em vista que tais gastos não são aplicados ou consumidos diretamente no processo fabril, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumos.

- Correia Transportadora

As partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde

que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. Contudo, o transporte de insumos, ou de produto em elaboração ou acabado, seja entre instalações do fabricante ou entre este e o fornecedor, não implica em transformação, escapando ao conceito de insumo para os fins buscados, não sendo possível apurar créditos em relação às partes, peças, combustíveis ou lubrificantes empregados nas máquinas e equipamentos que realizam o transporte. (grifos originais)-

Bens ativáveis

....., será excluído da base de cálculo o valor dos bens adquiridos e suas respectivas despesas com fretes, que ao invés de serem ativados, conforme exige a legislação, foram considerados erroneamente como despesa operacional. Afinal, tais bens superam o limite imposto pela legislação (R\$ 326,61), e representam acréscimo de vida útil do ativo ao qual foi agregado, possuindo valor expressivo.

- Serviços Gerais Utilizados como Insumos

Conforme já assinalado, no que diz respeito a serviços, a legislação define como “insumos” apenas “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”, não afastando a condição de que os mesmos sejam aplicados ou consumidos na industrialização. Assim, somente os serviços que sejam utilizados diretamente na linha de produção da empresa poderão gerar direito ao crédito, não sendo o caso de despesas que representam custo geral da atividade.

(...)

Incluem nesse item serviços em manutenção preventiva, corretiva e calibração, montagem/desmontagem de andaimes, serviços gerais de limpeza industrial, conserto de baterias, análise de óleo, apoio a programação, inspeção de equipamentos, manutenção de telefonia, manutenção preditiva, levantamento topográfico, de inventário, consertos gerais, etc, uma vez que se referem a serviços empregados fora da linha de produção, claramente, em fase diversa do próprio processo de industrialização, tratando-se, pois, de custos gerais da atividade que, conforme já referido, não guardam relação com a efetiva aplicação ou consumo direto na produção do bem.

Também foram glosados serviços cuja especificação não possibilita o adequado enquadramento no processo produtivo. O contribuinte, regularmente intimado a definir com clareza os serviços prestados, em alguns casos, não ofertou elementos suficientes para uma correta identificação. A ausência de comprovação da efetiva aplicação do serviço diretamente na produção do bem impossibilita o acolhimento do crédito.

- Serviços de movimentação Interna

Em face as considerações já apresentadas no item 1.2.1.8, não se caracterizam como insumos as despesas com transporte do minério entre o local de extração e

o estabelecimento que irá beneficiá-lo, pois não é aplicado ou consumido na fabricação dos produtos da empresa, nem alteram as características dos mesmos.

- Serviços na Mineração

Foram glosados os serviços prestados na mineração, conforme já argumentado e fundamentado...

- Serviços que deveriam ser ativados

... as partes e peças integrantes de máquinas industriais, equipamentos e ferramentas (utilizados na produção dos bens destinados a vendas), que lhes proporcione tempo de vida útil superior a um ano não podem ser consideradas insumos na medida em que aquelas máquinas, ferramentas e equipamentos integram o ativo imobilizado da empresa e os gastos para manutenção dos mesmos acabam sendo, também, a ele incorporados. Assim, serviços de manutenção que geraram um acréscimo de vida útil por mais de doze meses, não foram considerados como geradores de crédito e, portanto, glosado...

- Armazenagem

Foram glosadas as despesas com armazenagem da rocha fosfática, de cavaco de madeira, MDO 40K e MDO OPERADOR MUNCK, por não se tratar de armazenagem de mercadoria e consequentemente não ter direito ao crédito...

- Fretes

Em relação aos fretes, a legislação aplicável ao PIS e a Cofins não cumulativos autoriza a apuração de créditos decorrentes de despesas com frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, assim como as despesas com frete incidente na compra de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos

(...)

Assim, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de mercadorias (matérias primas/produtos em elaboração/produtos acabados/embalagens) entre os estabelecimentos da empresa, inclusive das minas aos centros de produção (usinas), não integram o conceito de insumo e, portanto, não geram direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins. Enquadram-se nesta situação todos os fretes constantes das planilhas "Frete transferência" e "Frete Intercompany".

- Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação), linha 9 Assim, ante a impossibilidade de comprovação da composição da base de cálculo referente a essas Despesas, os créditos nelas baseados foram integralmente glosados.

Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com base no Valor de Aquisição ou de Construção), linha 10

A planilha apresentada demonstra vários itens que não se sujeitam ao desconto acelerado, pois não são máquinas ou equipamentos imobilizados e utilizados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviço, nela constam obras em andamento, serviços de engenharia, topografia, projetos, consultoria, locação de veículos, locação de peças, construção do mineroduto, monitoramento, prospecção de arqueologia, enfim, vários serviços, além de peças e partes que não fazem parte do processo produtivo, como adaptadores, mangueiras, sistemas de transmissão, materiais elétricos, medidores, brita, areia, painéis, etc.

Cientificada do despacho decisório e inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a interessada apresentou a impugnação, às fls. 1003/1066, alegando, preliminarmente, em resumo, que despacho decisório seria nulo porquanto não discriminou o valor dos débitos devidos, tampouco da multa e juros e a respectiva base legal, caracterizando o cerceamento do direito de defesa.

Ainda em preliminar, alega a decadência do crédito tributário cobrado da impugnante.

Argui que foi intimada do despacho decisório em 11/10/2016, assim o direito de cobrança de valores relativos a setembro de 2011 foi atingido pela decadência, uma vez que foi ultrapassado o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Ressalta que, como o lançamento das contribuições é por homologação, o prazo decadencial será sempre o previsto no art. 150 do CTN, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), mesmo que não tenha havido pagamento parcial.

Afirma que, como no presente caso, não há dúvidas de que houve pagamento na competência setembro/2011 e também que não ocorreu fraude, dolo ou simulação, confirma-se que a decadência já ocorreu.

Destaca que por determinação regimental o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) deve seguir o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de recurso repetitivo. Assim, o afastamento da decadência é medida que se impõe, sendo esse o entendimento do CARF, conforme julgado que cita.

Quanto ao mérito, primeiramente, inicia descrevendo seu processo produtivo e conclui:

Em linhas gerais, o processo produtivo é constituído da fase de mineração, beneficiamento e, principalmente, de industrialização. E os insumos, serviços e bens cujos créditos foram glosados pelo D. Fiscalização, são partes essenciais do processo produtivo da Impugnante.

Verifica-se, portanto, que o processo produtivo da Impugnante, altamente complexo e integrado, é indissociável, gerando crédito de PIS e COFINS

tanto os bens e serviços utilizados na fase de mineração, quanto na de beneficiamento e industrialização.

(...)

Com efeito, não se pode, para fins de creditamento, segregar a fase da produção de matéria prima da fase de fabricação do produto, sendo este o entendimento do E. CARF, cristalizado no brilhante acórdão abaixo registrado;

Posteriormente, adentra ao conceito de insumo, citando entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Em suas palavras:

Para se evitar distorções envolvendo a incidência não-cumulativa das aludidas contribuições, a jurisprudência do CARF consolidou-se no sentido de viabilizar o creditamento de forma abrangente, entendendo-se como insumos todos aqueles necessários à consecução das atividades desenvolvidas pelos contribuintes em suas áreas de atuação. E totalmente despiciendo, pois, que sejam consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto.

Também transcreve julgados do CARF nesse sentido. E conclui:

Assim, o conceito de insumo, em consonância com a hodierna jurisprudência do CARF, consiste nos bens e serviços que, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo, estão a ele intrinsecamente relacionados, tratando-se, assim, de um conceito próprio, específico.

Após, aduz jurisprudência do STJ contendo seu entendimento e finaliza:

Assim, o conceito de insumo, em consonância com a hodierna jurisprudência do CARF, consiste nos bens e serviços que, mesmo que não sejam consumidos durante o processo produtivo, estão a ele intrinsecamente relacionados, tratando-se, assim, de um conceito próprio, específico.

Argui que da análise de julgado do STJ pode-se concluir que as IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004 são declaradas ilegais.

Ainda em relação aos insumos, alega que a fiscalização, além de utilizar um conceito estreito de insumo, glosou créditos relativos a itens que são essenciais ao processo produtivo da impugnante, o que demonstra desconhecimento do seu processo de produção.

Traz à colação outros julgados do CARF com entendimento mais elástico do conceito de insumo, pretendendo comprovar que os gastos com manutenção, conservação e limpeza de máquinas e equipamentos são fundamentais para a continuidade do processo produtivo.

Quanto aos gastos com equipamentos de segurança e proteção, argumenta que também são essenciais, além de serem impostos por lei cuja inobservância obstaría o desenvolvimento das atividades da empresa.

Em relação aos insumos utilizados no tratamento da água, argui que esta é essencial ao processo produtivo, além de preencherem os requisitos de desgaste e incorporação físico-química no processo produtivo, afora a determinação legal de sua utilização para recuperação ambiental.

No que tange à glosa na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero alega:

A despeito das notas fiscais atinentes aos bens em questão veicularem suposta não oneração pelo PIS e pela COFINS, é necessária a efetiva confirmação de que não foram tributados junto aos respectivos fornecedores, confirmação esta que não ocorreu in casu.

Mas ainda que não tivessem sido tributados os insumos em comento, c fato que a glosa perpetrada se revela descabida, porquanto eivada de ilegalidade, à medida que desconfigura a técnica da não cumulatividade aplicada ao PIS e a COFINS apurados sob a égide das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

Com efeito, a impossibilidade de creditamento referente às aquisições desoneradas do pagamento das contribuições em tela equivale a mero diferimento do tributo para etapa subsequente da cadeia produtiva, esvaziando-se de sentido o emprego da técnica da não-cumulatividade em patente desvio de finalidade do modelo fiscal adotado nas Leis em comento.

Ainda quanto à aquisição de bens com alíquota zero, argumenta que os bens adquiridos da empresa Realpa - Indústria, Comércio e Armazéns Ltda foram tributados pelas contribuições, conforme extrato de registro do Simples Nacional que anexa, às fls. 1347/1354.

Quanto às glosas referentes aos créditos sobre embalagens de transporte, alega que a fiscalização, em seu relatório, analisou as embalagens do tipo “big bags”, que seriam de fato de transporte, mas que as embalagens glosadas teriam finalidade diversa e foram utilizadas em unidades que não foram visitadas pela fiscalização, o que impossibilitou a constatação in loco do tipo de embalagem adotada.

Argumenta ainda que tais embalagens são agregadas ao bem e compõem o produto final, conforme notas fiscais das embalagens e dos produtos, que anexa.

Afirma também que mesmo que se tratasse de embalagem de transporte o crédito seria legítimo, conforme entendimento do CARF que cita.

Em relação às glosas de créditos relativos aos bens e serviços de mineração, alega que se trata de insumos necessários ao processo de lavra, extração, detonação e desmonte de minérios, conforme exemplos que lista.

No que tange às glosas dos créditos relativos às correias transportadoras, alega primeiramente que tal atitude seria contraditória, uma vez que no relatório fiscal a fiscalização afirma que a glosa envolveria partes e peças aplicadas e serviços realizados nas correias, mas, no Anexo VII, se observa que a glosa seria atinente às próprias correias transportadoras adquiridas pela requerente.

Argumenta também, em resumo, que as correias transportadoras são utilizadas para movimentação, assim as peças e serviços a elas atreladas também geram direito a crédito, pois são essenciais ao processo produtivo.

O mesmo acontece com os serviços de movimentação interna, que são necessários para o transporte do minério do local de extração ao estabelecimento que irá beneficiá-lo ou o transporte dentro das instalações fabris, assim também se trata de insumo imprescindível à produção.

Aduz ainda julgados contendo o seu entendimento.

Em relação aos serviços de mineração, beneficiamento, armazenagem e descarga, sondagem, perfuração e amostragem, alega, em resumo, que foram glosados também créditos referentes a serviços de beneficiamento, que seria uma fase do processo de industrialização posterior à mineração e, diferentemente desta (que é realizada por terceiros e na própria mina), é uma atividade realizada pela própria impugnante e que consiste em uma série de processos químicos e mecânicos que culminam nos produtos finais comercializados pela empresa.

E prossegue:

Assim, uma vez mais, cabe destacar não haver se falar em fases anteriores ou posteriores à produção de fertilizantes e nutrição animal, vez que todas estas etapas estão associadas à mesma cadeia produtiva.

(...)

Mais uma vez, o que se tem por etapa anterior do processo produtivo, nada mais é que uma das muitas etapas da produção, pelo que, não há se falar em glosa, para com esses serviços, que a ela estão inequivocamente vinculados.

Aduz ainda acórdãos do CARF que trariam o seu entendimento.

No que pertine à glosa dos serviços de manutenção de equipamentos e partes e peças, alega o que se segue:

Conforme já consignado, a Impugnante extrai da mina as matérias-primas necessárias para o desenvolvimento de seus produtos finais (fertilizantes e nutrição animal), sendo necessária a realização de serviços tais como, os vistos acima, de sondagens, perfurações, amostragens, bem como o próprio beneficiamento e armazenamento do minério.

Todos esses serviços demandam a utilização de equipamentos que se desgastam com o tempo de uso (pelo próprio uso), além das partes e peças

de reposição justamente pelo desgaste ocasionado pela produção, que se pretende seja minimizado pelos serviços de manutenção. Sem a realização destes serviços torna-se absolutamente inviável a realização das atividades de extração realizadas pela Impugnante, bem como o seu próprio processo produtivo.

Ora, tanto não há dúvidas de que estes serviços são essenciais e imprescindíveis para o desenvolvimento de sua atividade produtora, que, caso a Impugnante não os realize, a conclusão de sua atividade fabril ficaria totalmente inviabilizada pela impossibilidade de realização do seu objeto social (produção de adubos, fertilizantes e produtos de nutrição animal com base mineral).

Quanto à armazenagem, argumenta que há previsão expressa de seu crédito na legislação de regência.

Os serviços, argumenta, gerais também foram, sem dúvida, utilizados pela empresa para viabilizar o seu processo produtivo.

No tocante ao frete intercompany, argui que a jurisprudência do CARF tem convalidado o creditamento relativo ao frete na entrada de insumos, mesmo quando efetuado pelo próprio contribuinte.

Em relação aos bens ativáveis, cujo crédito foram glosados porquanto teriam acrescido ao bem vida útil superior a um ano, alega, em resumo, que não há qualquer elemento concreto que respalde a conclusão da fiscalização.

No que tange às glosas referentes aos encargos de depreciação, argui que a alegação, por parte da fiscalização, de que o parque industrial da impugnante já estava totalmente depreciado não procede, pois a autoridade visitou as instalações da empresa em 2016, mas os créditos pretendidos são referentes aos segundo e terceiro trimestres de 2011, e nas planilhas apresentadas constam datas de aquisições dos bens posteriores a 01/05/2004.

Aduz ainda que os bens constam na planilha “parada programada”, e que o fato de a fiscalização não encontrá-los não significa que não estejam lá. Sendo assim, apresenta um roteiro de como acessá-los, às fls. 1060/1064.

Em relação à depreciação acelerada, alega que se trata de aquisições de bens utilizados no processo industrial e de insumos utilizados em edificações, conforme previsão do art. 15, § 7º da Lei nº 10.865, de 2004, e da Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º.

O presente foi baixado em diligência, conforme resolução, de fls. 1417/1418, para que a autoridade a quo se manifestasse sobre os seguintes questionamentos da requerente, resumidos na resolução, in verbis:

1 - Em relação às glosas referentes aos créditos sobre embalagens de apresentação, alega que a fiscalização, em seu relatório, analisou a embalagens do tipo “big bags”, que seriam de fato de apresentação, mas

que as embalagens glosadas teriam finalidade diversa e foram utilizadas em unidades que não foram visitadas pela fiscalização, o que impossibilitou a constatação in loco do tipo de embalagem adotada.

1.1 - Argumenta ainda que tais embalagens são agregadas ao bem e compõem o produto final, conforme notas fiscais das embalagens e dos produtos, que anexa.

2 - Quanto aos créditos relativos às correias transportadoras, que foram glosados por estas terem a finalidade de movimentação interna e não se enquadrarem no conceito de insumo contido nas IN SRF nºs 247, de 2002, e 404, de 2004, argumenta que na planilha que demonstra os valores glosados (anexo VII) constam somente valores referentes a correias transportadoras adquiridas pela requerente, entretanto no relatório fiscal é informado que a glosa envolveria partes e peças aplicadas e serviços realizados nas correias.

2.1 – Assim, entende que a acusação fiscal seria contraditória.

3 - Em relação aos bens ativáveis, cujos crédito foram glosados porquanto teriam acrescido ao bem vida útil superior a um ano, alega que não há qualquer elemento concreto que respalde a conclusão da fiscalização.

3.1 – Ainda que o argumento da fiscalização fosse considerado válido, argumenta que teria direito ao menos aos créditos relativos à depreciação dos bens, a teor da legislação de regência.

4 - No que tange às glosas referentes aos encargos de depreciação, argúi que a alegação, por parte da fiscalização, de que o parque industrial da impugnante já estava totalmente depreciado não procede, pois a autoridade visitou as instalações da empresa em 2016, mas os créditos pretendidos são referentes ao segundo trimestre de 2011 e nas planilhas apresentadas constam datas de aquisições dos bens posteriores a 01/05/2004.

4.1 - Aduz ainda que os bens constam na planilha “parada programada”, e que o fato de a fiscalização não encontrá-los não significa que não estejam lá. Sendo assim, apresenta um roteiro de como acessá-los, às fls. 204/208.

5 - Em relação aos bens e serviços utilizados na mineração, alega que foram glosados também créditos referentes a serviços de beneficiamento, que seria uma fase do processo de industrialização posterior à mineração e, diferentemente desta, é uma atividade realizada pela própria impugnante e que consiste em uma série de processos químicos e mecânicos que culminam nos produtos finais comercializados pela empresa.

Diante do exposto, entendemos que o processo deve retornar à unidade de origem para que a auditora-fiscal responsável esclareça os pontos acima levantados, retificando o lançamento, se for o caso.

Em relação aos gastos com serviços de beneficiamento, independentemente do entendimento da autoridade a quo sobre o tema, intimar a contribuinte a apresentar os valores referentes exclusivamente à atividade de beneficiamento no segundo trimestre, discriminados por mês.

A diligência foi atendida por meio do relatório de fls. 1424/1428, onde, entre outras considerações, a autoridade administrativa expõe, em resumo, em relação às glosas de créditos relativos a embalagens, que as notas fiscais, de fls. 1356/1392, foram emitidas pela empresa Vale Fosfatados S/A, CNPJ nºs 08.404.776/0004-21 e 08.404.776/0004-74, outra empresa do grupo, portanto não poderiam comprovar créditos da requerente.

Quanto à glosa relativa aos bens ativáveis, argumenta que a contribuinte não comprovou que os gastos nesses bens aumentaram a sua vida útil em período inferior a um ano de modo a que pudessem ser considerados insumos da produção.

No tocante às glosas com encargos de depreciação, aceitou parcialmente a alegação da manifestante, cancelando parte das glosas e mantendo as referentes aos imobilizados nºs 4500322803, 341441 e 341444, que, segundo planilha, foram incorporados ao imobilizado em 01/01/2012, sendo os créditos de depreciação aproveitados no 3º trimestre de 2011, ou seja, foram utilizados antes de sua incorporação ao patrimônio da empresa.

Em relação às correias transportadoras, a fiscalização esclarece que o motivo da glosa é o seu não enquadramento no conceito de insumo adotado pelo Fisco. E complementa:

Assim os gastos com as próprias correias transportadoras, suas partes e peças, além de serviços nelas empregados, por servirem exclusivamente para transportar as matérias primas e os produtos em elaboração, sem alterar os mesmos, escapando ao conceito de insumo, foram glosados conforme Anexo VII.

A explicação da Contribuinte sobre a utilização da correia transportadora, só reforça o objetivo da mesma, aliás, o próprio nome já diz a que fim se refere.

Portanto, não há contradição, mantém-se a glosa, pela mesma fundamentação legal, não se enquadrarem no conceito de insumo contido nas IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Ciente da diligência, a requerente apresentou a manifestação de inconformidade, de fls. 1439/1504, onde, em relação aos pontos acima, alega, em síntese, em relação às embalagens, que, conforme documentos que anexa, a empresa Vale Fosfatados S/A, CNPJ nºs 08.404.776/0004-21 e 08.404.776/0010-70, foi incorporada pelo CNPJ nº 19.443.985/0001-58, empresa esta que foi incorporada posteriormente pela requerente. Fato este reconhecido pela fiscalização, uma vez que o pedido em análise foi realizado em nome dessa segunda empresa.

No tocante aos bens ativáveis, alega que a fiscalização não comprovou que os gastos nesses bens aumentaram a sua vida útil em período maior que um ano e que não foram analisados os documentos por ela já apresentados na primeira manifestação.

Quanto aos créditos referentes aos encargos de depreciação, argumenta que os itens que a fiscalização considerou que foram incorporados ao imobilizado em 01/01/2012, na verdade estavam, por equívoco, com a data errada, porquanto as incorporações ocorreram anteriormente àquela data, conforme documentos que anexa, às fls. 1550/1551.

Em relação às correias transportadoras, argumenta que a fiscalização aplicou a glosa com apoio no defasado conceito de insumo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Requer que ao menos se reverta a glosa dos créditos referentes às correias de transmissão por não constarem da fundamentação inicial da fiscalização.

Como a incorporação citada na manifestação da contribuinte foi confirmada nos sistemas informatizados da RFB e, em processos diversos, a requerente foi intimada a apresentar planilha com os bens ativáveis e a respectiva fundamentação legal, o processo foi novamente baixado em diligência por meio da resolução, de fls. 1553/1555, para que a autoridade a quo se manifestasse quanto a esses pontos, bem assim sobre a alegação relativa à depreciação.

Também foi solicitado nessa diligência que a fiscalização se manifestasse sobre as aquisições de produtos da empresa Realpa - Indústria, Comércio e Armazéns Ltda, cujas aquisições a contribuinte argumenta que foram tributadas pelas contribuições sociais por meio do Simples Nacional.

A diligência foi atendida por meio do relatório, de fls. 1557/1573, onde a autoridade a quo informa, quanto às embalagens, que as notas fiscais anexadas pela manifestante contêm Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e informações que reforçam o entendimento de que se tratam de embalagens de transporte, que não se incorporam ao produto fabricado.

No que tange aos bens ativáveis, a fiscalização expõe, em resumo, que caberia à contribuinte comprovar que os itens glosados não aumentaram ou possuem vida útil superior a um ano e que as planilhas apresentadas não são capazes de comprovar que os itens nelas descritos se trata de despesa operacional.

A alegação referente aos encargos de depreciação foi integralmente aceita pela fiscalização e a respectiva glosa foi excluída totalmente.

Em relação aos créditos referentes às aquisições da empresa Realpa, expõe a fiscalização que se trata de produto derivado do milho, NCM 11031300, com alíquota reduzida a zero por meio da Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, IX. Assim, a glosa foi mantida.

Após as reversões realizadas nas diligências, as glosas mantidas, conforme relatório de diligência de fls. 1557/1573, passaram a ser as seguintes:

<i>mês</i>	<i>glosa após dilig. (Cofins)</i>	<i>glosa após dilig. (PIS)</i>
abril	2.664.701,03	578.520,62
maio	2.818.442,61	611.898,72
junho	3.594.353,71	780.353,12
julho	2.633.065,54	571.652,30
agosto	2.758.390,19	598.861,03
setembro	3.169.651,51	688.148,03

Ciente da nova diligência, a requerente apresentou a impugnação, de fls. 1579/1643, onde, alega, em síntese, em relação às embalagens, que superada a questão da incorporação, a fiscalização manteve o erro do relatório inicial ao considerar que as embalagens apenas serviriam para transporte, ao omitir-se sobre o fato de que, nas unidades de Cajati e Imbituba elas têm uso diferente daquele utilizado nas unidades que sofreram diligência in loco e ao apoiar-se na descrição padronizada do produto, fornecida nas notas fiscais, além de ir de encontro ao entendimento do CARF.

No que pertine às glosas dos bens ativáveis, reitera que mantém o argumento inicial de que os serviços não aumentaram a vida útil em mais de um ano e que a fiscalização não enfrentou os exemplos trazidos na segunda manifestação de inconformidade.

Assim, não se pode manter a glosa uma vez que deve ser atribuído aos insumos um conceito com base na essencialidade e relevância reconhecer que a fiscalização não fundamentou suas afirmações.

Caso contrário, requer ainda que, ao menos, sejam reconhecidos os créditos relativos aos encargos de depreciação/amortização.

Em relação às aquisições junto à empresa Realpa, alega que a fiscalização se limitou a repetir que os produtos se sujeitam à alíquota zero e fugiu da conclusão lógica de que os custos dos produtos adquiridos da referida empresa compõem a base de cálculo do PIS e da Cofins, a teor do ADI RFB nº 15, de 2007.

Posteriormente, repete as alegações contidas na primeira manifestação de inconformidade apresentada.

O presente processo, por possuir o mesmo objeto que os processos nºs 10650.900376/2013-48, 10650.900377/2013- 92, 10650.900375/2013-01, 10650.900378/2013-37 – que formalizaram os pedidos de ressarcimento/compensação das contribuições sociais dos segundo e terceiro trimestres referentes aos créditos que foram em parte glosados pelo presente – foi a eles apensado.

As alegações da então Impugnante, comparadas com as razões apresentadas pela Autoridade Fiscal autuante e com os demais elementos e informações coligidos aos autos nas diligências, mereceram do Julgador de piso as considerações e deliberações contidas no Acórdão 14-82.973 - 4ª Turma da DRJ/POR, ora contestado, sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/09/2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. POSSIBILIDADE.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos com frete na operação de venda suportados pelo vendedor e aqueles que compõem o custo do insumo adquirido.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. "INSUMO DO INSUMO". VEDAÇÃO.

Não geram créditos da não-cumulatividade os insumos utilizados na produção de insumos utilizados na fabricação dos produtos acabados da empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera créditos da não-cumulatividade a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2011 a 30/09/2011 COFINS. EMENTAS. APLICAÇÃO. PIS.

Aplicam-se ao lançamento da contribuição ao PIS/Pasep as ementas relativas à Cofins.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/09/2011

APRECIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE No 8 DO STF.

Em razão da Súmula Vinculante no 8, do STF, o prazo para o lançamento das contribuições sociais deve ser contado segundo os critérios estabelecidos no Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA.

Correta a glosa de créditos indevidos da não cumulatividade a qualquer tempo, correndo o prazo de decadência apenas para o lançamento de débitos decorrentes dessa glosa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Cientificada do referido *decisum*, a Recorrente interpôs recurso voluntário, pleiteando que seja reconhecida:

...(i) a nulidade da parte do despacho decisório que foi desfavorável à Recorrente, uma vez que não houve a veiculação dos valores cobrados e dos critérios de atualização e de cobrança de multa e juros; e (ii) a decadência da cobrança perpetrada pelos autos de infração em tela, tendo em vista o transcurso de cinco anos contados dos fatos geradores, bem como o fato de que a autoridade julgadora utilizou o termo final equivocado para contagem do prazo (11/10/2015 ao invés de 11/10/2016) e apenas por isso não reconheceu a decadência.

Acrescenta que:

Caso não seja declarada a nulidade do despacho decisório, nem reconhecida a decadência, o que não se espera, requer-se a procedência do recurso a fim de que seja reformado o acórdão na parte em que foi desfavorável à Recorrente, afastando-se a integralidade das glosas e cobranças perpetradas.

É o relatório.

VOTO

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade e, por isso, merece ser conhecido.

Entretanto, o presente processo ainda não se encontra apto para julgamento.

Da análise dos autos, constata-se que parte expressiva das glosas de créditos realizadas no procedimento fiscal decorreu da não caracterização do bem ou serviço como "insumo". Nesse aspecto, observa-se que tanto a fiscalização quanto a autoridade julgadora de

primeira instância, esta mediante o acórdão proferido em 27/03/2018, adotaram interpretação restritiva do conceito de insumo, com fundamento nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004.

Ocorre que esse entendimento já se encontra definitivamente superado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme decidido no julgamento do REsp 1.221.170/PR – Tema 779 do STJ. O acórdão correspondente foi publicado em 24/04/2018, trazendo a seguinte 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. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em suma, consolidou-se o entendimento de que o conceito de insumo deve ser definido com base nos critérios de essencialidade e relevância, os quais, conforme exposto no voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, devem ser compreendidos nos seguintes termos:

“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Posteriormente, foi publicado o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, observando as principais repercussões decorrentes do julgamento do referido recurso especial. Confira-se a sua 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”.

Dessa forma, tendo em vista que a análise realizada pela autoridade fiscal e pela DRJ não observou os critérios de essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, mostra-se imprescindível a reapreciação dos créditos objeto deste julgamento, em conformidade com a orientação firmada pelo STJ. A ausência desse exame adequado pelas instâncias inferiores caracterizaria um julgamento *per saltum*, com a evidente e indevida supressão de instância.

No que diz respeito aos fretes glosados, há que se considerar também a evolução do entendimento da própria Administração Tributária, consubstanciado nas disposições dos incisos do § 1º do art. 176, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022. Convém transcrever o dispositivo:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - ...

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Vale destacar, ainda, que a evolução trazida pelo referido julgado do STJ repercute na definição do que representa o processo produtivo da empresa, trazendo-lhe uma percepção ampliada, apta a contemplar etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda. O Parecer Cosit nº 05/2018 traz as seguintes considerações nesse sentido:

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

Consequência necessária dessas definições deve ser a de que a apuração de créditos que têm por referência ativos utilizados *“na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços”* deve considerar também esse contexto ampliado de produção.

CONCLUSÃO

Assim, diante do exposto e considerando a superveniência do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, proponho a conversão do feito em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, para que a Unidade de Origem:

1) Reanalise o enquadramento como insumo dos dispêndios que deram origem aos créditos glosados, observando-se o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade e/ou relevância, conforme delineado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018. A análise deverá contemplar, também, as definições mais recentes da própria Administração Tributária sobre o tema, trazidas em atos normativos e soluções de consulta;

2) Elabore Relatório Fiscal conclusivo decorrente da análise a que se refere o item anterior contemplando, além do exame específico da condição dos bens e serviços como insumos, a repercussão da noção ampliada de processo produtivo, mencionada anteriormente, trazida pelo Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, no que se refere aos ativos utilizados na produção de bens para fins de apuração de créditos pertinentes;

3) Sendo o caso, recalcule os créditos a serem reconhecidos, refletindo os resultados da diligência realizada.

Poderão ser consideradas, desde que se revelem úteis, as informações trazidas aos autos pela Recorrente mediante o laudo juntado às fls. 1.983 a 2.147. Na mesma perspectiva, caso a Fiscalização julgue necessário, poderá haver a intimação da Recorrente para apresentação de documentos e esclarecimentos.

Concluída a apuração, a Recorrente deverá ser cientificada do Relatório Fiscal, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação acerca dos resultados obtidos, nos termos do artigo 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011.

Cumpridas as diligências, o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha

RESOLUÇÃO 3101-000.827 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10972.720055/2016-71

DOCUMENTO VALIDADO