



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

**Processo nº** 12585.000225/2010-00  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-001.682 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 30 de janeiro de 2019  
**Assunto** Cofins não cumulativa  
**Recorrente** ARACRUZ CELULOSE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovanni Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

### **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº **03-070.207**, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF), que assim relatou o feito:

*Cuidam os autos de Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS Não-Cumulativo (associado à Declaração de Compensação-Dcomp),*

*vinculado à receita de exportação, apurado no 3º trimestre do ano-calendário de 2008 no montante de R\$ 5.032.000,26.*

*Irresignada com a homologação parcial da compensação, em virtude do reconhecimento parcial do crédito pleiteado, a interessada oferece manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:*

*Preliminarmente, suscita-se a nulidade do despacho decisório, dada a ausência de especificação dos créditos glosados, bem como diante do espúrio não reconhecimento de créditos admitidos pelo próprio despacho decisório. Revela-se, assim, eivado de nulidade insanável, notadamente por cercear o direito de defesa, pois carente de qualquer fundamentação jurídica, em afronta ao artigo 2º da Lei 9.784/99, que determina que todos os atos administrativos devem ser devidamente motivados.*

*Mesmo se considerarmos as informações contidas no “Despacho de Diligência”, proferido como resultado da diligência realizada, e das planilhas e informações com este anexadas, ainda assim houve preterição do direito de defesa, tendo em vista que a Autoridade Administrativa apenas limitou-se a transcrever aquilo que já constava do Despacho Decisório, sem, contudo, complementar, justificar ou detalhar a motivação das glosas impostas. Aquelas planilhas não trazem qualquer informação adicional, ao passo que trazem mera referência ao DACON, mas não trazem o embasamento legal das glosas perpetradas.*

*A autoridade administrativa não poderia desconsiderar as informações do DACON, poderia, no máximo, analisar a existência do crédito analisando as demais declarações (por exemplo, a DCTF) e, apurando quaisquer irregularidades, efetuar o lançamento de ofício, com a lavratura do competente auto de infração, se necessário, respeitando o prazo decadencial.*

*No mérito, comprovou-se a necessidade de reforma integral do despacho, com o necessário reconhecimento do crédito pleiteado e homologação das compensações declaradas, vez que se adotou conceito restritivo de insumo e que os custos com bens e serviços utilizados na formação das florestas próprias destinadas à produção de celulose não gerariam direito ao crédito em razão: a) de as florestas serem contabilizadas como ativo permanente da companhia e estarem sujeitas à exaustão; e b) citados bens e serviços não se enquadram ao conceito de insumo constante das Instruções Normativas RFB 247/2002 e 404/04.*

*De toda sorte, caso restem superadas as nulidades argüidas, demonstrará que faz jus à integralidade do crédito pleiteado, reforçando as suas razões com a apresentação do anexo Laudo Técnico formulado pelos professores da Escola Superior de Agricultura Luiz Queiroz da Universidade de São Paulo – ESALQ/USP, no qual os especialistas analisaram todas as atividades desempenhadas no ciclo produtivo da celulose, comprovando através de respeitável opinião técnica que os bens e serviços que fundamentaram o pedido de crédito em questão constituem legítimos insumos de sua atividade.*

*As INs 247/2002 e 404/2004 trazem conceito equivocado de insumo, pois adotam analogicamente o conceito de insumo relativo a não-cumulatividade do IPI, restringindo, sem qualquer base legal, o direito creditório do contribuinte. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS tem regramento próprio e específico, totalmente distinto daquele previsto para o ICMS e o IPI, e é neste contexto que se deve interpretar e analisar o conceito de “insumo” previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em acórdão do Relator Conselheiro Henrique Torres, afastou de vez a fundamentação utilizada pela fiscalização nos presentes autos.*

*Os gastos com insumos florestais, isto é, valores dispendidos indispensáveis à formação e ao desenvolvimento das florestas geram créditos, pois o CARF já sedimentou o entendimento de que, tratando-se de empresa agroindustrial, não é possível segmentar e desconsiderar os custos realizados para a constituição de florestas plantadas para obtenção da celulose.*

*Não é o fato de o PN CST 108/1978 determinar a contabilização no ativo imobilizado das despesas com a constituição de florestas, para efeito de correção monetária de balanço, que, inclusive, já foi extinta, que desnatura a natureza dos gastos realizados pela empresa como sendo um insumo.*

*Os documentos apresentados demonstram de forma inequívoca que o processo de produção de celulose se inicia até mesmo antes da atividade agrícola, sendo a etapa industrial apenas a parte final do processo. Isso porque, para a produção da celulose se faz necessário inicialmente produzir a madeira através da formação de florestas, com todos os bens e serviços necessários para tanto.*

*Todos os dispêndios com bens e serviços adquiridos para o plantio, silvicultura, corte, colheita, logística e transporte das toras de madeira possuem a natureza jurídica de insumo, visto que indispensáveis à elaboração da pasta de celulose, que é o produto final destinado à venda, daí a glosa dos créditos em comento se encontra ao arrepio da lei e em discrepância com o entendimento firmado pelo CARF e pela doutrina.*

*Analisando os serviços silviculturais, os professores da ESALQ advertem que, tecnicamente, todos os serviços realizados entre a análise do solo e o abastecimento das unidades fabris devem ser classificados como serviços silviculturais, os quais são indispensáveis ao ciclo de produção da celulose.*

*Nota-se, portanto, que a classificação por parte da autoridade fiscal do que seria insumo ou não, para fins do aproveitamento dos créditos pela contribuinte, além de infundado, foi totalmente discricionário e arbitrário, baseando-se em legislação inaplicável ao caso vertente.*

*Ora, é preciso que se analise o processo produtivo do que é fabricado pela empresa como um todo. No presente caso, é notório que, como se trata da produção de celulose, estamos diante de um processo longo, a dizer, são sete anos até que a madeira, principal insumo na fabricação da celulose seja efetivamente colhido. Assim, não há como negar que todos aqueles bens ou serviços envolvidos nesse complexo processo*

*produtivo da madeira, seja desconsiderado a bel prazer da fiscalização, sem quaisquer critérios jurídicos para glosar os créditos do PIS e da COFINS.*

*Os serviços adquiridos de terceiros, os dispêndios com frete, são tidos como custo de produção e, portanto, constituem insumos, cujo crédito é assegurado pelo inciso II do art. 3º, das Leis 10.637/02 e 10.833/04.*

*O frete com aquisição de matéria-prima, a própria RFB vem reconhecendo reiteradamente o direito ao crédito do PIS e da COFINS sobre tais dispêndios, conforme diversas soluções de consulta, bem assim o frete entre estabelecimentos do próprio contribuinte o CARF já reconheceu que integram o custo do produto. O frete entre estabelecimentos de produto em elaboração também compõe o custo de produção, possuindo natureza de insumo e gerando crédito de PIS e da COFINS.*

*Incorrendo no mesmo erro que permeou todas as glosas referidas, a autoridade fiscal manteve também, ilegalmente, a glosa sobre combustíveis. Os técnicos da USP-ESALQ foram categóricos ao destacar como insumos do processo produtivo da Manifestante tanto o combustível utilizado nas máquinas quanto aqueles utilizados nos veículos de transporte. O CARF também já reconheceu o crédito incidente sobre este tipo de gasto.*

*A glosa sobre embalagens para transporte não procede porque integram o processo produtivo, embora não integrem o produto final, configuram custos imprescindíveis à individualização e transporte do produto final (conceito de insumo firmado pelo CARF).*

*Desconsiderando a fase agrícola da produção da celulose, conforme amplamente demonstrado nos itens acima, a autoridade fiscal glosou diversas rubricas referentes às partes e peças de reposição, indevidamente, pois são indispensáveis e, portanto, custos de produção, conforme remansosa jurisprudência do CARF.*

*Impende salientar que a fiscalização atinge conclusões equivocadas em virtude da eleição da frágil premissa de que o processo produtivo da Manifestante cinge-se às operações químicas que ocorrem dentro da fábrica de processamento da celulose.*

*Da mesma ilegalidade se reveste a glosa sobre alimentos, fardamentos e equipamentos de proteção individual, porque a utilização dos referidos equipamentos é indispensável e obrigatória para a produção da celulose. O CARF decidiu que a indumentária utilizada na fabricação de alimentos é considerada insumo e confere direito ao crédito das contribuições, bem como as despesas com tratamento de resíduos industriais.*

*Outro ponto fundamental diz respeito às glosas sobre equipamentos e ferramentas utilizadas no estabelecimento fabril, os quais, assim como demonstrado nos tópicos anteriores não devem prevalecer, posto que intrínsecos ao objeto social da empresa. Atento à indispensabilidade das peças de manutenção, o CARF já se manifestou no sentido de que tais dispêndios devem conferir o direito a crédito do PIS e da COFINS.*

*A mesma sorte deve seguir os dispêndios realizados com material de construção e instalações civis, posto que tais gastos se referem a pequenos reparos realizados na unidade fabril.*

*O CARF firmou posicionamento favorável no sentido de conferir o crédito de PIS e da COFINS sobre as despesas de locação de veículos, bem assim transporte de pessoal, por entender que os mesmos estão albergados pelo art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/2003.*

*Caso se entenda que os argumentos acima expendidos não são suficientes para a reforma do despacho decisório, requer seja realizada diligência e perícia, posto que necessárias para a comprovação da real natureza de cada bem e serviço adquiridos pela Manifestante, como eles são empregados no processo produtivo, que estes são efetivamente usados nos estabelecimentos produtores e industriais, que são custos de produção, que foram contabilizados como tal, dentre outras informações indispensáveis para assegurar o direito da Contribuinte e para se buscar a verdade material. Indica, para tanto, os peritos e formula os quesitos.*

Após exame da defesa apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Ano-calendário: 2008.*

**PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ARGÜIÇÃO REJEITADA.**

*Não há que se falar em cerceamento da defesa quando a decisão da autoridade administrativa se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.*

**PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.**

*Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem que sofra alteração, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*No que se refere às despesas com serviços, o termo “insumo” também não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa.*

*FUNDAMENTO DE ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ENTENDIMENTO DA RFB EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.*

*Cabe ao Poder Judiciário se manifestar sobre a ilegalidade das normas, por força do princípio da unidade jurisdicional. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, o julgador deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.*

*DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS.*

*As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa e as decisões judiciais, no caso, só tem efeito inter partes e não erga omnes.*

*DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. PEDIDOS INDEFERIDOS.*

*A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência e/ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido*

Após os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Em exame do feito, identifico que este não se encontra maduro para julgamento.

O Relatório Fiscal que instrui o Despacho Decisório indica que efetuou a glosa de bens e serviços indevidamente caracterizados como insumo. Foi anexada à tal Relatório extensa planilha (fls. 228/331).

Contudo, esta planilha indica tão-somente serviços contabilizados como insumos, não se identifica quaisquer bens supostamente glosados.

Não se nega que o Relatório Fiscal menciona, a título exemplificativo, alguns dos bens glosados. Contudo, é essencial que tais bens seja exaustivamente indicados.

Logo, o primeiro aspecto que precisa ser esclarecido diz respeito à exatamente quais bens foram glosados.

Ainda no que se refere à planilha elaborada, onde foram indicados os serviços glosados, percebe-se que a estes não foram vinculadas as respectivas razões de glosa..

De fato, no Relatório Fiscal, observam-se diversas razões de glosa. Ocorre que não há concatenação entre item glosado e a razão específica de sua glosa.

Por exemplo, no que diz respeito às florestas de produção de eucaliptos. A Fiscalização informa que efetuou a glosa de itens que, a seu ver, deveriam ser ativados e, ainda assim, não poderiam gerar crédito passível de ressarcimento. Também informa a existência de glosa pelo fato de serem insumos não adquiridos de terceiros (serviços realizados pela própria contribuinte na formação de florestas). Ocorre que, dentre todos os serviços vinculados à formação de florestas, não é possível identificar qual foi glosado por um ou outro motivo.

O mesmo com relação ao frete. Existem diversas razões para a glosa de fretes (fretes de matérias prima, fretes inter company, fretes que deveriam ser ativados). Contudo, não se sabe em cada uma das diversas linhas de frete, qual se enquadra em cada uma das justificativas.

Além das questões relativas à correta identificação de cada um dos itens glosados, há também aspecto de direito a ser considerado.

O Despacho Decisório, no que foi convalidado pela DRJ, utilizou as INs SRF nº 247/2002 e 404/2004 como fundamentação para a glosa de diversos itens apropriados como insumo pela Recorrente entendendo que:

*"(...) para que o bem seja considerado insumo à fabricação, além de não estar incluído no ativo imobilizado, deve enquadrar-se em uma das quatro situações: ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação."*

Todavia, é de conhecimento que a matéria em questão sofreu considerável alteração após a lavratura do auto de infração e prolação do acórdão proferido pela DRJ.

Na esteira do que há muito vinha se estabelecendo deste CARF, para fins de apuração do PIS e da COFINS não cumulativas sobre a aquisição de insumos pela Pessoa Jurídica, já definiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso Representativo de Controvérsia, portanto, de efeito vinculante à este CARF e à própria Administração Tributária, pelo afastamento da aplicação da legislação de IPI utilizada como parâmetro na autuação. E, também consoante jurisprudência já estabelecida por esta Corte Administrativa, determinou a necessidade de se avaliar a essencialidade e relevância dos bens adquiridos como insumos à atividade produtiva do contribuinte.

É a ementa do julgado:

*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 reais 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 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)*

Mais recentemente a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, examinou a decisão proferida pelo STJ para fins de dispensa de contestação e recursos nos processos que versem sobre a matéria.

Embora tal manifestação não vincule este órgão julgador, é possível extrair algumas premissas e conclusões nele apresentadas, com as quais concorda esta Relatora:

*14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.*

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo**, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

(...)

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, **é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas,**

jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

42. *Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

43. *O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.*

48. *A Ministra Regina Helena Costa esclareceu em seu voto que o item atende ao critério da essencialidade quando configura elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, minimamente, quando sua falta prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. É, portanto, essencial é o item, dentro do processo produtivo, do qual dependa “intrínseca e fundamentalmente” o produto ou serviço.*

49. *Já o item relevante, ainda no escólio da Ministra Regina Helena Costa, é aquele cuja finalidade, conquanto não seja indispensável à elaboração do próprio produto ou serviço integra o processo de produção, ou pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal. Nesse passo, a Ministra entendeu que o critério da relevância seria mais abrangente que o da pertinência (que havia sido proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques), na medida que esta seria caracterizada pelo emprego na produção ou na execução do serviço.*

Logo, pela precisa análise efetuada pela PGFN, a **essencialidade** deve ser entendida como a condição sem a qual torna-se inviável a atividade-fim do contribuinte (qualidade, quantidade e/ou suficiência). **Relevância**, a seu turno, alcança aqueles itens que, ainda que sua subtração do processo produtivo não impeça o exercício da atividade produtiva ou a prestação do serviço, os tornando inviáveis, tais como as exigências legais impostas.

Assim, estabelecidos tais parâmetros, deve se perquirir, a essencialidade e relevância das aquisições efetuadas pela Recorrente para que se possa legitimar a glosa ou o direito ao crédito.

Pelas razões expostas, portanto, proponho a realização de diligência nos seguintes termos:

Processo nº 12585.000225/2010-00  
Resolução nº **3201-001.682**

**S3-C2T1**  
Fl. 1.382

---

1. Que a Fiscalização esclareça quais bens e quais serviços foram glosados pelo Despacho decisório, indicando, nos autos em exame, de que modo o contribuinte foi cientificado desta identificação;

2. Que para cada um dos itens de glosa, sejam bens ou serviços, que a Fiscalização indique a sua razão específica de glosa, informando, também, de que modo essa vinculação foi cientificada ao contribuinte nos presentes autos;

3. Tendo em vista o que restou decidido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR e o disposto na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, que a Fiscalização se posicione acerca da possibilidade ou não de manutenção dos créditos inicialmente glosados;

4. Intime o contribuinte acerca das conclusões obtidas, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação.

Concluído, retornem os autos para julgamento.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário