



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.900232/2013-83
RESOLUÇÃO	3202-000.572 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MONSANTO NORDESTE INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de Pedido de Ressarcimento nº 00217.08286.140211.1.5.11-7068, no valor de R\$5.068.368,71 (fls.2 a 17) relativo a Crédito de COFINS não-cumulativo – mercado interno – 2º Trimestre de 2008.

Do Termo de Informação Fiscal se extrai que foram localizadas 3 (quatro) Declarações de Compensações Ativas vinculadas ao crédito ora pleiteado, conforme planilha abaixo:

PER/DCOMP	VALOR TOTAL DO CRÉDITO	VALOR CRÉDITO DATA TRANSMISSÃO	TOTAL DÉBITO/ VALOR PER	DATA TRANSMISSÃO	TIPO DECLARAÇÃO	Nº PROCESSO ATRIBUÍDO AO PERDCOMP	TIPO DOCUMENTO	SITUAÇÃO DA DECLARAÇÃO
25827.93378.140211.1.7.11-5701	5.541.289,19	5.068.368,71	2.484.695,74	14/02/2011	RETIFICADORA	13502.900232/2013-83	Declaração de Compensação	EM ANÁLISE MANUAL
15948.11564.140211.1.7.11-4447	5.541.289,19	2.583.672,97	360.793,55	14/02/2011	RETIFICADORA	13502.900232/2013-83	Declaração de Compensação	EM ANÁLISE MANUAL
35488.94377.290808.1.1.11-2792	2.707.715,18	2.707.715,18	2.707.715,18	29/08/2008	ORIGINAL		Pedido de Ressarcimento	CANCELADO/RETIFICADO
07462.91619.090908.1.5.11-5605	2.484.695,74	2.484.695,74	2.484.695,74	09/09/2008	RETIFICADORA		Pedido de Ressarcimento	CANCELADO/RETIFICADO
00240.28047.260908.1.3.11-5803	2.732.871,09	2.732.871,09	360.793,55	26/09/2008	ORIGINAL		Declaração de Compensação	CANCELADO/RETIFICADO
17341.15025.251108.1.7.11-3527	5.541.289,19	2.732.871,09	360.793,55	25/11/2008	RETIFICADORA		Declaração de Compensação	CANCELADO/RETIFICADO
08880.04309.260908.1.3.11-8775	2.732.871,09	2.372.077,54	2.372.077,54	26/09/2008	ORIGINAL		Declaração de Compensação	CANCELADO/RETIFICADO
27652.65675.251108.1.7.11-0926	5.541.289,19	2.372.077,54	2.372.077,54	25/11/2008	RETIFICADORA		Declaração de Compensação	CANCELADO/RETIFICADO
05045.86727.260908.1.3.11-7631	2.808.418,10	2.484.695,74	2.484.695,74	26/09/2008	ORIGINAL		Declaração de Compensação	CANCELADO/RETIFICADO
08853.74744.251108.1.7.11-6013	5.541.289,19	5.217.566,83	2.484.695,74	25/11/2008	RETIFICADORA		Declaração de Compensação	CANCELADO/RETIFICADO
09792.03989.140211.1.7.11-5828	5.541.289,19	2.222.879,42	2.222.879,42	14/02/2011	RETIFICADORA	13502.900232/2013-83	Declaração de Compensação	EM ANÁLISE MANUAL
37717.18949.090908.1.5.11-0106	2.732.871,09	2.732.871,09	2.732.871,09	09/09/2008	RETIFICADORA		Pedido de Ressarcimento	CANCELADO/RETIFICADO
17900.59056.290808.1.1.11-0975	2.315.372,61	2.315.372,61	2.315.372,61	29/08/2008	ORIGINAL		Pedido de Ressarcimento	CANCELADO/RETIFICADO
00606.86741.251108.1.5.11-5733	5.217.566,83	5.217.566,83	5.217.566,83	25/11/2008	RETIFICADORA		Pedido de Ressarcimento	CANCELADO/RETIFICADO
00217.08286.140211.1.5.11-7068	5.068.368,71	5.068.368,71	5.068.368,71	14/02/2011	RETIFICADORA	13502.900232/2013-83	Pedido de Ressarcimento	EM ANÁLISE MANUAL

15 – As vendas de produtos sujeitos à alíquota zero da contribuição para o PIS, as quais embasam o pedido de ressarcimento, foram constatadas em análise efetuada nos arquivos digitais de Notas Fiscais.

16 – A empresa não apresentou as planilhas da memória do cálculo dos créditos, solicitada pelo TIF nº 2, impossibilitando a análise dos créditos lançados nas linhas 3 – Serviços Utilizados como Insumos -, 7 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Vendas -, 13 – Outras Operações com Direito a Crédito – e 16 - Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas - Ficha 6 A do DACON -, por falta dos detalhamentos solicitados no TIF para a verificação de tais créditos, como tipo do serviço prestado, identificação das despesas de armazenagem e de frete e também a identificação das demais operações com direito a crédito, motivos pelos quais tais créditos foram glosados em sua integralidade.

17 – Foram constatadas divergências entre os valores das bases de cálculo dos créditos decorrentes de importação constantes no DACON, nos arquivos digitais de notas fiscais enviados pela empresa à Receita Federal e obtidas no Sistema DW Aduaneiro, conforme demonstrativo abaixo, ensejando a glosa dos créditos cujas bases não foram comprovadas.

Mês	Base de Cálculo Créditos Importação DACON	Base de Cálculo Créditos Importação Arquivos Notas Fiscais CFOP 3101	Diferença Base de Cálculo	Proporção Base Receita Não Tributada Mercado Interno DACON	Base Glosada Receita Não Tributada Mercado Interno	Créditos Importação Glosados Receita Não Tributada Mercado Interno
abr/08	8.112.717,12	7.987.089,35	125.627,77	0,6299	79.132,93	6.014,10
mai/08	23.416.284,74	11.969.763,75	11.446.520,99	0,7240	8.287.281,20	629.833,37
jun/08	22.462.398,15	20.491.727,56	1.970.670,59	0,6186	1.219.056,83	92.648,32

Apresentamos a totalização dos créditos glosados:

Glosas	abr/08			mai/08			jun/08		
	Base Glosada	Base Glosada	Crédito	Base Glosada	Base Glosada	Crédito	Base Glosada	Base Glosada	Crédito
	MI e ME	Receita	Glosado	MI e ME	Receita	Glosado	MI e ME	Receita	Glosado
		Não Tributada	Não Tributada		Não Tributada	Não Tributada		Não Tributada	Não Tributada
		MI - 0,6299	MI		MI - 0,7240	MI		MI - 0,6186	MI
Serviços Utilizados Como Insumos	1.251.603,21	788.384,86	59.917,25	1.685.561,22	1.220.346,32	92.746,32	1.682.924,16	1.041.056,89	79.120,32
Despesas de Armazenagem e Fretes	602.531,55	379.534,62	28.844,63	696.429,03	504.214,62	38.320,31	1.120.712,18	693.272,55	52.688,71
Outros Operações com Direito a Crédito	59.659,22	37.579,34	2.856,03	83.661,69	60.571,06	4.603,40	414.270,25	256.267,58	19.476,34
Créditos Importação - Base não comprovada	125.627,77	79.132,93	6.014,10	11.446.520,99	8.287.281,20	629.833,37	1.970.670,59	1.219.056,83	92.648,32
Outros Créditos			0,00			0,00			83.702,06

CRÉDITOS RECONHECIDOS

21 - Depois de efetuadas as glosas, o saldo credor ao final do trimestre, relativo à contribuição para o PIS - Não Cumulativa – Mercado Interno, foi de R\$ 944.520,36 (novecentos e quarenta e quatro mil, quinhentos e vinte reais e trinta e seis centavos), conforme demonstrativo abaixo:

Discriminação	ABRIL	MAIO	JUNHO
	Não Tributada MI	Não Tributada MI	Não tributada MI
Base de Cálculo dos Créditos a Descontar - DACON	13.318.406,43	31.574.792,41	26.917.158,16
Base de Cálculo Glosada	1.284.631,76	10.072.413,20	3.209.653,84
Base de Cálculo após Glosa	12.033.774,67	21.502.379,21	23.707.504,32

21 - Depois de efetuadas as glosas, o saldo credor ao final do trimestre, relativo à COFINS não cumulativa – Mercado Interno, foi de R\$ 3.877.597,54 (três milhões, oitocentos e oitenta e sete mil, quinhentos e noventa e sete reais e cinquenta e quatro centavos), conforme demonstrativo abaixo:

Despacho Decisório do Processo nº 13502.900232/2013-83

Discriminação	ABRIL	MAIO	JUNHO
	Não Tributada MI	Não Tributada MI	Não tributada MI
Base de Cálculo dos Créditos a Descontar - DACON	13.318.406,43	31.574.792,41	26.917.158,16
Base de Cálculo Glosada	1.284.631,76	10.072.413,20	3.209.653,84
Base de Cálculo após Glosa	12.033.774,67	21.502.379,21	23.707.504,32
Outros Créditos Glosados - Linha 16 do DACON	0,00	0,00	83.702,06
Crédito Informado no DACON	1.012.198,89	2.399.684,22	2.129.406,08
Crédito após a Glosa	914.566,87	1.634.180,82	1.801.770,33
Ajustes Negativos de Créditos	0,00	0,00	0,00
Crédito Descontado da COFINS Apurada no mês	472.920,48	0,00	0,00
Saldo de Crédito do Mês	441.646,39	1.634.180,82	1.801.770,33
Total de Créditos - Art. 17 da Lei nº 11.033/2004	3.877.597,54		

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 9ª Turma da Delegacia Regional de São Paulo/SP, formalizada através do acórdão nº 16.80.964, assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA SEGURIDADE SOCIAL- COFINS

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não é nula a decisão devidamente motivada, lavrada por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, da qual o contribuinte foi regularmente cientificado, sendo-lhe possibilitada a apresentação de defesa contra a decisão proferida.

DCOMP. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Constatada pela RFB a compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, o sujeito passivo é comunicado da não homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento do débito no prazo de trinta dias, pois a Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

Sob o regime de incidência não-cumulativo e para os fins da dedução de créditos, o termo “*insumo*” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que sejam intrínsecos à atividade e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM INSUMOS. CRÉDITO.

Somente geram direito a crédito aqueles insumos que são utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda desde que sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades física ou químicas) em razão de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. FRETE E ARMAZENAGEM. CRÉDITO.

Despesas com fretes devem observar as hipóteses do inciso I, II do art.3º da Lei nº 10.637/02 (PIS) ou inciso IX do art.3º c/c inciso II, art.15 da Lei

REGIME NÃO-CUMULATIVO. FRETE INTERNO.

Fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica não geram direito a apuração de crédito.

PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IRRESIGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documentais e/ou pericial. Para evitar a preclusão o contribuinte deve apresentar com a irresignação a documentação que sustente as suas alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NÃO CABE INVERTER O ÔNUS DA PROVA.

A diligência se restringe à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. A diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário pugnando pela homologação integral do crédito.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Como relatado anteriormente, parte da questão de mérito discutida nos presentes autos perpassa pelo conceito de insumos para fins de crédito da Contribuição par o PIS não-cumulativo – mercado interno – 2º Trimestre de 2008, no valor de R\$1.203.067,00 (um milhão duzentos e três mil e sessenta e sete reais, permanecendo a controvérsia a respeito das seguintes glosas:

- (i) Serviços Utilizados Como Insumos;
- (ii) Despesas de Armazenagem e Fretes;
- (iii) Outros Operações com Direito a Crédito;
- (iv) Créditos Importação - Base não comprovada; e
- (v) Outros Créditos.

Entretanto, tanto a fiscalização, quanto a autoridade julgadora a quo aplicaram o conceito restritivo de insumo, com amparo nas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, conforme pode ser visto do texto do Acórdão a seguir: (e-fls. 453)

Os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/04, levam em conta os parâmetros concretos da legislação do IPI, que oferece a definição exata de insumo, e são coerentes com os demais incisos do art. 3º. A leitura sistemática do dispositivo legal permite inferir que o legislador pretendeu considerar, para efeito de creditamento, apenas os elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, somente os elementos específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade. Se a intenção fosse permitir o creditamento de qualquer despesa, encargo, aquisição ou custo de produção, não haveria a preocupação em detalhar as situações que possibilitam os descontos ou

aproveitamentos dos créditos nos vários incisos do art. 3º, pois bastaria prever genericamente o abatimento dos custos, encargos, aquisições ou despesas operacionais.

As Instruções Normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal explicitaram a definição de insumo já prevista pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para efeitos de “descontos de créditos” de PIS e Cofins nas aquisições de bens e serviços empregados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Não podemos perder de vista que as citadas Instruções Normativas integram a legislação tributária, conforme define o art. 96 do CTN, sendo editadas pela Receita Federal, autoridade competente nos termos do art. 100 do CTN, para expedição de atos normativos complementares às Leis em matéria tributária, apenas confirmaram e esclareceram o que já constava dos diplomas legais, sem extrapolar o que está ali disposto.

Ou seja, o conceito de “insumo” para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e Cofins deve ser extraído do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sem prejuízo das regras insertas nas Instruções Normativas SRF nº 247/02 (artigo 66, § 5º, I e II, inserido pela IN nº 358/03) e nº 404/04 (artigo 8º, § 4º, I e II), não havendo direito de creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços.

A esse respeito, insiste o contribuinte que limitar o direito de crédito não encontraria respaldo legal.

No entanto, da simples leitura dos dispositivos legais já transcritos, conclui-se que o conceito de insumos definido nas instruções normativas esclarece e especifica o disposto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Tais Instruções nada mais fizeram do que normatizar, regular o que já é amplamente aceito como conceito de insumo, ou seja, os elementos que interferem diretamente na fabricação do produto ou na prestação do serviço.

Assim, a definição dada à palavra “insumos” pela Instrução Normativa SRF nº 247/02 e nº 404/04, não restringiu indevidamente o contido nas leis que instituíram a não cumulatividade, pois as IN simplesmente relacionaram e melhor esclareceram o disposto nas leis, atendendo à finalidade subjacente ao conceito de não-cumulatividade, sem, contudo, alargar o conceito nelas determinado.

Illegais seriam as IN, por contrárias às Leis 10.833/03 e 10.637/02, caso, sob o pretexto de definir/especificar o termo “insumos”, tivessem se apartado

dos objetivos declaradamente pretendidos pelas referidas Leis, desvirtuando o sistema da não-cumulatividade delineado pelo legislador ordinário e desnaturando, até mesmo, o próprio perfil constitucional conferido às contribuições sociais em tela. Mais uma vez, vale recorrer às lições de hermenêutica para se concluir que, diante de conceitos ambíguos, que admitem diversas interpretações, deve-se privilegiar aquela que atende aos objetivos pretendidos pelo legislador, e não simplesmente aquela que, na mente do intérprete, afigura-se-lhe como a mais favorável, sob algum aspecto.

Daí porque se conclui que as Instruções Normativas SRF nº 247/02 e nº 404/04, por se tratarem de atos normativos elaborados especificamente para o regime não cumulativo do PIS e Cofins, com a especial definição do que é insumo para tais fins, atenderam exatamente ao fim a que se prestam, não ultrapassando os limites de sua função normativa e regulamentar. Não houve a transferência pura e simples do conceito de insumos utilizados na legislação do IPI: a Receita Federal do Brasil, fazendo uso de sua competência regulamentar, analisou e definiu de maneira técnica, à luz das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e suas finalidades, o que deve ser considerado “insumo”.

Percebe-se, portanto, que não há qualquer ilegalidade no art. 66 da IN nº 247/02 e no art. 8º da IN nº 404/04, que tão-somente explicitaram o que já estava incutido nas Leis que regulam as contribuições ao PIS e a Cofins. O que ocorre é que há zonas de imprecisão nas leis e certo espaço não preenchido pelo próprio legislador, que abrem ao Poder Executivo o poder-dever de complementar a regra. É natural que do ato da Administração constem certas normas específicas que não se deduzem, simplesmente, da Lei. Ora, não fosse assim o regulamento seria manifestamente inútil, não regulamentando nada, cingindo-se a repetir norma anterior.

Ocorre que, como se sabe, tal entendimento já foi superado definitivamente pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.221.170/PR.

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “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 conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

llegalidade 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." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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." Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“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.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

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.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Dessa forma, considerando que a análise efetuada pela autoridade fiscal e pela DRJ não considerou a essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, entendo ser necessária uma reapreciação dos créditos objeto do presente julgamento, em consonância com a nova interpretação determinada pelo STJ.

Diante de todo o exposto, em razão da superveniência do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, proponho a conversão do presente em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, para que a Unidade de Origem:

(i) intime a Recorrente para demonstrar de forma detalhada e individualizada, caso queira, por meio de Laudo Técnico, apresentar o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização, devendo ser considerado o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

(ii) analise todos os documentos e informações apresentadas nos presentes autos após a decisão recorrida,

(iii) elabore relatório fiscal conclusivo, manifestando-se acerca dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual revisão das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes, especialmente, quanto ao enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

(iv) recalcule as apurações e resultado da diligência;

(v) intime a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima