



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.907186/2015-98
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-003.341 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de novembro de 2021
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente YARA BRASIL FERTILIZANTES 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)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Porto Alegre, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Para iniciar o relato do caso, por bem consolidar os fatos que ensejaram a atuação fiscal, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre – RS, que indeferiu parcialmente pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS não cumulativo, oriundo de operações receitas não tributadas no Mercado interno (art. 16 da Lei 11.116/2005), analisado no período de 01/01/2013 a 31/03/2013, vide relatório fiscal constante dos autos.

O interessado discorda da glosa parcial, alegando, em síntese:

- **Nulidade do lançamento por violação ao princípio da motivação, bem como o cerceamento ao direito de defesa da empresa, e, em consequência, a violação ao devido processo legal administrativo.** Reclama que a fiscalização não teria descrito e

justificado o motivo da glosa de diversos itens utilizados como crédito. Sustenta que a fiscalização poderia e deveria ir até o local, requerer laudos periciais, ou mais provas para ter certeza dos fatos. Considera que o dever de investigação seria uma obrigação do fisco, que deve demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de lançar. Aponta que a falta de comprovação pelo fisco, não suprida por outro meio de prova, conduziria à improcedência do lançamento. Conclui que a análise e levantamento dos créditos não teria sido realizada de forma correta, o que tornaria o lançamento totalmente nulo.

- **Ainda em preliminar de nulidade, discorre sobre o conceito de insumo para o PIS e a Cofins não-cumulativos**, onde procura sustentar que a linha que estaria sendo adotada pelo CARF seria no sentido de que o creditamento de PIS e Cofins deveria ser avaliado caso a caso, o que envolveria a análise da atividade específica conforme o objeto social de cada empresa, bem como a identificação dos bens e serviços necessários ao processo que resulta na fabricação ou produção e comercialização de bens e produtos ou prestação de serviços, que irão gerar a receita. Colaciona jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos. Reitera que na esfera administrativa vigoraria o Princípio da Verdade Material, o que obrigaria à fiscalização a produzir provas a favor do contribuinte, não podendo ficar restrita somente ao que consta nos documentos fiscais, devendo se deslocar até o local e requerer laudos periciais, ou mais provas para ter certeza dos fatos. Sustenta que, de acordo com o § 1º, II do Art. 59 do Decreto nº 70.235/72, a nulidade do ato prejudicaria os posteriores que dele diretamente sejam dependentes ou conseqüentes. Cita, ainda, o Art. 142 do Código Tributário Nacional, onde argumenta que o legislador teria determinado cumprir com clareza a motivação do lançamento. Novamente conclui que as glosas não estariam justificadas, que teriam sido apuradas mediante análise exclusivamente de documentos fiscais, por amostragem e considera que seria nulo o lançamento, pois face à glosas genéricas não seria possível tecer argumentos de defesa.

- **Retoma a argumentação relativa ao conceito de insumos**, novamente cita jurisprudência administrativa ao sustentar que na maior parte de suas decisões o CARF não estaria adotando, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda e nem mesmo aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, mas sim **uma interpretação no sentido de aceitar 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 neles sejam empregados indiretamente. Após detalhar cada uma das atividades relacionadas em seu objeto social, ressalta que irá abordar cada item objeto de fiscalização, um a um, com o propósito de impedir qualquer alegação específica para este caso de que não houve impugnação, aplicando-se os efeitos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.**

- **Inicia uma série de considerações acerca das propriedades físicas dos fertilizantes, onde procura demonstrar a importância de cada uma delas para a obtenção de um produto final adequado.**

- **Sobre a glosa relativa ao transporte *intercompany* de matéria prima e produtos inacabados, argumenta inicialmente que a totalidade da base de cálculo para apropriação dos créditos de fretes, que compõem os pagamentos objetos de restituição no presente processo, seria referente a custos com fretes de matéria prima e não de produtos acabados.** Defende que a glosa relativa a esses valores seria improcedente, pois o fiscal só poderia ter se utilizado de presunção, sem previsão em lei, de que os seus créditos se tratariam de produto 'acabado'. Sustenta que os fretes entre estabelecimentos seriam referentes a matéria-prima e produtos inacabados e, portanto, amplamente admitidos para fins de creditamento pelo CARF. Reclama que a fiscalização não teria realizado qualquer prova sobre o fato, ao chegar a entendimento diverso. Especifica os tipos de fretes praticados durante seu processo produtivo, que teriam sido completamente ignorados pelo fisco, como: Fretes Inbound [Porto -> Unidade, Porto -> Armazém Externo, Armazém -> Unidade, Unidade -> Unidade (Transferência de MP)]; Fretes Outbound (Unidade -> Cliente). Reitera que não pratica

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.341 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.907186/2015-98

frete entre estabelecimentos de produtos acabados, por inadequação logística e também pelas próprias especificidades do seu produto, informa que produziria de acordo com os pedidos já realizados por seus clientes e, por isso, assim que concluídos, seriam enviados diretamente aos mesmos, o que seria essencial para que o produto esteja com uma qualidade no mínimo satisfatória para ser aplicado imediatamente na lavoura de seus clientes. Defende que gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, essenciais para que o bem importado possa chegar aos seus estabelecimentos (gastos com frete e serviços aduaneiros) devem ser observados à luz das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Exemplifica que a remessa de matéria-prima, de uma unidade em Porto Alegre - RS para outra unidade em Olinda - PE, geraria despesa que se agrega ao custo da produção, porque o produto transportado estaria em fase de industrialização. Cita e transcreve soluções de consulta proferidas pela RFB para amparar seus argumentos, bem como jurisprudência do CARF, inclusive de sua Câmara Superior, tudo com o intuito de defender que a contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos da própria empresa autorizaria a apropriação de créditos de PIS e de COFINS, em se tratando de frete de produtos acabados, o seria praticamente o único tipo de frete que contrata. Mesmo assim, também cita jurisprudência do CARF para justificar a apuração de créditos nos fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, pois se tratariam de custos que comporiam o custo final do bem. Alega que ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, arcaria com um gasto considerável montante em frete, em razão das particularidades logísticas envolvida, exemplifica que não se poderia exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que o fertilizante se deteriora rapidamente com o tempo, devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque. Neste sentido, conclui que o valor desse frete, em hipótese de venda direta pela unidade de Porto Alegre ao cliente no Maranhão, constituiria base de cálculo para apropriação de créditos de PIS e de COFINS. Alega, ainda, que a logística do país seria péssima e que se estruturou e criou várias unidades pelo país, logo, tais peculiaridades de transporte se tornariam ainda mais complexas quando o transporte dos fertilizantes ocorre “a granel”. Cita parecer jurídico e conclui, **finalmente, que existiria a possibilidade de creditamento de PIS e de COFINS sobre as despesas incorridas com fretes entre os estabelecimentos da própria empresa, seja de matéria-prima e produtos em fase de industrialização, seja de produtos acabados, pois todos eles se enquadrariam no conceito de insumo conforme a atividade que desenvolve.**

- Sustenta a favor da possibilidade de **aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre gastos com serviços aduaneiros na importação de mercadorias**, que entende como necessários e indispensáveis ao desembaraço do bem importado até o momento em que ele ingressa no estabelecimento do importador. Ressalta que os pagamentos relativos a tais serviços são realizados em favor de pessoa jurídica prestadora domiciliada no país, e ainda que, sobre a totalidade das operações desencadeadas a partir de uma importação de bens, incidirão as previsões das três Leis: 10.865/2004 (PIS/Cofins-importação), 10.637/2002 e 10.833/2003 (PIS/Cofins-internos). Aponta que não estaria aqui defendendo apropriação cumulativa de créditos para um mesmo bem ou serviço com base nas leis incidentes na importação e nas operações internas, mas sim que os gastos com serviços realizados no país e pagos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, que seriam essenciais para que o bem importado possa chegar ao estabelecimento do importador (gastos com serviços aduaneiros) devem ser observados à luz das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002 e conclui que estes serviços estariam abarcados pelo conceito de insumo. Relaciona que tais serviços estariam referidos nas glosas: carga/descarga de insumos importados via marítima, arrumação e ensacamento de mercadorias, armazenagem e transporte (fretes) após o desembarque no porto e serviços de transbordo no transporte multimodal. Exemplifica, dentre estas glosas, as despesas relativas às empresas: Bunge Alimentos, Itaobi Transportes e Termag (Terminal Marítimo do Guarujá). Cita e transcreve jurisprudência do CARF que entende como favoráveis aos seus argumentos.

- **Contesta a conclusão da fiscalização quanto à impossibilidade de restituição dos créditos oriundos da operação de incorporação da empresa NPK Fertilizantes Ltda.**, pois sustenta que a incorporadora possuiria direito aos créditos de PIS e COFINS da incorporada, em razão da não-cumulatividade dessas contribuições. No caso, entende que a legislação que rege a matéria admitira seu entendimento e inclusive cita as soluções de consulta proferidas pela RFB que manifestariam expressamente o mesmo entendimento do recorrente. Conclui, assim, que inexistiria previsão legal para a não-restituição destes créditos, pois se trataria de uma operação societária de incorporação, por uma empresa do mesmo objeto social, que passaria a assumir todos os direitos e obrigações da empresa sucedida. **Reitera que não haveria vedação para a restituição, pois a legislação pertinente apenas teria esclarecido quanto à possibilidade da tomada de crédito das contribuições do PIS e COFINS nos mesmos moldes em que este direito seria conferido à empresa originalmente detentora do bem antes da cisão, fusão ou incorporação, respeitados os créditos já descontados pela empresa cindida, incorporada ou fusionada, observando-se o valor contábil da versão, conforme as contas registradas no respectivo balanço patrimonial.**

- Novamente afirma que discorda da totalidade das glosas efetuadas, pois entende que os créditos apropriados seriam integralmente legítimos e oriundos de aquisições de produtos e serviços indispensáveis ao seu processo produtivo. **Passa, então, a discriminar, um a um, os itens objeto de glosa.** No caso dos **produtos intermediários e armazenagem** repete que seriam indispensáveis e consumidos no processo produtivo, como se depreenderia pela análise dos documentos fiscais que originaram a glosa. Aponta, então, que deveriam ser considerados legítimos os **créditos de armazenagem**, em função de sua essencialidade para o processo produtivo, transcreve jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos. Relativamente aos **créditos tomados sobre aluguéis**, considera absurda a glosa pois entende que os mesmos estariam autorizados pela legislação vigente. Transcreve os Artigos 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, onde haveria previsão legal para o desconto de créditos relativos a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Reitera que as Instruções Normativas SRF nºs 404, de 2004 e 247, de 2002, conteriam idêntica previsão. Contesta também a glosa de créditos calculados sobre a aquisição de **equipamentos de proteção individual (EPI)**, que considera como essenciais para a segurança dos colaboradores da empresa, bem como decorreriam de imposição prevista na legislação trabalhista, cita acórdão do CARF para amparar sua argumentação. Aponta que as **despesas com movimentação de materiais** se enquadrariam no conceito de insumo previsto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e manteriam relação com o seu processo produtivo, logo, gerariam créditos das contribuições, da mesma forma que os insumos utilizados para armazenagem de insumos. Quanto às glosas relativas às **embalagens**, considera que tais embalagens consistiriam em embalagens de apresentação e não meras embalagens de transporte, aderindo ao produto que segue ao consumidor final, logo se enquadrariam como bens empregados como insumos no processo produtivo. Sustenta que nos termos dos incisos II e XI do Art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, as despesas com embalagem de apresentação e transporte gerariam créditos, posto que seriam necessárias ao transporte e acondicionamento dos produtos que comercializa. Novamente cita acórdão do CARF para amparar seus argumentos. Quanto às **despesas com tratamentos de resíduos** (serviço de destinação e disposição de resíduos, coleta de entulho, coleta de lixo, etc), defende que também se enquadrariam como uma das etapas do seu processo produtivo e portanto gerariam crédito de PIS/Cofins, vide precedente do CARF que cita. Conclui, finalmente, que a única exigência legal quanto ao creditamento de todas estas despesas, seria que sejam elas relativas às atividades da empresa, o que seria o caso em questão.

- **Aponta que haveriam Notas Fiscais que teriam sido glosadas em duplicidade conforme estaria demonstrado em planilha incorporada à sua manifestação, requer a imediata exclusão do total destas Notas Fiscais do montante não homologado.**

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.341 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.907186/2015-98

Encerra com os pedidos de que seja provida a sua manifestação de inconformidade para que seja reconhecida a nulidade dos lançamentos, considerando-se que a motivação para as glosas teria sido genérica. Também solicita que a conversão do feito em diligência, para fins de realização de Perícia Técnica, bem como seja oportunizada a visita da Fiscalização às instalações da empresa, para que não parem dúvidas acerca da essencialidade dos itens cujos créditos foram glosados, indica o seu perito e seus quesitos, nos termos do art. 16, IV do Decreto n.º 70235/72. Finalmente, requer a reforma integral do despacho decisório para que seja reconhecida a legalidade dos créditos de PIS/COFINS apurados e, em consequência, deferidas as compensações realizadas. Ainda, caso haja saldo não compensado a ser restituído, requer seja aplicada a correção monetária pela Taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido até a efetiva restituição.

Sobreveio então o Acórdão da DRJ/POA, negando provimento à manifestação de inconformidade da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

Ementa:

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

FRETES. Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS. Não é toda e qualquer operação que gerará direito a crédito em um regime não-cumulativo das contribuições sociais, o que não puder ser definido categoricamente como sendo despesa de armazenagem, não será capaz de produzir os créditos a serem abatidos da contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins.

CRÉDITO. SERVIÇOS ADUANEIROS. Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que compoñam a base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação que, prevista em lei, geraria crédito, não se reconhece o direito em relação às demais despesas relativas aos serviços aduaneiros, despesas com transportes, apoio logístico e afins, como armazenagem, transbordo, transporte de graneis, com uso de terminal portuário, com despachantes aduaneiros, taxas e despesas conexas, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas inerentes às operações de importação de mercadorias. O mesmo se aplica às despesas com frete e armazenagem conexas à estas operações, que também não compuseram a mesma base de cálculo.

INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO de CRÉDITOS. Inexiste autorização legal expressa que autorize o ressarcimento de créditos oriundos da incorporação de outra pessoa jurídica, a legislação permite apenas que tais créditos possam ser descontados do valor apurado da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário este Conselho, repisando os argumentos expostos em sua manifestação de inconformidade. Conjuntamente com o recurso voluntário, foi juntado laudo técnico formulado por auditoria independente, com “comentários com o posicionamento da jurisprudência dos órgãos julgadores, na esfera administrativa, acerca dos créditos de PIS e COFINS glosados pela RFB”. Também planilhas tratando das glosas contestadas vieram anexas ao recurso voluntário.

Finalmente, faz parte dos autos decisão judicial em favor da Recorrente determinado “no prazo máximo de 60 dias, efetivem a triagem, classificação, agrupamento e

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-003.341 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.907186/2015-98

demais atos necessários à distribuição e realização do sorteio dos recursos voluntários interpostos nos processos números 11080.900988/2017-39, 11080.900997/2017-20, 11080.900995/2017-31, 11080.900986/2017-40, 11080.900992/2017-05, 11080.900996/2017-85, 11080.900990/2017-16, 11080.900982/2017-61, 11080.900987/2017-94, 11080.900984/2017-51, 11080.917983/2011-50, 11080.902631/2013-61, 11080.910562/2013-60, 11080.907512/2013-03, 11686.000368/2008-98, 11080.721133/2010-77, 11080.917966/2011-12, 11080.917965/2011-78, 11080.917982/2011-13, 11080.917952/2011-07, 11080.907197/2015-78, 11080.907189/2015-21, 11080.907194/2015-34, 11080.907191/2015-09, 11080.907187/2015-32, 11080.907192/2015-45, 11080.907199/2015-67, 11080.907201/2015-06, 11080.907196/2015-23, 11080.907188/2015-87, 11080.907195/2015-89, 11080.907190/2015-56, 11080.907186/2015-98 e 11080.729061/2015-11.”

Cumprindo tal determinação judicial, os autos foram a mim distribuídos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso é tempestivo, bem como os demais requisitos de admissibilidade encontram-se devidamente preenchidos, nos moldes do Decreto 70.235/72, de modo que dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relato acima, são quatro os pontos principais a serem avaliados por este colegiado: i) o conceito de insumo no âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS; ii) a alegada duplicidade da glosa de créditos efetuada pela Fiscalização; iii) a possibilidade ressarcimento de créditos oriundos de empresa incorporada; iv) possibilidade de correção monetária dos créditos pela Taxa Selic.

Com relação ao primeiro item, a questão é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

Tanto a autoridade lançadora quanto a decisão recorrida aplicaram o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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.

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-003.341 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.907186/2015-98

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE 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.

O voto da Ministra Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade ou relevância* da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

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.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

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

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-003.341 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.907186/2015-98

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

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 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.

Considerando que as análises efetuadas até o presente momento nesse processo não consideram os citados critérios de essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, entendo que a situação fática deve ser aclarada pela unidade de origem, considerando a nova interpretação determinada pelo STJ acerca do conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e COFINS.

Já com relação ao segundo item (suposta duplicidade de glosas efetuada pela Fiscalização), confrontando o problema de falta de provas do direito alegado pela Contribuinte apontado pela DRJ, foi juntada em arquivo não paginável, anexo ao recurso voluntário, planilha trazendo justamente o detalhamento a respeito das notas fiscais em questão.

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade dos atos administrativos e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para esclarecimento da controvérsia atinente aos *créditos* da Contribuição ao PIS e da COFINS. Assim, deve a autoridade fiscal de origem:

1. Intimar a Recorrente a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços 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 glosas posta no Relatório Fiscal acostado ao Despacho Decisório, justificando porque considera que cada um dos bens ou serviços são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR;

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-003.341 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.907186/2015-98

2. Elaborar relatório conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive sobre o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit n.º 05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

3. Elaborar relatório conclusivo acerca da questão da duplicidade de glosa supostamente efetuada pela Fiscalização, levando em consideração a planilha anexa em arquivo não paginável ao recurso voluntário com o detalhamento a respeito das notas fiscais e sua escrituração, bem como quaisquer outros documentos que a autoridade fiscal entenda necessários requerer ao Contribuinte para a complementação dessas informações.

Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

É a resolução.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz