



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12893.000078/2008-61
RESOLUÇÃO	3003-000.468 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CITROSUCO S/A AGROINDUSTRIA
INTERESSADO	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 feito 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. 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

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão proferido pela 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Juiz de Fora que julgou improcedente a manifestação de inconformidade do sujeito passivo.

O Acórdão n.º 09-59.940 (fls. 3.733/3.765) apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007

INCONSTITUCIONALIDADE

A autoridade administrativa não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade 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. DOCTRINA 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).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007 L

ITÍGIO. 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. DEPRECIÇÃO. 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.

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 DICON E DCTF.

É exigida a entrega de Dicon 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

Por bem resumir os fatos, sirvo-me do Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento envolvendo suposto crédito da COFINS Não Cumulativa – Exportação, apurado na forma da Lei nº 10.833/2003, referente ao primeiro trimestre de 2007, no valor de R\$ 4.261.073,95, transmitido por meio eletrônico PER/DCOMP, em 04 de novembro de 2011, sob número 20115.41128.041111.1.5.090066 (fls. 205 a 207).

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:

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;

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”;
- 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 irrisignação 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.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 3.781/3.801) arguindo, em preliminares, a decadência do crédito tributário por extinção do prazo de que o fisco dispõe para modificar os créditos da COFINS na sistemática não-cumulativa no ano-calendário de 2007, bem como nulidade por investigação insuficiente dos fatos e inconsistências das glosas realizadas. No mérito, traz alegações quanto ao regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

I - TEMPESTIVIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, depreende-se do relato acima, que a matéria de mérito destes autos cinge-se à definição 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 nº. 10.833/2003 e 10.637/2002), tema este já amplamente conhecido pelo Colegiado.

Esta questão foi definitivamente solucionada 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, tendo a Ministra Regina Helena Costa destacado em seu voto o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de essencialidade ou relevância da despesa.

Este colegiado, por força do disposto no artigo 99 do RICARF deve seguir tal entendimento:

- Por essencial deve ser considerado o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo-se em 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;
- A relevância, enquanto 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Este entendimento foi albergado pela Procuradoria da Fazenda Nacional através da Nota Técnica nº 63/2018; bem como pela Secretaria da Receita Federal do Brasil através do Parecer Normativo nº 5/2018, assim ementado:

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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 841.979, fixou tese firmando entendimento quanto a ser matéria infraconstitucional o estabelecimento do conceito de insumo, *verbis*:

“II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”

Cumpre-nos destacar do voto do Min. Dias Toffoli o seguinte excerto:

“Para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.

(...) 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”.

Entretanto, verifica-se que a análise da DRJ quanto ao conceito de insumo foi pautada pelo conceito restrito de insumo, nos termos das Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

Tal conceito restrito de insumo 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

Alexandre Freitas Costa