



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



**Processo nº** 13646.720136/2012-38  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-002.461 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2020  
**Assunto** SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA  
**Recorrente** FERTILIZANTES FOSFATADOS S/A - FOSFERTIL  
**Interessado** 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, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Renata da Silveira Bilhim e Cynthia Elena de Campos. Ausente a conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

## **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se o presente dos Autos de Infração do PIS/Pasep, fls. 48 a 55, e da Cofins, fls. 125 a 132, que formalizaram os ajustes das bases de cálculo dos créditos das respectivas contribuições, sob o regime não cumulativo, do período de janeiro a março de 2007, dos quais resultou a exigência de crédito tributário nos valores de R\$965,89, a título de PIS/Pasep e de R\$4.448,94, a título da Cofins, referentes ao mês de março de 2007, acrescidos da multa de ofício de 75%.

Segundo a “DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL” a presente autuação foi efetuada em face da apuração das infrações abaixo:

001 GLOSA DE CRÉDITOS

CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

O sujeito passivo, acima identificado, constituiu os créditos do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, relacionados no Relatório Fiscal do Auto de Infração,

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13646.720136/2012-38

em anexo, em desacordo com os preceitos legais, conforme demonstrado no referido Relatório Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Glosado (R\$)

31/01/2007 187.025,46

28/02/2007 212.153,50

31/03/2007 275.650,25

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/03/2007:

Art. 3º da Lei n.º 10.637/02, com alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei n.º 10.684/03, pelo art. 37 da Lei n.º 10.685/04, pelo art. 16 da Lei n.º 10.925/04, pelo art. 4º da Lei n.º 10.996/04, pelo art. 45 da Lei n.º 11.196/05 e pelo art. 3º da Lei n.º 11.307/06.

002 GLOSA DE CRÉDITOS

CRÉDITO DE IMPORTAÇÃO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

O sujeito passivo, acima identificado, constituiu os créditos do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, relacionados no Relatório Fiscal do Auto de Infração, em anexo, em desacordo com os preceitos legais, conforme demonstrado no referido Relatório Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Glosado (R\$)

31/01/2007 965,89

28/02/2007 965,89

31/03/2007 965,89

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/03/2007:

Art. 15 da Lei n.º 10.685/04 com as alterações introduzidas pelo art. 6º da Lei n.º 10.925/04 e pelo art. 44 da Lei n.º 11.196/05.

.....

003 – CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE CRÉDITOS  
DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

O sujeito passivo descontou, na apuração da contribuição, créditos da não cumulatividade abaixo demonstrados, em desacordo com os preceitos legais. Conforme ficha 15B linhas 12 e 13 do Dacon do mês de março de 2007, foi apurado e descontado da contribuição devida crédito importação no valor de R\$7.505,23 (sete mil quinhentos e cinco reais e vinte e três centavos). Contudo foi glosado no referido mês o valor de R\$965,89 (novecentos e sessenta e cinco reais e oitenta e nove centavos), segundo o Relatório Fiscal PIS que integra o presente Auto de Infração. Portanto o presente Auto de Infração constitui crédito tributário da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) no valor de R\$965,89 (novecentos e sessenta e cinco reais e oitenta e nove centavos) descontado da Contribuição devida e glosado nos termos do Relatório Fiscal.

Fato Gerador Contribuição (R\$) Multa (%)

31/03/2007 965,89 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/03/2007 e 31/03/2007

Arts. 1º da Lei Complementar n.º 7/70, art. 4º da Lei n.º 10.637/02

Art. 5º da Lei n.º 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 37 da Lei n.º 10.865/04

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13646.720136/2012-38

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.685/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 4º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06.

.....

#### 001 GLOSA DE CRÉDITOS

##### CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

O sujeito passivo, acima identificado, apurou crédito do regime não cumulativo da Cofins em desacordo com os preceitos legais, conforme demonstrado no Relatório Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Glosado(R\$)

31/01/2007 861.450,63

28/02/2007 977.191,87

31/03/2007 1.269.661,75

##### ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/03/2007:

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.685/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06.

#### 002 GLOSA DE CRÉDITOS

##### CRÉDITO DE IMPORTAÇÃO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

O sujeito passivo, acima identificado, apurou crédito do regime não cumulativo da Cofins em desacordo com os preceitos legais, conforme demonstrado no Relatório Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Glosado (R\$)

31/01/2007 4.448,94

28/02/2007 4.448,94

31/03/2007 4.448,94

##### ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/03/2007:

Art. 15 da Lei nº 10.685/04 com as alterações introduzidas pelo art. 6º da Lei nº 10.925/04 e pelo art. 44 da Lei nº 11.196/05.

#### 003 – CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

O sujeito passivo descontou, na apuração da contribuição, créditos da não cumulatividade abaixo demonstrados, em desacordo com os preceitos legais.

Conforme ficha 25B linhas 12 e 13 do Dacon do mês de março de 2007, foi apurado e descontado da contribuição devida crédito importação no valor de R\$34.569,57 (trinta e quatro mil quinhentos e sessenta e nove reais e cinquenta e sete centavos). Contudo foi glosado no referido mês o valor de R\$4.448,94 (quatro mil quatrocentos e quarenta e oito reais e noventa e quatro centavos), segundo o Relatório Fiscal Cofins que integra o presente Auto de Infração.

Portanto o presente Auto de Infração constitui crédito tributário da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no valor de R\$4.448,94 (quatro mil quatrocentos e quarenta e oito reais e noventa e quatro centavos) descontado da Contribuição devida e glosado nos termos do Relatório Fiscal.

Fato Gerador Contribuição (R\$) Multa (%)

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13646.720136/2012-38

31/03/2007 4.448,94 75,00

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/03/2007 e 31/03/2007

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70, art. 5º da Lei nº 10.833/03

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.685/04

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.685/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06.

No Relatório Fiscal – RF (parte integrante dos Autos de Infração), fls. 56 a 92, elaborado em decorrência do procedimento fiscal de diligência para verificação de compensação, ressarcimento e restituição de tributos, a fiscalização demonstrou as glosas no item “II – Apuração Indevida dos Créditos”, conforme os seguintes itens:

#### 1) BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Dacon, ficha 06A, linha 02)

Diferença Dacon e Planilhas Demonstrando o Crédito

##### 1.1 Bens Ativáveis

##### 1.1.1 – Bens e Serviços Amostra

a) Bens em Estoque

b) Itens Classificados como “Custeio”

c) Itens Incorporados a Bens do Ativo Imobilizado

##### 1.1.2 – Partes e Peças – Demais Bens Ativáveis

##### 1.2 – Bens não Consumidos nem Aplicados ao Processo Produtivo

##### 1.2.1 – Cal Hidratada e Sulfato de Alumínio Ferroso

##### 1.3 – Aquisições não oneradas pela Contribuição

##### 1.3.1 – Óleo Diesel e Gás Liquefeito de Petróleo GLP

1.3.2 – Pó de Calcário

1.3.3 – Câmaras

1.3.4 – Biodiesel

1.3.5 Autopeças

#### 2 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Dacon, ficha 06A, linha 03)

Diferença Dacon e Planilhas Demonstrando o Crédito

##### 2.1 Frete – Transferência entre Filiais

##### 2.2 – Frete de Enxofre Importado

##### 2.3 – Dispêndios com Serviços Ativáveis

2.3.1 Dispêndios com Serviços Ativáveis Amostra

##### 2.4 – Dispêndios com outros Serviços Sem Previsão de Crédito na Legislação

2.4.1 – Serviços de Movimentação Interna de Materiais

2.4.2 – Serviços de Descarga de Matérias Primas Importadas

.....

#### 4 – DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS (Dacon, ficha 06A, linha 06)

Diferença Dacon e Planilhas Demonstrando o Crédito

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13646.720136/2012-38

#### 4.1 – Locação de Imóveis

.....

7 BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO RELATIVO A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIACÃO (Dacon, ficha 06A, linha 09)

8 BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO RELATIVO A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO (Dacon, ficha 06A, linha 10)

.....

11 BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO RELATIVO A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – IMPORTAÇÃO – (Dacon, ficha 06B, linha 7)

Guardadas as peculiaridades de cada contribuição, notadamente quanto à alíquota utilizada no cálculo do crédito da não cumulatividade, foram procedidas as mesmas glosas acima no que concerne a Cofins, registradas no RF de fls. 133 a 169.

Inconformada com os ajustes nas bases de cálculo dos créditos da Cofins e do Pis/Pasep, no regime não cumulativo, consubstanciados nos autos de infração em tela, cuja ciência se deu em 25/04/2012, fl. 204, a interessada apresentou, em 24/05/2012, a impugnações de fls. 207 a 242, da qual se extrai as alegações sintetizadas, consoante os tópicos a seguir:

#### DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

DA DISCIPLINA CONSTITUCIONAL E NORMATIVA DO REGIME NÃO CUMULATIVO DA COFINS / PIS

DA REGULARIDADE DA BASE DE CALCULO DOS CRÉDITOS DA COFINS NO PERÍODO JANEIRO A MARÇO DE 2007 NO TOCANTE A BENS E SERVIÇOS "UTILIZADOS COMO INSUMOS"

DA ILEGITIMIDADE DA GLOSA SOBRE AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO ITEM 1.3.1 Anexo VII, ITEM 1.3.3, ITEM 1.3.4 – Anexo IX e ITEM 1.3.5 – Anexo X

BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO RELATIVO A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIACÃO (DACON, ficha 06 A. linha 09)

DA REGULARIDADE DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DA COFINS NO PERÍODO JANEIRO A MARÇO DE 2007 NO TOCANTE A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO Anexo XII

DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DA COFINS NO PERÍODO JANEIRO A MARÇO DE 2007 NO TOCANTE A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – IMPORTAÇÃO (Dacon, ficha 16B, linha 7)

#### DA PROVA PERICIAL

E ao final requer o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, a fim de que seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração, restabelecendo os valores e saldos originários dos créditos, na forma em que apurados pela contribuinte, por ser medida de Direito e Justiça.

Ao presente processo foi apensado, em 18/07/2012, o processo n.º10650.720559/2012-09, que trata do pedido de ressarcimento, PER n.º16888.41849.140111.1.5.106130, de créditos do PIS/Pasep, no regime não cumulativo, referente ao 1º trimestre de 2007, no montante de R\$1.498.201,64; e das Dcomp

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13646.720136/2012-38

vinculadas a esse crédito, baixadas para tratamento manual no processo nº. 10650.720560/201225.

O presente processo foi remetido em diligência a DRF/Uberaba para averiguar se o óleo diesel e o GPL foram utilizados em máquinas e equipamentos do setor produtivo, na condição de insumo à fabricação dos produtos destinados à venda (fls. 476 e 477). A diligência restou atendida consoante o Relatório Fiscal de fls. 545 a 551.

A interessada foi cientificada do resultado da diligência em 15/04/2013, conforme “AR” de fl.552, e apresentou razões adicionais de defesa, onde requer:

1) seja reconhecida a decadência do lançamento, especificamente na parcela atinente a glosa de créditos advindos do consumo de óleo diesel e GLP objeto do “Relatório de Diligência”, cuja motivação foi alterada, sobrevindo, portanto, novo lançamento;

2) seja, sucessivamente, recebida a presente como aditamento à impugnação e reconhecida a insubsistência das glosas tratadas no relatório de diligência, por enquadrar a hipótese no art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637 e 10.833, bem como adicionar às razões de defesa as demais considerações supra, sobretudo quanto à cal hidratada, reiterando os pedidos deduzidos na Impugnação.

Ato contínuo, a DRJ-JUIZ DE FORA (MG) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**CRÉDITO. INDEFERIMENTO. DELIMITAÇÃO DO CONTRADITÓRIO.**

Tratando-se de matéria de direito, o julgador pode decidir pela inexistência dos créditos apropriados por fundamento jurídico distinto dos argumentos trazidos pelos interessados, sem que isso signifique extrapolação dos limites do contraditório.

**PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.**

Indefere-se o pedido de perícia quando a sua realização revela-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**NULIDADE DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Incabível falar em nulidade da autuação quando presentes todos os requisitos legais, especialmente a descrição dos fatos e menção aos dispositivos que a fundamentam, claros o bastante para permitir que a interessada se defenda das infrações que lhe foram imputadas.

**AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO INDEVIDA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

Em procedimento para avaliar a liquidez dos créditos oferecidos em compensação e objeto de ressarcimento, os ajustes que, por sua natureza, não constituam exigência de crédito tributário, como a redução ou a anulação do crédito, invocado em favor do contribuinte, não se submetem aos prazos decadências previstos no CTN.

**CRÉDITOS. LIQUIDEZ E CERTEZA. AFERIÇÃO. DECADÊNCIA**

Os créditos apropriados pelos contribuintes para restituição ou compensação devem ser por estes apurados e comprovados, ainda que baseados em fatos passados há mais de cinco anos, não havendo prazo para aferição da liquidez e certeza desses créditos,

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13646.720136/2012-38

exceto no que diz respeito à compensação declarada, submetendo-se o Fisco ao prazo da homologação tácita.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS.**

Para que um determinado dispêndio efetuado pela pessoa jurídica lhe enseje apuração de créditos de Cofins, não basta que ele de alguma forma seja necessário às atividades dessa pessoa jurídica, é preciso que esse dispêndio corresponda a uma das hipóteses de concessão estatal de crédito relacionadas, de forma exaustiva, pela legislação.

**NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS.**

**INSUMOS.**

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida na fabricação do produto destinado à venda.

**SERVIÇOS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.**

Somente os serviços aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda são considerados insumos e dão direito ao crédito.

**MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO.**

Por disposição legal, o desconto de crédito sobre aquisição de bens do ativo imobilizado na forma do desconto acelerado é facultado somente na apuração de créditos sobre máquinas e equipamentos utilizados para utilização na produção de bens destinados à venda.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS.**

Para que um determinado dispêndio efetuado pela pessoa jurídica lhe enseje apuração de créditos de PIS/Pasep, não basta que ele de alguma forma seja necessário às atividades dessa pessoa jurídica, é preciso que esse dispêndio corresponda a uma das hipóteses de concessão estatal de crédito relacionadas, de forma exaustiva, pela legislação.

**NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.**

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram 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.

**SERVIÇOS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.**

Somente os serviços aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda são considerados insumos e dão direito ao crédito.

**MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO.**

Por disposição legal, o desconto de crédito sobre aquisição de bens do ativo imobilizado na forma do desconto acelerado é facultado somente na apuração de créditos sobre

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13646.720136/2012-38

máquinas e equipamentos utilizados para utilização na produção de bens destinados à venda.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação às glosas de créditos.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de auto de infração de PIS/Pasep e da COFINS, que formalizam o ajuste das bases de cálculo dos créditos das respectivas contribuições, sob o regime não cumulativo, do período de janeiro a março de 2007, do qual resultou a exigência de crédito tributário nos valores de R\$965,89, a título de PIS/Pasep e de R\$4.448,94, a título da Cofins, referentes ao mês de março de 2007, acrescidos da multa de ofício de 75%.de primeira instância. Os seguintes itens foram objetos de glosas, que foram integralmente mantidas no julgamento de primeira instância:

1. dos bens e serviços utilizados como insumos-Diferenças entre planilhas e a DACON;
2. bens utilizados como insumos- gastos ativáveis: aproveitamento de créditos sobre bens, supostamente de natureza permanente, tais como: partes e peças de manutenção, materiais para construção e gastos com reformas;
3. bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo - cal hidratada, sulfato de alumínio ferroso e alumina hidratada;
4. serviços utilizados como insumos: serviços que não estariam previstos na legislação;
5. fretes –Transferência entre filiais, frete de enxofre importado e serviços de descarga de matérias-primas importadas;
6. glosa sobre aquisições não oneradas pela contribuição-óleo diesel, glp, biodiesel, auto peças, pneus e câmaras;
7. base de cálculo de créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado: glosa de créditos sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que, segundo a Fiscalização, não seriam utilizados no processo produtivo;
8. irregularidade da base de cálculo no tocante aos créditos de bens do ativo imobilizado-desconto acelerado; e
9. base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado-importação.

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13646.720136/2012-38

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, na fabricação de fertilizantes.

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

**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.**

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 13646.720136/2012-38

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C 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. 543C 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.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de **essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo 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;

**Relevância**, considerada como 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13646.720136/2012-38

Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA n.º 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ n.º 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>2</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13646.720136/2012-38

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

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 n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp n.º 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto n.º 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referentes ao período de apuração do 1º trimestre de 2007:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp n.º 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá seguir a mesma ordem de agrupamento de glosas seguida no Relatório Fiscal de e-fls.56 a 92;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais* ou *relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp n.º 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico, relativo aos bens indicados nas tabelas de e-fls.93 e 98, com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.461 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13646.720136/2012-38

vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

4. Intimar a recorrente a demonstrar de que forma cada bem referido no item anterior foi contabilizado, se imobilizado ou despesa;

5. Intimar a recorrente a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada e a fundamentação legal;

6. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF) ), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação no item anterior;

7. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

8. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado para que seja aberto o prazo de 30 (trinta) dias à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para se manifestar quanto ao laudo apresentado pela Recorrente e as conclusões da diligência fiscal, caso tenha interesse.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo