



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16682.721184/2016-29  
**Recurso n°** Voluntário  
**Resolução n°** **3402-001.675 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 13 de dezembro de 2018  
**Assunto** PIS/COFINS  
**Recorrente** VALE S.A.  
**Recorrida** 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. Os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo, Waldir Navarro Bezerra divergiram quanto ao quesito da reunião do contribuinte e da Procuradoria da Fazenda Nacional, indicado no parágrafo 19 do voto.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Renato Vieira de Avila (suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, sendo substituída pelo Conselheiro Renato Vieira de Avila (suplente convocado).

## **Relatório**

1. Trata-se de **Auto de Infração** com exigência de valores referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS não-cumulativas no total de R\$ 6.471.562,33, e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no total de R\$ 8.908.795,49 e R\$ 39.765.617,06, respectivamente, em relação a fatos geradores ocorridos no período de 30/04/2011 a 30/11/2011.

2. Em suma, estamos diante da conhecida discussão a respeito do conceito de insumo para fins de incidência de PIS e COFINS, a qual gravita em torno de uma postura mais restritiva por parte da Receita Federal do Brasil, o que se dá com fundamento nas INs n.s 247/02 e 404/04, bem como de uma visão mais ampla por parte dos contribuintes, que atrelam o conceito de insumo a ideia de despesa dedutível, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda.

3. Partindo do sobredito pressuposto, ou seja, de que insumo para fins de crédito de PIS e COFINS é aquele conceito estrito e aproximado da legislação do IPI (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) diretamente empregados na fase de industrialização, a fiscalização glosou inúmeros créditos tomados pela recorrente.

4. Assim, partindo desta premissa e analisando documentos fiscais eletrônicos, planilhas e notas fiscais entregues pela recorrente ao longo do procedimento administrativo, a fiscalização glosou inúmeros itens creditados pela recorrente:

5. Devidamente intimado, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 2.209/2.298, oportunidade em que, após discorrer acerca da metodologia que entende pertinente para o creditamento de PIS e COFINS, refutou as glosas perpetradas pela fiscalização.

6. Uma vez processada, a impugnação foi julgada improcedente pela DRJ de Florianópolis (acórdão n. 07-39.413 - fls. 2.682/2.721), o que se deu nos termos da ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011*

*DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.*

*É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.*

*DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.*

*Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.*

*As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*

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

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011*

*COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.*

*As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.*

*COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.*

*No regime não cumulativo da Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.*

*COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.*

*É vedado o direito a créditos da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; nos casos de isenção, quando os bens sejam revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

*BENS UTILIZADOS EM TRANSPORTE INTERNO.*

*Os veículos, máquinas, equipamentos e embarcações utilizados no transporte interno de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, não geram direito ao crédito, dado não se poder considerar tais bens empregados na fabricação de produtos.*

*COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUÉIS COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. VEÍCULOS E EMBARCAÇÕES. INAPLICABILIDADE.*

*A possibilidade de tomada de créditos sobre despesas de alugueis com máquinas e equipamentos, não alcança os veículos e embarcações.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011*

*PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.*

*As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas*

*apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.*

*PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.*

*No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.*

*PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.*

*É vedado o direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; nos casos de isenção, quando os bens sejam revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

*BENS UTILIZADOS EM TRANSPORTE INTERNO.*

*Os veículos, máquinas, equipamentos e embarcações utilizados no transporte interno de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, não geram direito ao crédito, dado não se poder considerar tais bens empregados na fabricação de produtos.*

*PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUÉIS COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. VEÍCULOS E EMBARCAÇÕES. INAPLICABILIDADE.*

*A possibilidade de tomada de créditos sobre despesas de alugueis com máquinas e equipamentos, não alcança os veículos e embarcações.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

7. Diante de tal situação, o contribuinte interpôs o recurso voluntário em análise (fls. 2.732/2.836), oportunidade em que repisou os fundamentos desenvolvidos em sede de impugnação, bem como trouxe aos autos laudo técnico de fls. 2.838/2.870, o qual comprovaria as razões por ele desenvolvidas em sua peça defensiva.

8. Não obstante, em julho de 2018, a recorrente apresentou parecer técnico-contábil realizado pela Pricewaterhouse Coopers Contadores Públicos Ltda. - PWC, retratado em planilha que analisa cada uma das glosas perpetradas pela fiscalização e que atestaria a juridicidade dos seus créditos, parecer este que está acostado aos autos como documento não-paginável que segue a petição de fls. 2.880/2.891.

9. Por fim, em novembro do corrente ano, o contribuinte apresentou um terceiro parecer técnico (fls. 2.981/3.001) para tratar do conceito de essencialidade em cada uma das etapas da atividade empresarial exercida pela empresa.

10. É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

11. Conforme se observa dos autos, a questão não é nova neste Tribunal. Trata-se de infundável discussão de creditamento de PIS e COFINS e do conceito legal de insumo. Durante muito tempo esta questão foi indevidamente discutida em um altiplano normativo, na medida em que a autoridade fiscal pautava suas autuações com base no disposto na Instrução Normativa RFB nº 404, de 12 de março de 2004. Em suma, a autoridade fiscal e a Delegacia de Julgamento partem da premissa de que para serem considerados insumos os itens devem ser aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do bem, aplicando, pois, conceito de insumo similar àquele desenvolvido no Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979.

12. Acontece que o conceito de insumo admitido por este Tribunal denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Neste mesmo diapasão foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em recente julgado de caráter vinculante (Resp n. 1.221.170, julgado sob o rito de recursos repetitivos), cuja ementa segue abaixo transcrita:

*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. 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 terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

13. Destaca-se 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** – considera-se o 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.*

14. Diante deste quadro, é prudente que os processos administrativos envolvendo créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins sejam analisados casuisticamente, considerando cada item relacionado como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo (critério de pertinência), para então definir a possibilidade de aproveitamento ou não do crédito pretendido.

15. Assim, retornando aos autos, tenho que este processo não se encontra em condições de receber um justo julgamento, em especial depois da apresentação de variados laudos técnicos acostados pelo contribuinte no sentido de aparentemente atestar seu direito, de forma que deve o mesmo retornar à **autoridade preparadora, para que:**

**(i) seja esclarecida pela Autoridade Fiscal a participação de cada um dos itens glosados e que foram objeto de recurso voluntário** e que se entendeu não restar enquadrado no conceito de insumo para fins do processo produtivo da empresa.

16. Ademais, deverá a fiscalização

(ii) efetuar descritivo minucioso do referido processo produtivo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos, aquilatando sua participação em relação ao produto final.

17. Ao efetuar estas constatações, solicito que a **autoridade preparadora** (e exclusivamente ela)

(iii) elabore um parecer conclusivo que possibilite identificar cada dispêndio elencados, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado quanto à participação de cada bem ou direito no processo produtivo do contribuinte em questão.

18. O referido parecer deverá também ser elaborado na forma de uma **planilha** que segregue os bens considerados pela recorrente sob os seguintes critérios:

(a) pertinência ou não ao processo produtivo da empresa;

(b) vida útil estimada (consumo imediato, menos de um ano, mais de um ano);

(c) contato direto com o produto em fabricação;

(d) agregação ao produto final.

19. Por fim, antes ainda da devolução deste processo para este Tribunal,

(iv) sugere-se que o contribuinte e a Procuradoria da Fazenda Nacional promovam uma reunião, a luz do precedente repetitivo do STJ (REsp n. 1.221.170), dos laudos técnicos aqui acostados e do parecer técnico que será preparado pela unidade de origem e, ainda, em razão da Nota explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, para que **cooperem**<sup>2</sup> com a atividade judicativa atipicamente exercida por este Tribunal indicando, por conseguinte, quais glosas que as partes entendem como adequadas ao conceito de insumo vinculado pelo STJ e, portanto, indevidas, bem como quais glosas entendem como devidas em razão de uma extrapolação deste conceito.

20. Concluída a diligência,

(v) o recorrente deverá ser intimado para que facultativamente apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, exatamente como prescreve o art. 35, parágrafo único do Decreto n. 7.574/2011.

<sup>1</sup> "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 01/2"

<sup>2</sup> Nos termos do que dispõe o art. 6º do CPC, "in verbis":

"Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva."

Processo nº 16682.721184/2016-29  
Resolução nº **3402-001.675**

**S3-C4T2**  
Fl. 3.009

---

21. Não obstante, independentemente da efetividade da reunião aqui e antes do retorno dos autos para este Tribunal,

(vi) a Procuradoria da Fazenda Nacional deverá ser intimada a se manifestar a respeito da diligência perpetrada, bem como dos laudos acostados nos autos, isso em relação a eventuais glosas que permanecerão em discussão.

22. É a resolução.

*(assinado digitalmente)*

Diego Diniz Ribeiro