



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>12893.000034/2011-37</b>  |
| <b>RESOLUÇÃO</b>   | 3401-002.865 – 3 <sup>a</sup> SEÇÃO/4 <sup>a</sup> CÂMARA/1 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 26 de novembro de 2024   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | CITROSUCO S/A AGROINDÚSTRIA  |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL   |

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o processo em diligência para que a unidade preparadora se manifeste conclusivamente sobre a adequação dos bens e serviços apontados pela contribuinte como insumo ao conceito fixado no RESp n. 1.221.170/PR, Nota SEI/PGFN nº 63/2018 Parecer COSIT nº 5 e IN nº 2121/2022, gerando relatório conclusivo, podendo intimar a contribuinte para apresentar documentos e esclarecimentos, se necessário.

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior** – Relator e Vice-presidente

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia Lima Macedo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laércio Cruz Uliana Junior, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha(substituto[a] integral), Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente), ausente o Conselheiro Celso Jose Ferreira de Oliveira.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário ofertado em face da decisão DRJ, que assim constou o relatório:

(...)

Foram vinculadas ao Pedido citado as Declarações de compensação listadas no Despacho Decisório.

Feitas as análises e verificações necessárias foi deferido em parte o ressarcimento solicitado.

Os fundamentos para o indeferimento parcial dos créditos foram expostos de forma detalhada no RELATÓRIO FISCAL constante dos autos.

O crédito reconhecido não foi suficiente para homologação das declarações de compensação apresentadas.

A contribuinte foi cientificada da decisão e apresentou manifestação de inconformidade atacando os motivos de glosa/indeferimento, ancorando sua defesa nos seguintes pontos:

1.Os fatos;

2.A necessidade de reunião e análise conjunta de todos os pedidos de ressarcimento indicados no MPF n. 0812200.2011.00351-0

3.PRELIMINARES AO MÉRITO 4 6

3.1 A homologação tácita das compensações realizadas antes de 21.8.2008

3.2 O prazo de que o fisco dispõe para modificar os créditos da COFINS na sistemática não-cumulativa no ano-calendário 2007

3.3. As nulidades do trabalho fiscal 3.3.a Nulidade decorrente de investigação insuficiente dos fatos e inconsistências nas glosas realizadas

3.3.b A nulidade nos critérios de cálculo empregados pela fiscalização em razão de supostas divergências entre as informações declaradas no DACON e os dados apresentados em memórias de cálculos

4. O DIREITO

4.1 O regime não-cumulativo das contribuições sociais incidentes sobre a receita.

4.1.1 Breves considerações acerca do processo produtivo da requerente

4.2 A improcedência das glosas realizadas sob a equivocada noção de “insumos para produção de outro insumo”

4.3 A improcedência das glosas de crédito realizadas sobre os materiais de embalagens

- 4.4. A improcedência das glosas de crédito realizadas sobre os combustíveis industriais e sobre os combustíveis utilizados em caminhões
- 4.5 A improcedência das glosas de crédito realizadas sobre os gastos incorridos com produtos químicos
- 4.5.a. Produtos químicos empregados na limpeza, higienização, conservação de máquinas e equipamentos industriais e demais atividades para cumprimento de normas sanitárias
- 4.5.b. Produtos químicos empregados em análises laboratoriais
- 4.5.c. Produtos químicos empregados no tratamento de água e efluentes
- 4.6 A improcedência das glosas de crédito realizadas sobre os gastos incorridos com partes e peças de reposição e serviços de manutenção industrial
- 4.7 A improcedência das glosas de crédito relativas a fretes
- 4.7.a As glosas de fretes desconsideradas pela fiscalização sob a fundamentação de que “frete segue o regime do bem transportado – crédito não admitido” e “frete segue o regime do bem transportado – sem crédito” 5 7
- 4.7.b O frete de insumos entre estabelecimentos da requerente
- 4.7.c Os fretes de bens do ativo imobilizado
- 4.7.d O frete de produtos acabados entre estabelecimentos da requerente;
- 4.7.e O frete de produtos tributados à alíquota zero, não tributados, isentos;
- 4.8 A improcedência das glosas das despesas relativas a encargos de depreciação;
- 4.8.a Os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos que, no entendimento da fiscalização, não se relacionam ao processo produtivo;
- 4.8.b Os encargos de depreciação de pomares de maçã e pés de laranja;
- 4.8.c Os encargos de depreciação sobre os bens adquiridos antes de 30.4.2004;
- 4.9 A improcedência da glosa de despesa relativa a aluguel de empilhadeira
5. Os créditos extemporâneos da empresa sucedida;
- 5.1 O direito à apropriação de crédito extemporâneo;
- 5.2 A sucessão universal da empresa cindida; 6. O direito à atualização do crédito postulado pela SELIC; Finalizando sua peça de irresignação vem requerendo a reforma total da decisão combatida, aplicando-se ao valor a ser deferido a correção pela taxa Selic. Requer, alternativamente, a realização de perícia, diligência e juntada posterior de documentos.

É o relatório.

Seguindo a marcha normal, assim foi julgado o feito conforme ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** Exercício: 2007  
INCONSTITUCIONALIDADE A autoridade administrativa não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de legislação tributária.

**VALIDADE DA LEI. COMPETÊNCIA.**

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a validade de Lei, tarefa privativa do Poder Judiciário.

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA.**

Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como do não confisco ou da equidade, dentre outros, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA** Exercício: 2007 DCOMP.  
PENALIDADES. CONSECTÁRIOS MORATÓRIOS.

Na análise da DCOMP, não incide penalidade sobre o crédito não reconhecido que lastreia a compensação declarada. De outro lado, sobre os débitos confessados cuja compensação não foi homologada, incidem os consectários legais atinentes à multa de mora e aos juros de mora, cuja natureza é indenizatória e não punitiva.

**COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. PRAZO.**

Consoante a legislação tributária vigente, o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação a que se refere. Transcorridos cinco anos do protocolo da DCOMP, a compensação está homologada por decurso de prazo (homologação tácita).

**1 3 ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** Exercício: 2007 LITÍGIO.  
PRODUÇÃO DE PROVAS.

Os arts. 14 e 16 e parágrafos do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações, determina que a interposição de contestação “instaura a fase litigiosa do procedimento”, originando o contraditório e consubstanciando o momento processual para apresentação das razões e das provas que fundamentem de modo concreto e veemente a discordância da contribuinte. A prova documental, por sua vez, deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

**PERÍCIA. DILIGÊNCIA.**

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Exercício: 2007 PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. POMARES. DEPRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O dispositivo legal que permite o creditamento relativo à depreciação de ativos imobilizados exige que estes sejam adquiridos ou fabricados pela requerente, condição que não se aplica aos pomares dada a impossibilidade de assim proceder relativamente a eles.

PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ÓLEO COMBUSTÍVEL. FRETE. IMPOSSIBILIDADE.

O óleo combustível utilizado nos veículos de transporte somente gera direito ao creditamento se houver enquadramento no conceito de insumo. Tais gastos não se enquadram no conceito legal de frete, apto a permitir o creditamento.

EMBALAGEM DE TRANSPORTE As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito.

PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste permissivo legal para tomada de créditos da Cofins a partir de dispêndios com serviços de frete de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

2 4 DEDUÇÃO. INSUMOS. PRODUTOS E SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O conceito jurídico de insumo criou uma delimitação estrita, ou seja, são aqueles insumos utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo. Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária.

EMPRESA COMERCIAL. CRÉDITO. INSUMO. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de insumos está intimamente ligado, no caso das contribuições para o PIS e a COFINS, às atividades de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não se podendo falar em sua existência na atividade exclusivamente comercial.

PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Partes e peças para reposição e serviços de manutenção aplicados em máquinas e equipamentos são considerados insumos, desde que utilizados no processo

produtivo do bem destinado à venda e não na produção do próprio insumo, quando assume a condição de insumo do insumo e impossibilita o creditamento.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da contribuição para o PIS/Cofins.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário querendo reforma utilizando dos mesmos argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

Inicialmente é de trazer a baila que o presente feito discute matéria envolvendo insumo PIS/COFINS, e o Superior Tribunal de Justiça em Recurso Repetitivo assim delineou o tema:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas

com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns.

247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado 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) Ademais a mais, também proferido o parecer COSIT no. 5/18:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(Publicado(a) no DOU de 18/12/2018, seção 1, página 194)

Ainda, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, assim assentou:

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 01/2014.

Contudo, da leitura do relatório, percebe-se que a análise da DRJ se pautou pelo conceito restrito de insumo, que não pode ser aceito por esse Colegiado, urgindo a necessidade de averiguação da documentação juntada pela Recorrente ao longo do contencioso sob a ótica pacificada do conceito de insumos do PIS/COFINS.

Diante do exposto, converto o feito em diligência para que a unidade preparadora:

Manifeste-se conclusivamente sobre a adequação dos bens e serviços apontados pela contribuinte como insumo ao conceito fixado no RESp n. 1.221.170/PR, Nota SEI/PGFN nº 63/2018, Parecer COSIT nº 5 e IN nº 2121/2022, gerando relatório conclusivo, podendo intimar a contribuinte para apresentar documentos e esclarecimentos se necessário;

Após produzido o relatório conclusivo, abra-se vista no prazo de 30 (trinta) dias para contribuinte se manifestar, após, retornem os autos a este CARF.

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior**