



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.720500/2011-13
RESOLUÇÃO	3002-000.588 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIBRAFÉRTIL COMPANHIA BRASILEIRA DE FERTILIZANTES
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 julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Gisela Pimenta Gadelha Dantas, Renata Casorla Mascareñas, Neiva Aparecida Baylon, Adriano Monte Pessoa, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão(Presidente)

RELATÓRIO

Gisela Pimenta Gadelha, Conselheira Relatora

Por descrever, de forma minuciosa, os fatos relacionados ao presente auto de infração, adoto, na íntegra, o Acórdão de Manifestação de Inconformidade:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório nº 0076/2012, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari - DRF/CCI, que reconheceu parte do crédito pleiteado e homologou parcialmente a compensação declarada pela contribuinte, cujas conclusões encontram-se no Parecer DRF/CCI/SAORT nº 009/2012 (fls. 134/142).

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep apurado no regime não-cumulativo – Mercado Externo relativo ao 2º trimestre de 2007, no valor de R\$6.079,02, utilizado pela interessada na compensação de débitos.

A autoridade fiscal, após análise da farta documentação apresentada pela contribuinte, deferiu o direito creditório no valor de R\$10.644,01 e homologou parcialmente a compensação declarada.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresenta Manifestação de Inconformidade, sendo esses os pontos de sua irresignação, em síntese:

1. Com o fito de ter seu pleito de ressarcimento analisado pela Receita Federal, impetrou Mandado de Segurança registrado sob o nº 16156-09.2011.4.01.3300, cuja liminar proferida em 26/04/2011 lhe foi favorável, sendo surpreendida com o deferimento parcial do pedido por parte da DRF/Camaçari;
2. De acordo com o entendimento do Fisco, a manifestante não poderia se apropriar de créditos nas aquisições e aluguéis de alguns bens e de alguns materiais utilizados como insumos, principalmente no que se refere à soda cáustica; Quanto à embalagem big bag descartável, a realidade do processo produtivo da empresa foi desconsiderada, pois a utilização de embalagens está estritamente vinculada à proteção e conservação das características fundamentais do fertilizante produzido quando do seu transporte para o comprador;
3. Em outro Parecer DRF/CCI/SAORT, o auditor admitiu o crédito sobre a aquisição de saco 81X60 16X32, sendo o equívoco no presente caso motivado pelos nomes utilizados pelos seus fornecedores, “sacos”, “big bags” e “saco valvulado”, que apresentam, na sua essência, características e objetivos idênticos, estando a única diferença no tamanho, o que se comprova pela simples análise das fotos anexadas no Anexo 04;
4. Inexiste, portanto, hipótese de embalagens utilizadas como apoio ao transporte de produtos pela interessada, caso que apenas se confirmaria se embalagens menores contendo fertilizante fossem transportadas agrupadas em embalagens maiores; A comercialização de fertilizantes em embalagens de diferentes tamanhos é exigência do setor econômico em que atua a manifestante, tendo a RFB inclusive já se manifestado no sentido de reconhecer a existência de diferentes tamanhos de embalagem para fertilizantes, sem que com isso se questione o papel por ela exercido ou a própria classificação fiscal do produto;
5. O big bag é utilizado para acondicionar o seu produto final, mantendo com esse contato direto, não havendo entre o fertilizante e o big bag qualquer outra embalagem, e sua utilização não pode ser dispensada, inclusive por questões de segurança ambiental;
6. Após relacionar os centros de custo cadastrados no departamento industrial, responsável pela produção de fertilizantes, afirma ter direito aos créditos do PIS e da Cofins sobre pagamentos realizados em face de serviços utilizados e aquisição de peças de reposição e manutenção, independentemente do centro de custo em que estejam contabilizados, tendo em vista que todos eles apresentam estrita relação com o seu

processo produtivo;

7. Para apurar as glosas dos créditos do PIS e da Cofins, o auditor tomou por base a segregação contábil por centros de custo, o que não encontra respaldo na legislação, pois exige-se a análise da relação intrínseca do serviço com a atividade fim da empresa, e a conseqüente caracterização do serviço como insumo; Em face da complexidade e da especialidade do seu processo produtivo, não raras são as vezes em que há contratação de um prestador para a realização de serviços em mais de uma etapa do processo, e, nessas hipóteses, em que não há forma de individualização dos boletins de medição, há a utilização do centro de custo “manutenção” (4011608);
8. Como ilustração, descrevem-se os serviços relativos a algumas notas fiscais cuja apropriação de crédito foi glosada pelo auditor, restando evidenciada a coerência da contabilização do dispêndio com os serviços apontados no centro de custo 401608 – manutenção; Cita Soluções de Consulta e de Divergência publicadas pela RFB, bem como julgado do CARF, que confirmam a possibilidade de apropriação de créditos do PIS e da Cofins relativos a gastos com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos aplicados no processo produtivo;
9. A segregação contábil por centros de custo também fundamentou a glosa dos valores informados no DACON como “outras operações com direito a crédito”, que se referem, conforme mencionado pelo próprio parecer que lastreou o Despacho Decisório, a peças de reposição e manutenção;
10. Conclui-se que, pela sua natureza, as peças foram consideradas como passíveis de apropriação dos créditos das referidas contribuições, e não se percebe questionamento sobre a existência de notas fiscais a sustentar a contabilização dos valores correspondentes;
11. O auditor optou por reconhecer o direito da interessada à apropriação de crédito sobre as peças, e outra não poderia ser sua atitude, tendo em vista a evidente essencialidade das peças de reposição e manutenção cujas despesas originaram o crédito, tendo fundamentado a glosa apenas no frágil argumento de segregação dos valores por centro de custo, o que não encontra respaldo na lei, pois exige-se que o custo seja analisado de modo individualizado, permitindo-se o julgamento de sua participação direta, ou não, no processo produtivo da empresa;
12. Quanto à locação de máquinas e equipamentos, o auditor glosou os créditos por entender que, devido à incidência do ISS em determinadas notas fiscais, não estaria caracterizado o negócio jurídico de locação, mas sim a prestação de serviço, não ensejando direito ao crédito;
13. Ao contrário do que crê o auditor, as notas fiscais decorrem efetivamente de contratos firmados cujo objeto é a locação de máquinas e equipamentos, nos quais houve a cessão de mão de obra especializada para operá-los, fato este que ensejou a incidência do ISS;
14. Da simples análise dos contratos firmados e das notas fiscais emitidas, constata-se que, mesmo nos casos em que há disponibilização pelo locador da mão de obra necessária, a interessada adquire temporariamente a posse direta do equipamento, tendo total gestão sobre ele e inclusive responsabilizando-se pelo resultado de sua utilização;
15. O operador do equipamento deve seguir as ordens da interessada, que define unilateralmente quando e como utilizá-lo, e, desta sorte, a sua existência não desnatura o contrato como sendo de locação, consoante já decidiu o STF em análise acerca da incidência do ISS;

16. Se por equívoco das locadoras houve destaque e recolhimento do ISS sobre a totalidade dos valores contidos nos documentos fiscais, o fato em nada altera a natureza jurídica da operação, muito menos o seu direito ao creditamento do PIS e da Cofins;
17. Não há motivos para a vedação à apropriação de tais créditos, pois atendeu aos dois requisitos previstos no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quais sejam, que o imóvel, máquina ou equipamento locado seja utilizado na atividade da empresa e que a contraprestação pelo aluguel seja pago a pessoa jurídica;
18. Grande parte dos contratos de locação firmados refere-se a equipamentos que realizam o transporte entre as unidades produtivas da interessada, dentro do mesmo estabelecimento fabril, na forma de transporte de matéria prima dos centros de custo para o processo de acidulação, para transformação em fertilizante em pó, e transporte de fertilizante em pó para o processo de granulação, no qual ocorrerá a transformação em fertilizante em grão;
19. Da breve análise do processo produtivo da empresa, verifica-se que as máquinas e equipamentos, bem como os serviços específicos de mão de obra utilizados, são imprescindíveis para a continuidade do seu processo produtivo, enquadrando-se no conceito de insumo adotado pela RFB;
20. Ao analisar a apropriação de crédito sobre dispêndios com armazenagem e fretes, o auditor glosou valores relativos exclusivamente a serviços aduaneiros incorridos pela importação de rocha fosfática, matéria prima indispensável ao processo produtivo da empresa, considerando-os incompatíveis com o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003;
21. Porém, equivocou-se o auditor, pois a interessada toma os serviços atrelados ao desembaraço aduaneiro, essenciais e inerentes a qualquer procedimento de despacho aduaneiro, contabilizando-os como custo incorrido;
22. O auditor desconsiderou, também, a metodologia prevista em lei para tributação das operações de importação pelo PIS e pela Cofins, cuja base de cálculo é o valor aduaneiro, assim, entendido necessariamente como todos os gastos incorridos até o completo desembaraço do item importado, razão pela qual essa despesa aduaneira comporá a base de cálculo das referidas contribuições, em função do artigo 7º da Lei nº 10.865, de 2004;
23. O § 1º do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, permite a apropriação de crédito do PIS e da Cofins incorridos no desembaraço aduaneiro;
24. Em relação aos bens do ativo imobilizado, as exclusões feitas pelo auditor decorreram do fato de ele entender que o direito ao crédito deveria ser postergado para setembro de 2007, por ter sido o primeiro mês em que houve a efetiva imobilização das aquisições, mas o § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em momento algum determinou que o nascimento do direito ao crédito se dá com a efetiva imobilização das aquisições, mas apenas definiu a quantidade de parcelas mensais em que o crédito do PIS e da Cofins deverá ser recuperado;
25. O direito ao crédito nasce efetivamente com a aquisição do bem, independentemente do prazo efetivo de depreciação ou amortização, não sendo razoável a interpretação dada pelo auditor ao considerar que o direito ao crédito inicia-se com a incorporação dos bens ao ativo imobilizado;
26. Também não merece prosperar o entendimento do auditor de que os valores se referem a aquisições utilizadas exclusivamente no tratamento e manutenção das

estações de água, pois, conforme já esclarecido, alguns itens, em face de sua característica e aplicabilidade em qualquer unidade produtiva da manifestante, são contabilizados nos centros de custo “mãe”, cuja alocação posterior é determinada através de ordem de serviço, apresentando, como forma de exemplificativa, itens cujos créditos foram glosados e que são comprovadamente de utilização exclusiva na manutenção do seu processo produtivo;

27. Após contestar especificamente os itens glosados, a manifestante faz uma análise sobre o conceito de insumos para fins de apropriação dos créditos de PIS e de Cofins, ressaltando que todos os bens e serviços cujas aquisições foram glosadas estão inseridos em tal conceito e são de extrema importância para sua atividade empresarial;
28. A tentativa de equiparação do conceito do IPI com o do PIS e da Cofins não é plausível, tratando-se de tributos de materialidade absolutamente distinta, conforme doutrina e jurisprudências do CARF e do Judiciário que transcreve;
29. O conceito de insumo aplicável ao PIS e à Cofins deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita;

Por fim, requer a produção de todos os meios de prova, bem como, caso se entenda necessária, a realização de diligência, além de requerer a realização de perícia, indicando seu perito e formulando quesitos.

A contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 1006998- 88.2017.4.01.3400 contra o Coordenador Geral de Contencioso Administrativo e Judicial – Cocaj e o Subsecretário de Tributação e Contencioso da Receita Federal do Brasil, tendo sido exarada decisão deferindo liminar “*para determinar à autoridade impetrada que proceda à distribuição, análise e decisão das Manifestações de Inconformidade (...) no prazo total de 90 (noventa) dias*”, da qual os impetrados foram cientificados em 17/07/2017.

Em sede de julgamento, os membros da **4ª Turma da DRJ/SDR**, por unanimidade de votos, julgaram parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade da ora Recorrente, por entender que não havia crédito a ser ressarcido e o acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2007 a 30/06/2007

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE
CREDITAMENTO.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

CRÉDITOS. ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

A atividade empresarial de “locação de bens móveis” tem natureza distinta da atividade de “prestação de serviços”. Aquela é obrigação de dar; esta, obrigação de fazer. Dessa forma, gastos relativos à prestação de serviços, em que houve, inclusive, incidência do ISS, não se caracterizam como aluguel de máquinas e locação de equipamentos.

MATERIAL DE EMBALAGEM.

Inexistindo provas de que se trata de material de transporte utilizado apenas e tão somente para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, e em se tratando de aquisição de material de embalagem utilizado para acondicionar o produto final na quantidade comercializada, reconhece-se o crédito apurado sobre a sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito

Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada, a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Gisela Pimenta Gadelha, Conselheira Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep apurado no regime não-cumulativo – Mercado Externo relativo ao 2º trimestre de 2007, no valor de R\$6.079,02, utilizado pela interessada na compensação de débitos.

No decorrer da fiscalização, a Recorrente apresentou a documentação solicitada pela Autoridade Fiscal, consistente nos demonstrativos de apuração do PIS, entre outros documentos, conforme respostas juntadas no processo administrativo de representação.

Todavia, após análise da documentação apresentada, **pautando-se no conceito restritivo de insumos (artigo 66 da IN SRF nº 247/2002 e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004)**, e por uma interpretação restritiva dos demais dispositivos legais autorizadores de créditos, a Autoridade Fiscal emitiu o Despacho Decisório homologando parcialmente a compensação declarada.

Como se vê, o presente feito envolve o conceito de insumo PIS/COFINS e o Superior Tribunal de Justiça já delineou o tema em sede de Recurso Repetitivo, vejamos:

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 SEQUENTES 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 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)

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

No memo sentido, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

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, data máxima vênua, não pode ser aceito por esse Colegiado, urgindo a necessidade de averiguação da farta documentação juntada pela Recorrente ao longo do contencioso sob a ótica pacificada do conceito de insumos do PIS/COFINS.

Assim, merece o feito ser convertido em diligência para que a fiscalização aponte quais insumo se enquadra nas hipóteses acima.

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para que os autos retornem à unidade de origem no sentido de que sejam tomadas as seguintes providências: (1) Considerando a nova orientação firmada pelo STJ (REsp. 1.221.170/PR) acerca dos critérios de definição de insumo para fins de apuração do PIS e da COFINS não cumulativos e, especialmente a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, solicite à Autoridade Administrativa a devida verificação, dentre as despesas glosadas a título de insumos, quais se fazem essenciais ou relevantes ao processo produtivo da Recorrente, apresentando a competente justificativa, devendo-se observar,

principalmente, os centros de custos aos quais foram vinculadas as respectivas despesas (operacionais ou não operacionais); Parecer COSIT no. 5/18; (2) Elaborar relatório com demonstrativo e parecer conclusivo acerca da auditoria dos documentos apresentados pela recorrente e da análise do ressarcimento do PIS para fins de compensação de débitos, objeto do presente litígio. O parecer deverá justificar todas as análises efetuadas e trazer todos os documentos e elementos necessários para suportar suas conclusões; (3) Ainda, o relatório deve discriminar cada item glosado, informando se enquadra ou não na hipótese do conceito conforme item 1, devendo ser justificado; e (4) Após o encerramento do relatório fiscal conclusivo, conceda-se vista à Recorrente no prazo legal.

É como voto.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS