



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15254.000142/2009-17</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3201-003.774 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VALE FERTILIZANTES S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade de origem, para que a autoridade administrativa intime o Recorrente para apresentar laudo técnico acerca de seu processo produtivo, bem como a escrita fiscal e os documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos etc.) correspondentes, com o intuito de se comprovarem, de forma conclusiva e detalhada, a essencialidade e a relevância dos dispêndios que serviram de base à tomada de créditos, nos moldes da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do RESP 1.221.170 e da Nota SEI/PGFN nº 63/2018. Ao final, deverá ser elaborado relatório fiscal contendo os resultados da diligência, a ser cientificado pelo Recorrente, franqueando-lhe prazo para se manifestar, após o quê, os autos deverão retornar a este colegiado para prosseguimento.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pilarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente Impugnação apresentada pela Recorrente.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata-se o presente de Autos de Infração do PIS/Pasep, fls. 376 a 397, e da Cofins, fls. 400 a 421, relativamente ao ajuste das bases de cálculo dos créditos das respectivas contribuições sob o regime não-cumulativo, referente ao período de julho a setembro de 2005, nos quais não houve apuração de crédito tributário.

No item "II - Descrição dos Fatos" constante do Auto de Infração da Cofins e do PIS/Pasep, a fiscalização apontou a apuração indevida dos créditos decorrentes da não cumulatividade, sintetizando as glosas conforme os tópicos a seguir:

1) Bens utilizados como insumos

1.1) Gastos ativáveis

1.1.1) Partes e peças a) Itens em estoque b) Itens utilizados em 2005, 2006, 2007 e 2008 sem outras aquisições c) Itens utilizados em 2005 com outra aquisição não comprovada d) Itens utilizados em 2005, 2006 e 2008 com apenas uma aquisição

1.1.2) Materiais para construção 1.2) Aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero 1.3) Outros gastos não previstos na legislação

2) Serviços utilizados como insumos

2.1) Gastos ativáveis

2.2) Outros gastos não previstos na legislação

3) Base de cálculo de créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado

4) Despesas de energia Elétrica

5) Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas

6) Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

Inconformada com a glosa de parcela dos valores relativos aos créditos apropriados da Cofins e do Pis/Pasep, que deu origem aos autos de infração em tela, dos quais teve ciência em 08/12/2009, conforme Aviso de Recebimento — AR, de fl. 422-verso, a interessada apresentou as impugnações de fls. 423 a 453 e de fls. 458 a 488, de igual teor, nas quais ao final requer:

Por todo o acima exposto, a Impugnante requer seja reconhecida e declarada a improcedência do lançamento fiscal no que tange a matéria impugnada,

garantindo-se o direito ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS ora glosados.

Por fim, como se verificou pelos próprios argumentos de defesa expostos na presente Impugnação, os Autos de Infração ora em exame fundamentaram-se única e exclusivamente na análise de relatórios extracontábeis da Impugnante.

Em que pese o fato de os registros contábeis serem aptos a verificação fiscal, é certo que a eles devem ser acrescidos todos os elementos capazes de permitir a correta apreensão das circunstâncias que levaram a Impugnante a creditar-se dos valores pagos em decorrência de serviços utilizados como insumo. E o que preceitua o princípio da verdade real, regente do processo administrativo fiscal brasileiro.

Tendo em vista, destarte, que esta análise se faz imprescindível para se averiguar a possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumo, a Impugnante requer seja determinada a realização de diligência fiscal com o intuito de verificar, detidamente, a natureza dos créditos apropriados.

Nesses termos, Pede deferimento.

Uberaba, 07 de janeiro de 2010.

Conforme despacho de fls. 494, foram enviados a esta DRJ os processos nº 15253.00194/2009-95 e nº 15253.000145/2009-52, que também tratam do PIS/Cofins do 3º trimestre de 2005.

A decisão da DRJ manteve o entendimento da fiscalização e conforme ementa do Acórdão nº 09-29.527 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 09-29.527 - P Turma da DRJ/JFA

Sessão de 20 de maio de 2010

Processo 15254.000142/2009-17

Interessado FERTILIZANTES FOSFATADOS SA - FOSFERTIL

CNPJ/CPF 19.443.985/0001-58

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

SERVIÇOS E BENS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.

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

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, somente em relação As máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda.

O desconto acelerado de créditos restringe-se somente As máquinas e aos equipamentos destinados ao ativo imobilizado para utilização na fabricação de produtos destinados A venda ou a prestação de serviços, adquiridos a partir de 01/05/2004.

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

**SERVIÇOS E BENS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.**

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

**MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, somente em relação As máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados A venda.

O desconto acelerado de créditos restringe-se somente As máquinas e aos equipamentos destinados ao ativo imobilizado para utilização na fabricação de produtos destinados A venda ou a prestação de serviços, adquiridos a partir de 01/05/2004.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.**

Tratando-se de créditos objeto de PER/Dcomp, a apuração e o aproveitamento são providências da contribuinte, e A autoridade fiscal cabe a verificação da regularidade das informações prestadas pela contribuinte, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

**FASE LITIGIOSA.PROCESSOADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.**

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que se refira a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Impugnação Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente.

A Delegacia da Receita Federal em Uberaba/SP, em procedimento de revisão dos créditos de PIS e COFINS declarados em DACON, houve por bem efetuar a glosa de parcela dos valores que suportam os créditos apropriados pela Recorrente ao argumento de que parte deles não se encontra em conformidade com a legislação de regência.

O posicionamento adotado pela DRJ, ratifica as razões da fiscalização, vejamos destaques do acórdão:

### Outros gastos não previstos na legislação

A fiscalização glosou o aproveitamento de crédito, por falta de previsão legal, sobre itens contabilizados como insumo pela impugnante, tais como: adesivo, alimentação, alto falante, bateria, bateria para radio, equipamentos de segurança, ferramentas/utensílios, gastos com veículos, gastos com setor de meio ambiente/saúde/seurança/qualidade, gastos com setor de administração/serviços, graxa, lanterna, material elétrico, material para pintura, moldura, protetor de telefone, rádio, remédio, vidros etc.

Alega a requerente que os itens glosados são insumos empregados diretamente no seu processo produtivo, ou ainda peças e partes destinadas à reposição e manutenção de equipamentos industriais. Sustenta que não se pode vislumbrar utilização diversa de parafuso, porca, fusíveis, cabos condutores, ferramentas e manômetros, que não a sua inserção em uma máquina ou equipamento do parque industrial da recorrente e que, quanto ao consumo de graxa, é indiscutível a necessidade de lubrificação das máquinas e equipamentos industriais como forma de possibilitar o seu adequado funcionamento.

**de se destacar, então, que em cumprimento ao disposto no artigo 92 do da Lei 10.833/2003 (mesmo teor do artigo 66 da lei 10.637/2002), que prevê que "a Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei", editou a IN SRF nº 404/2004, que em seu artigo 8º define o que se entende por insumos para apuração de créditos**

**da Cofins. Registre-se que tal conceito já fora firmado de forma idêntica, no artigo 66 da IN SRF nº 247/2002 no tocante ao PIS/Pasep.**

Tal conceito, a seguir transcrito, é o que deve ser aplicado as aquisições da empresa.

Art. 82 Do valor apurado na forma do art. 72, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º 2º do art. 42;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b. I) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou  
b. 2) na prestação de serviços;

Para os efeitos da alínea "h" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II- utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

**Fica claro que não é toda aquisição da empresa que gera crédito de PIS/Pasep e Cans, mas somente aquelas 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.**

**Nesse conceito, regularmente estabelecido, certamente não se encaixam as aquisições que foram glosadas, identificadas nos relatórios de fls. 297 a 339 (motivo de glosa 11), já que nenhum delas faz parte diretamente do processo produtivo, conforme apurado pela fiscalização. Como a impugnante não**

**apresentou provas que infirmam as constatações da autoridade fiscal, tem-se por correta as glosas relativas a tais aquisições, pelo que devem ser mantidas.**

Com relação à graxa, embora seja uma mercadoria com propriedades lubrificantes, difere dos lubrificantes, também ditos óleos lubrificantes e, por isso, deveriam constar literalmente da legislação em tela. Como tal não ocorre, também aqui se constata que não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Cumpre registrar, por oportuno, a literalidade da interpretação da legislação tributária que disponha sobre a exclusão do crédito tributário (art. 111 do CTN), de forma que o termo graxa deveria estar contemplado na lei. Os combustíveis e lubrificantes geram direito ao creditamento não porque sejam insumos diretos de produção, mas apenas por disposição legal.

Sendo essas as considerações iniciais, verifica-se que a controvérsia principal gravita sobre as glosas de crédito sobre aquisições de bens e serviços consumidos ou aplicados na fabricação dos produtos, apurados no regime não-cumulativo e a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 98 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Dentro dessas premissas, o posicionamento adotado pela fiscalização e pela DRJ, conforme destaque acima colacionados, estão em dissonância com o conceito contemporâneo que obrigatoriamente deve ser aplicado por este colegiado.

Em respeito aos princípios constitucionais processuais, para melhor solução da lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, é imperioso oportunizar que a fiscalização identifique dentre os produtos e serviços que estão sendo pleiteados, a relevância e/ou essencialidade, na perspectiva da fase do processo produtivo, bem como das atividades desempenhadas pela empresa.

Analisa a matéria sem oportunizar à fiscalização revisar o seu ato, pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ. Diante do

voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa, cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.” “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.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170/STJ.

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por terem sido realizados antes da emissão do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, tanto o acórdão recorrido, quanto o Recurso Voluntário, não trataram do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto nos artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1. Que a unidade preparadora intime a Recorrente, caso entenda necessário, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, a apresentar a escrita fiscal e os documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos etc.);
2. Que a unidade preparadora intime a Recorrente a apresentar em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo detalhado sobre as atividades realizadas dentro da empresa, com o intuito de comprovar de forma conclusiva e detalhada a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes do REsp 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018;
3. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além dos Laudos/Pareceres

Técnicos entregue pelo Recorrente, também o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018;

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado conclusivo pela Fiscalização, diante o que se pretende com esta diligência. Sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos dispêndios que permaneceram glosados, bem como aqueles que à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem revertidos.

Cumpridas as providências indicadas, deve o processo retornar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para prosseguimento do julgamento.

É o meu entendimento.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale**