



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



**Processo nº** 11041.000998/2008-48  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-002.701 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de setembro de 2020  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** PAMPEANO ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes  
- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada para eventuais substituições), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada).

## **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

A empresa em epígrafe solicitou ressarcimento de COFINS não cumulativo de exportação referente ao quarto trimestre de 2007, conforme PER/Dcomps contidas nos autos, no valor de R\$ 2.977.355,02. A interessada atua no ramo de industrialização de produtos alimentícios de origem animal, em especial para exportação.

A DRF de origem apreciou o pleito e o deferiu parcialmente. No Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 300 a 306) é descrita a auditoria realizada e as glosas efetuadas.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.701 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 11041.000998/2008-48

Foram encontradas divergências entre algumas contas contábeis e os valores repassados para o Dacon. Com relação às receitas, constataram-se diferenças entre os valores de receitas declarados como sujeitos à alíquota zero e aqueles comprovados documentalmente, mediante a soma das notas fiscais para as quais houve comprovação do ingresso na zona franca de Manaus. Seguindo o relatório, teriam sido também descontados créditos indevidos em relação aos insumos, por terem sido incluídas aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição, adquiridas de empresas imunes/isentas e de pessoas físicas, que não dão origem a créditos, e apurados créditos sobre bem não caracterizado como insumo. Também foram glosados créditos de despesas de energia elétrica, pois parte da energia é consumida por outra empresa do mesmo complexo industrial, INESA Brasil Indústria de Embalagens LTDA (CNPJ 05.498.584/000190). Tal consumo é aferido em medidor paralelo e registrado contabilmente por Pampeano Alimentos S/A. Também foram reduzidos os créditos correspondentes às despesas de armazenagem e frete, pois a soma dos valores contábeis não corresponde ao valor transferido para o Dacon. Por fim, foram glosados valores de despesas de depreciação, por terem sido incluídos na base bens não vinculados diretamente à produção.

Os cálculos do valor a ressarcir foram refeitos (fls. 294 a 296). Com base no Relatório Fiscal, foi emitido o Despacho Decisório DRF/PEL Saort nº 597 (fl. 310), glosando o valor de R\$ 27.375,71 e reconhecendo o direito ao ressarcimento para o trimestre no valor de R\$ 619.023,74. A interessada foi cientificada em 04/11/2011 (fl. 313).

Em 02/12/2011, a empresa apresentou manifestação de inconformidade (fls. 314 a 344). Contesta os acréscimos de receitas obtidos pelo agente fiscal ao consolidar as respectivas contas, em contraste com o informado no Dacon, por ter sido somada a conta contábil “2300408 – reserva de incentivo ICMS 2007”, correspondente as diferenças de alíquotas de ICMS interestaduais. Entende que tais valores correspondem a créditos presumidos de ICMS que não se coadunam ao conceito de receita, sendo, isto sim, reembolso de despesas. Cita decisão do Conselho de Contribuintes em apoio ao entendimento. Explica a diferença em relação as receitas tributadas à alíquota zero pelo fato de parte das vendas terem sido devolvidas e, como tal, não poderiam integrar a base de cálculo. Sobre as demais vendas, entende que juntou a Declaração de Ingresso emitida pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), encontrando-se em consonância com a previsão de alíquota zero do art. 2º da Lei 10.996/04. Pleiteia a posterior juntada das notas comprobatórias.

Protesta contra a glosa dos valores dos insumos, pois todos seriam produtos que foram tributados, mesmo que sujeitos à incidência em cascata. Também contesta a glosa dos créditos de energia elétrica, pois as faturas vem em seu nome e os valores são recolhidos pela empresa. Prosseguindo, a empresa INESA fabrica embalagens de lata vendidas exclusivamente para a impugnante, ocupando prédio do complexo industrial. Alega que os valores recebidos da empresa se referem a custos pela utilização de redes e equipamentos, sendo fixos e mensais, o que comprovaria não se tratar de ressarcimento pela energia elétrica. Contesta também a glosa dos valores das despesas portuárias, pois tratam-se de dispêndios necessários para a exportação dos produtos. Considera que existe autorização legal para o creditamento no art. 3º, IX, da Lei 10.637/02 e que não se pode impor restrições à redação legislativa.

O contribuinte também contesta a glosa de parte dos valores de depreciação, cujos centros de custos não estariam vinculados diretamente na produção de bens e serviços destinados à venda. Argumenta que houve cerceamento de defesa, pois a Autoridade Fiscal não apresentou justificativa para a desconsideração de centros de custos, não apresentando motivos para tal ato, ou mesmo fundamentação legal, sendo sua obrigação apresentá-los. Segundo a litigante, os centros de custos desconsiderados estão ligados ao processo produtivo da empresa. Traz soluções de consulta que prescrevem que a depreciação de bens do Ativo Permanente, desde que vinculados ao processo produtivo, geram direito a crédito da contribuição, bem como jurisprudência administrativa. Nesse

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.701 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 11041.000998/2008-48

item, entende caracterizado cerceamento de defesa e existente nulidade dos atos. Novamente, protesta pela posterior juntada de notas fiscais dos referidos itens. Por fim, requer seja refeito o rateio entre receitas do mercado externo e interno, em função da comprovação apresentada, reformadas as glosas para reconhecimento integral do crédito, suspensa a exigibilidade do crédito tributário e homologadas as compensações.

Em 26/03/2012, a empresa vem novamente aos autos solicitando a anexação de documentos em complemento aos apresentados no momento da manifestação (fls. 341 a 351). Junta notas fiscais colecionadas por amostragem referentes a devolução de vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus.

Cumprir registrar que foi impetrado processo judicial visando à compensação dos créditos em questão com débitos previdenciários e a apreciação célere dos pedidos de ressarcimento, conforme notícia nos autos (fls. 352 a 364). Tais providências são afetas à unidade de jurisdição.

A 2ª Turma da DRJ Porto Alegre, por meio do Acórdão 10-43.136, de 28 de março de 2013 (fls. 374 a 387), julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o crédito tributário exigido. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/10/2007

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, não há que se falar em anulação ou cancelamento do despacho decisório.

RESSARCIMENTO. ALEGAÇÃO. OBRIGAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

As operações que deram origem aos créditos informados no Dacon e as alegações do contribuinte em sua manifestação de inconformidade devem ser comprovadas de forma inequívoca, sendo obrigação do contribuinte apresentar a devida documentação comprobatória.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

Os valores de subvenções, para custeio e para investimentos, correspondentes a crédito presumido do ICMS, integram a base de cálculo da contribuição não cumulativa. Não existe previsão legal para a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PROCESSO PRODUTIVO.

Apenas os bens e serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos ou para os quais existe previsão legal específica é que dão direito ao creditamento do PIS não cumulativo incidente em suas aquisições.

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Não gera direito ao crédito o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.701 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 11041.000998/2008-48

A empresa poderá apurar créditos sobre os gastos com energia elétrica consumida em seus estabelecimentos, não incluindo prédios usados por outra pessoa jurídica.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ARMAZENAGEM.**

As despesas com armazenagem de mercadoria na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, só geram direito ao desconto de créditos na apuração não cumulativa do PIS quando comprovadas de forma individualizada. Entende-se por armazenagem estritamente a guarda de mercadoria, não se incluindo nesse conceito operações portuárias diversas.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIACÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada da decisão da DRJ em 02/05/2013 (fl. 388), a contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário em 29/05/2013 (fls. 396 a 444), repisando as alegações de sua manifestação de inconformidade, e apresentando nova documentação a comprovar a procedência dos créditos alegados.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Renata da Silveira Bilhim, Relator.

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento. Entendo, contudo, pela necessidade de conversão do processo em diligência para verificar a validade e montante do crédito pleiteado pelo sujeito passivo.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de Pedido de Ressarcimento de PIS não cumulativo – receita de exportação, referente ao 4º trimestre de 2007, no valor de R\$ 2.977.355,02.

A DRF de origem apreciou o pedido e o deferiu parcialmente. Conforme Relatório do Procedimento Fiscal (fls. 300 a 306), a Fiscalização entendeu pela glosa das seguintes rubricas, as quais foram mantidas parcialmente pela DRJ:

- (i) inclusão do crédito presumido na base de cálculo do ICMS;
- (ii) Receitas tributadas à alíquota zero – mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM) – divergência de informações;
- (iii) Bens utilizados como insumos;
- (iv) Insumo - Despesas com energia elétrica;

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.701 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11041.000998/2008-48

(v) Insumo - Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda;

(vi) Insumo - Depreciações.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial de produtos alimentícios de origem animal, destinado em grande parte ao mercado externo.

Quanto ao primeiro ponto – **receitas tributadas à alíquota zero porque destinadas à ZFM** – a DRJ reconheceu parcialmente a não incidência da contribuição, já que comprovado nos autos que a divergência apontada deriva de notas fiscais devolvidas, razão da divergência verificada.

Alega a Recorrente, quanto quarto trimestre de 2007, que apresentou o correspondente Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional, emitido pelo SUFRAMA, no qual se comprova que referida mercadoria foi efetivamente enviada à zona incentivada, devidamente vistoriada pelos órgãos responsáveis. Desta feita, considerando o ingresso da mercadoria na ZFM, bem como o disposto no art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, ficam reduzidas a ZERO as alíquotas do PIS/COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

No que se refere às **despesas com frete e armazenagem**, o agente fiscal ao analisar as contas na contabilidade (contas contábeis utilizadas foram as de códigos 5.1.01.08.07, 5.4.01.09.01, 5.2.01.09.01, 5.2.01.09.03 e 5.2.01.09.06 – fls. 208), verificou a existência de divergências entre os valores informados no DACON e os saldos constantes da contabilidade.

A Recorrente argumenta em seu recurso que o Agente Fiscal não utilizou todas as contas contábeis que compõe a base de cálculo do crédito, deixando de verificar a conta 3.3.000.00.03, o que implicou na divergência dos valores apurados. Registre-se que o fato da Recorrente não ter se pronunciado sobre relativo relatório não implica concordância com seus termos. Desta forma, deve ser analisada referida conta.

Portanto, uma vez que o contribuinte trouxe argumentos e documentos que sugerem a existência do crédito, entendo que o processo não está apto a ser julgado no presente momento.

No que concerne aos **bens utilizados como insumos**, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matérias envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.701 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 11041.000998/2008-48

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.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já 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 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 SEQUENTES 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.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.701 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11041.000998/2008-48

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.

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.

Dessa forma, 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 n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora 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 n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>,

---

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB n.º1, 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 n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º 396, de 11 de março de 2013.

§ 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.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.701 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11041.000998/2008-48

com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 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

---

§ 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 n.º 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 n.º 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 12.844, de 2013)

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.701 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11041.000998/2008-48

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 n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

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 n.º 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*.

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

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto n.º **7.574/2011**, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 2º trimestre de 2008:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, para:

1.1. apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp n.º 1.221.170/PR. Nesse item, a Recorrente deverá seguir a mesma ordem de agrupamento das glosas, conforme planilha indicada no Relatório Fiscal (fls. 282-288) acostado ao Despacho Decisório.

1.2. justificar porque considera que cada um dos bens considerados como insumo são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, anteriormente citado;

1.3. apresentar laudo técnico, relativo aos bens do seu ativo fixo, com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.701 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 11041.000998/2008-48

aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

1.4. demonstrar de que forma cada bem referido no item anterior foi contabilizado, se imobilizado ou despesa;

1.5. apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo (fls. 282-288). A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;

1. 6. apresentar as notas fiscais de venda e de devolução relativas as divergências do quarto trimestre de 2007 a corroborar as declarações do Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional, emitido pelo SUFRAMA, no referido trimestre;

1. 7. apresentar os livros contábeis atinentes às contas 3.3.000.00.03, a fim de serem apurados os créditos com frete e armazenagem;

1.8. aproveitando a diligência, apresentar as contas de energia elétrica e demais documentos que possam evidenciar que a energia elétrica foi efetivamente consumida em proveito da atividade econômica da Recorrente nos estabelecimentos da Recorrente, e que comprove que não houve qualquer reembolso desses valores pela INESA;

2. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, notadamente:

2.1. sobre o Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional, emitido pelo SUFRAMA referente ao quarto trimestre de 2007 para atestar as vendas realizadas à ZFM, com incidência da alíquota zero, assim como as notas fiscais de devolução, a fim de apurar eventual crédito remanescente;

2.2. sobre as despesas de frete e armazenagem que sejam analisadas as contas contábeis 3.3.000.00.03, a fim de que sejam sanadas ou não as divergências apontadas pela fiscalização;

2.3. quanto às despesas de energia elétrica que seja analisado se a energia elétrica objeto de solicitação de crédito foi consumida em benefício das atividades econômicas da Recorrente;

2.4. sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação.

2.5. por fim que deverá o Relatório Fiscal analisar a validade do crédito informado pelo contribuinte e a possibilidade de seu reconhecimento no presente processo.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.701 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 11041.000998/2008-48

3. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

4. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para se manifestar quanto ao laudo apresentado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como proponho a presente resolução.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim