



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

**Processo nº** 11080.906181/2013-86  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-001.975 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 24 de abril de 2019  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA SA PARTICIPAÇÕES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos propostos pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula (relatora) e Pedro Sousa Bispo, que entendiam pela desnecessidade da diligência. O Conselheiro Waldir Navarro Bezerra acompanhou a diligência sem a indicação da cooperação sugerida pelo Conselheiro no item (iv) da diligência. Designado o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro. Após a leitura parcial do voto da Conselheira relatora, o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro suscitou a proposta de realização de diligência, que foi acatada pelo Colegiado.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Redator designado

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

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Versa o processo sobre pedido de ressarcimento e declaração de Compensação objeto dos PER/Dcomp's nºs 35130.28771.040613.1.5.10-6928, 27188.25964.310811.1.3.10-1072, 22118.11439.300911.1.3.10-2792 e 25838.72741.311011.1.3.10-9895, relativo a crédito de PIS não cumulativo referente ao período de 31/10/2009 a 31/12/2009, vinculado à receita do mercado interno de produtos não tributados (alíquota zero).

Como consta na Informação Fiscal, foram constatadas as seguintes irregularidades nos pedidos da contribuinte relativos aos períodos compreendidos entre o 4º trimestre de 2009 e o 4º trimestre de 2012:

- A interessada incluiu, indevidamente, na base de cálculo da apuração dos créditos das contribuições de PIS/Cofins valores referentes a insumos, consistindo de bens e serviços não aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, descritos a seguir: combustíveis e lubrificantes; materiais auxiliares de consumo, produtos de limpeza, pagamento de condomínio, etc. Esses valores estão registrados no demonstrativo de cálculo apresentado pelo contribuinte nas contas 300581, 300583, 300585, 300736 e 300796.

- Houve inclusão indevida na base de cálculo dos créditos de valores referentes à locação de paletes e contentores. Esses valores estão registrados no demonstrativo de cálculo apresentado pelo contribuinte na conta 311711.

- Outra irregularidade constatada foi a inclusão indevida na base de cálculo dos créditos de valores referentes a fretes na compra de arroz branco polido, arroz sbramoto, feijão e adubo, tributados à alíquota zero. Ao frete de compras, por estar incluído no custo de aquisição, deve ser aplicada alíquota idêntica aos insumos. Desta forma, não são admitidos créditos sobre o custo de aquisição de insumos tributados à alíquota zero. Esses valores estão registrados no demonstrativo de cálculo apresentado pelo contribuinte nas contas 311246, 311247, 311250, 311251, 311254, 311255, 311256, 311257, 311322, 312690 e 313518.

- Durante o período fiscalizado, a interessada aplicou alíquota incorreta sobre o frete de compras dos insumos que geram crédito presumido. Esses valores estão registrados no demonstrativo de cálculo apresentado pelo contribuinte nas contas 311245, 311249 e 311248.

- A contribuinte também incluiu, incorretamente, na base de cálculo de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins valores referentes a fretes de transferência e fretes sobre devoluções. Esses valores estão registrados no demonstrativo de cálculo apresentado pelo contribuinte nas contas 3113380 e 302189.

- A interessada também não efetuou corretamente o rateio proporcional dos créditos. Deve ser aplicada aos créditos a relação percentual existente entre as receitas tributadas no mercado interno, as receitas de vendas no mercado interno com alíquota zero e as receitas de exportação, auferidas no mês. Os créditos referentes a devoluções de vendas

somente podem ser utilizados na dedução da contribuição, não podendo ser objeto de ressarcimento.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, sustentando a nulidade parcial do despacho decisório e a ausência das irregularidades apontadas.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da manifestante, entendendo que nenhum dos itens glosados contestados poderia ser gerador de crédito, conforme ementa parcialmente transcrita abaixo:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITO.

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

CRÉDITO. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito apuração de créditos 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, desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA OU EM OPERAÇÕES NÃO VENDAS.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou de transferências de produtos que não se enquadram em operações de venda

CRÉDITO. LOCAÇÃO E/OU ARMAZENAGEM.

Paletes e contentores correspondem a embalagem de transporte caracterizando dispêndio com acessórios utilizados em etapas posteriores à fabricação dos produtos destinados à venda, não se enquadrando como insumo e, portanto, não conferindo direito a crédito a título de armazenagem, nem como locação de máquinas e equipamentos.

CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE BENS À ALÍQUOTA ZERO E SUJEITOS A CRÉDITO PRESUMIDO.

É incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com frete suportados pelo adquirente na compra de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens. E a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

CRÉDITO NA DEVOLUÇÃO DE VENDAS. RESSARCIMENTO. NÃO CABIMENTO.

É passível a utilização do crédito sobre devoluções de venda apenas no desconto de débitos, desde que a receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior e tributada conforme a Lei.

RATEIO PROPORCIONAL.

Feita a opção pelo rateio proporcional, aplicam-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

O rateio deve ser aplicado quando a pessoa jurídica auferir receitas tributadas concomitantemente com receitas não tributadas no mercado interno e/ou com exportação, para se determinar quais são os créditos passíveis de ressarcimento ou compensados com outros tributos.

**RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.**

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão em 28/06/2017, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 28/07/2017, sustentando o seu direito creditório sob os seguintes tópicos:

**Da Preliminar**

- i - Do erro material do Acórdão pela inclusão de glosas estranhas ao processo
- ii - Do erro material do Despacho Decisório por ausência de fundamentação
- iii - Da nulidade da decisão face à contradição envolvendo o rateio proporcional

**Do Direito**

- I - Do conceito de insumo para o PIS e a Cofins não cumulativos
- II - Combustíveis e Lubrificantes
- III - Materiais auxiliares de consumo
- IV - Produtos de Limpeza
- V - Das despesas de locação de paletes e contentores (despesas de armazenagem e embalagem de mercadoria)
- VI - Despesas com fretes na compra de insumos tributados com alíquota zero e de insumos com crédito presumido
- VII - Despesas com fretes de transferência de matéria-prima e de embalagens
- VIII - Despesas com fretes de devoluções
- IX - Do crédito das devoluções de mercadorias tributadas
- X - Do rateio proporcional dos créditos da contribuição para o PIS e da Cofins
- XI - Da correção monetária pela taxa Selic aos créditos não reconhecidos pelo despacho decisório

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Em meu entendimento não se faz necessária a diligência acolhida pelo Colegiado, estando o processo pronto para imediato julgamento, conforme minuta de voto desta Relatora parcialmente lida na sessão de julgamento.

Nos termos das normas legais e regulamentares veiculadas pelo Decreto nº 70.235/72 e pelo Decreto nº 7.574/2011, no processo administrativo fiscal a autoridade julgadora pode formar livremente sua convicção na análise da prova, sem prejuízo da prévia determinação da realização de diligências quando entender que elas são necessárias para a análise da matéria sob litígio.

Embora não haja nenhuma restrição específica expressa em relação à faculdade do julgador de determinar a realização de diligência, é certo que a análise sobre o cabimento de tal providência, por representar movimentação adicional da máquina administrativa com acréscimos de custos e de tempo à Administração e ao administrado, deve ser efetuada também à luz do princípio da eficiência.

Entendo que a mera superveniência do conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições de PIS/Cofins dado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150), pelo rito dos Recursos Repetitivos, não é razão suficiente para a conversão do julgamento do recurso em diligência, mesmo porque, no caso, as alegações do recurso voluntário tinham como pressuposto um conceito de insumo semelhante ao delimitado pelo STJ, orientado pelo critério da essencialidade.

Do que foi discutido na sessão de julgamento pelos Conselheiros, a meu ver, também não restou demonstrado, para o caso concreto específico, a eventual dificuldade para se aferir a correspondência entre algum dos itens efetivamente glosados e o conceito abstrato de insumo adotado, nem tampouco a eventual existência de qualquer outra dúvida relevante que dificultasse o julgamento imediato do processo.

No caso, o processo produtivo da recorrente é relativamente simples (basicamente o beneficiamento de arroz) e a matéria sob julgamento poderia ser resolvida, em grande parte, por matéria de direito, conforme voto de mérito desta Relatora, sobre o qual, inclusive, nenhum membro do Colegiado apontou qualquer mácula sobre questão probatória. Cabe a ressalva de que o voto de mérito desta Relatora sequer chegou a ser lido na sessão de julgamento em face de a proposta de diligência ter sido efetuada no debate acerca das preliminares, as quais, no entanto, nem são tratadas nos quesitos da diligência proposta.

Quanto à matéria restante sob litígio, ela poderia ser facilmente resolvida pela regra de distribuição do ônus probatório no processo administrativo fiscal, em face de ter havido preclusão para produção de prova pela recorrente nesta parte, que não apresentou a comprovação de suas alegações acerca da essencialidade de alguns itens glosados, cuja falta já havia sido alertada pelo julgador *a quo*. Certamente que não seria tarefa do julgador do recurso voluntário determinar a realização de diligência para buscar a prova do direito creditório alegado pela contribuinte, cuja ausência já havia sido alertada na decisão recorrida, quando a própria recorrente não se deu ao trabalho de produzi-la no momento processual adequado.

Nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, incumbiria à recorrente, por ocasião do recurso voluntário, apresentar os elementos modificativos ou extintivos da decisão recorrida, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, inclusive, a prova documental de suas alegações ou que se destinasse a contrapor razões ou fatos aduzidos pelo julgador *a quo* (art. 16, §4º, "c" do Decreto nº 70.235/72).

Por fim, quanto ao fato de ter havido a conversão do julgamento em diligência em outros processos da mesma interessada, o que acarretaria o julgamento de mérito de matérias semelhantes em diferentes sessões pelo Colegiado, não haveria qualquer problema nisso. Os Colegiados do CARF deparam-se com essa situação frequentemente em processos de ressarcimento/compensação de PIS/Cofins, cujos fatos e fundamentos dos despachos decisórios emitidos ao longo do tempo tendem a se repetir nos períodos de apuração para uma mesma contribuinte. Na prática é até inevitável que isso aconteça porque os pedidos de uma mesma

contribuinte podem ser apresentados e, conseqüentemente, encaminhados ao CARF em momentos distintos.

Nos vários julgamentos dos Colegiados do CARF sempre deverá prevalecer o princípio da livre persuasão racional dos seus julgadores, sem prejuízo de eventual aplicação de acórdão proferido anteriormente pelo mesmo ou por outro Colegiado, especialmente em se tratando do mesmo período de apuração e no interesse da mesma contribuinte.

Assim, pelo exposto, entendo que o presente processo está maduro para imediato julgamento conforme minuta de voto de mérito desta Relatora trazida para a sessão de julgamento com a análise de cada glosa contestada, sobre o qual, inclusive, não foi apontada qualquer restrição pelo Colegiado, sendo desnecessária a diligência suscitada na sessão de julgamento.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, Redator designado

1. Conforme se observa dos autos, a questão não é nova neste Tribunal. Trata-se de infundável discussão de creditamento de PIS e COFINS e do conceito legal de insumo. Durante muito tempo esta questão foi indevidamente discutida em um altiplano normativo, na medida em que a autoridade fiscal pautava suas manifestações com base no disposto na Instrução Normativa RFB nº 404, de 12 de março de 2004. Em suma, a autoridade fiscal e a Delegacia de Julgamento partem da premissa de que para serem considerados insumos os itens devem ser aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do bem, aplicando, pois, conceito de insumo similar àquele desenvolvido no Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979.

2. Acontece que o conceito de insumo admitido por este Tribunal denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Neste mesmo diapasão foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em recente julgado de caráter vinculante (REsp n. 1.221.170, julgado sob o rito de recursos repetitivos), cuja ementa segue abaixo transcrita:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO,*

*PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).*

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

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

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

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

3. Destaca-se 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** – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;*

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

4. Diante deste quadro, é prudente que os processos administrativos envolvendo créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins sejam analisados casuisticamente, considerando cada item relacionado como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo (critério de pertinência), para então definir a possibilidade de aproveitamento ou não do crédito pretendido.

5. Assim, retornando aos autos **e acompanhado por maioria expressiva do Colegiado**, tenho que este processo não se encontra em condições de receber um justo julgamento, de forma que deve o mesmo retornar à **autoridade preparadora para que intime o contribuinte a esclarecer o que segue, inclusive com a apresentação de laudo técnico a provar suas assertivas:**

*(i) **precisar a participação dos seguintes itens glosados e que foram objeto de recurso voluntário** e que se entendeu não restar enquadrado no conceito de insumo para fins do processo produtivo da empresa: (a) combustíveis, lubrificantes e gás; (b) materiais auxiliares de consumo; (c) produtos de limpeza; e (d) locação de paletes e contentores.*

6. Ato contínuo, deverá a fiscalização

*(ii) efetuar descritivo minucioso do referido processo produtivo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos, aquilatando sua participação em relação ao produto final.*

7. Ao efetuar estas constatações, solicito que a **autoridade preparadora** (e exclusivamente ela)

*(iii) elabore um parecer conclusivo que possibilite identificar cada dispêndio elencado, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado quanto à participação de cada bem ou direito no processo produtivo do contribuinte em questão.*

8. O referido parecer deverá também ser elaborado na forma de uma **planilha** que segregue os bens considerados pela recorrente sob os seguintes critérios:

*(a) pertinência ou não ao processo produtivo da empresa;*

*(b) vida útil estimada (consumo imediato, menos de um ano, mais de um ano);*

*(c) contato direto com o produto em fabricação;*

*(d) agregação ao produto final.*

9. Por fim, antes ainda da devolução deste processo para este Tribunal,

*(iv) sugere-se que o contribuinte e a Procuradoria da Fazenda Nacional promovam uma reunião, a luz do precedente repetitivo do STJ (REsp n. 1.221.170), e do laudo técnico que será preparado e apresentado à unidade de origem e, ainda, em razão da Nota explicativa SEI nº*

63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, para que **cooperem**<sup>2</sup> com a atividade judicativa atipicamente exercida por este Tribunal indicando, por conseguinte, quais glosas que as partes entendem como adequadas ao conceito de insumo vinculado pelo STJ e quais entendem como devidas em razão de uma extrapolação deste conceito.

10. Concluída a diligência,

(v) o recorrente deverá ser intimado para que facultativamente apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, exatamente como prescreve o art. 35, parágrafo único do Decreto n. 7.574/2011.

11. Não obstante, independentemente da efetividade da reunião aqui mencionada e antes do retorno dos autos para este Tribunal,

(vi) a Procuradoria da Fazenda Nacional deverá ser intimada a se manifestar a respeito da diligência perpetrada, bem como dos laudos acostados nos autos, isso em relação a eventuais glosas que permanecerão em discussão.

12. É a resolução.

*(assinado digitalmente)*

Diego Diniz Ribeiro.

---

<sup>1</sup> "Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2"

<sup>2</sup> Nos termos do que dispõe o art. 6º do CPC, "in verbis":

"Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva."