



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10510.720916/2016-59</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.051 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DEXCO HYDRA CORONA SISTEMAS DE AQUECIMENTO DE AGUA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2012

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Sob o regime de incidência não-cumulativo e para dedução de crédito, o termo “insumo” não pode ser interpretado como qualquer bem ou serviço necessário mas, tão somente, aquele bem ou serviço adquirido de pessoa jurídica aplicado ou consumido na fabricação do produto ou prestação do serviço, essencial ou relevante (Lei nº 10.637/02, Lei nº 10.833/03, Parecer Normativo COSIT/RFB N° 05/2018).

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

(assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares, Presidente.

Participaram da sessão os conselheiros Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Marina Righi Rodrigues Lara, Mario Sergio Martinez Piccini, Renan Gomes Rego (substituto[a] integral), Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

## 1. Introdução

Trata-se de processo administrativo fiscal instaurado em face da empresa Hydra Corona Sistemas de Aquecimento de Água Ltda., em decorrência da lavratura de Auto de Infração referente à glosa de créditos da Contribuição ao PIS e à COFINS tomados no ano-calendário de 2012, sob o regime não cumulativo, considerados indevidos pela fiscalização por não atenderem ao conceito legal de “insumo” previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Conforme o Relatório Fiscal e o auto de infração lavrado em 25/01/2017, a fiscalização identificou que a contribuinte teria aproveitado créditos vinculados a uma série de despesas e custos que, embora relacionados à atividade empresarial, não estariam enquadrados como insumos no sentido exigido pela legislação de regência e pela jurisprudência administrativa então vigente.

A autuação originou a constituição dos seguintes créditos tributários:

- PIS: R\$ 127.596,50 (principal), R\$ 60.956,84 (juros) e R\$ 95.697,32 (multa de ofício), totalizando R\$ 284.250,66;
- COFINS: R\$ 578.717,26 (principal), R\$ 280.771,11 (juros) e R\$ 440.787,90 (multa de ofício), totalizando R\$ 1.309.276,27.

## 2. Dos fundamentos da autuação

A fiscalização examinou os registros contábeis e as informações prestadas pela empresa nas obrigações acessórias (DACON, DIPJ, SPED contábil e EFD-Contribuições) e identificou divergências e lançamentos indevidos nas fichas de apuração de créditos, especialmente nas seguintes rubricas:

- Despesas com material de ferramentaria, material de limpeza, materiais impressos, paletização, manutenção e conservação predial;
- Despesas com assistência médica, transporte de funcionários, uniformes, refeitório e cesta básica;
- Assistência técnica (troca ou conserto de produtos em garantia), bonificações (despesas comerciais), fretes entre unidades, seguros com importações e transferências internas;
- Serviços terceirizados de segurança e limpeza;
- Despesas com hospedagem de funcionários deslocados entre unidades.

Segundo a Receita Federal, essas despesas, embora eventualmente necessárias ou relevantes, não estariam aplicadas ou consumidas diretamente no processo de produção, o que afastaria o direito ao creditamento no regime não cumulativo do PIS/COFINS, conforme os critérios definidos pelas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 e a jurisprudência consolidada do CARF à época.

Além disso, foi observado que parte dos valores apresentados como “compras de matérias-primas” na DIPJ/DACON estaria inflada por conta da inclusão indevida de valores genéricos classificados como “despesas comerciais” – especialmente bonificações concedidas a clientes – o que ensejou um ajuste de R\$ 2.944.503,74 que, conforme a fiscalização, foi indevidamente incorporado à base de créditos.

### **3. Da impugnação apresentada pela contribuinte**

Em 2017, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva ao auto de infração, por meio de petição subscrita por seus patronos do escritório RADI, CALIL e ASSOCIADOS, arguindo, em síntese, os seguintes fundamentos:

#### **3.1 Inexistência de crédito sobre determinadas rubricas**

A primeira linha de defesa sustentou que a empresa não se apropriou de créditos da contribuição ao PIS e à COFINS em relação a três rubricas que haviam sido objeto da glosa:

- Despesas comerciais (bonificações de produtos);
- Seguros e demais gastos com importações;
- Transferências internas entre unidades da empresa.

A impugnante alegou que esses dispêndios constam de suas planilhas contábeis e fiscais como movimentações meramente descritivas ou classificatórias, sem que tenham sido de fato incorporados à base de cálculo dos créditos no DACON ou na EFD-Contribuições .

#### **3.2 Crédito sobre insumos essenciais e relevantes**

Em relação às demais rubricas glosadas, a defesa desenvolveu extenso raciocínio jurídico com base na doutrina e jurisprudência administrativa e judicial para sustentar que:

- O conceito de “insumo” para efeitos de PIS/COFINS deve ser interpretado de forma ampla, especialmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a adoção do regime não cumulativo;
- O aproveitamento de créditos deve considerar a essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o desempenho da atividade empresarial, nos termos do que viria a ser sedimentado posteriormente pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.221.170/PR);
- A simples inexistência de contato físico com o produto final ou a classificação contábil como “despesa” não impedem o reconhecimento do crédito, quando os bens ou serviços forem necessários à geração de receita tributada.

Com base nessas premissas, a empresa defendeu o direito ao crédito sobre despesas como: materiais utilizados na fábrica (mesmo que não integrassem o produto final),

manutenção predial, EPI (uniformes), transporte de funcionários, refeitório, assistência técnica e terceirizações essenciais à operação fabril .

#### **4. Da decisão da DRJ: diligência e julgamento parcial**

##### **4.1 Conversão do julgamento em diligência**

Durante a tramitação da impugnação, a 9ª Turma da DRJ em São Paulo reconheceu a necessidade de esclarecimentos adicionais quanto à efetiva apropriação de créditos nas rubricas acima mencionadas (bonificações, seguros e transferências).

Por meio do Despacho de fls. 683/684, o relator determinou diligência à unidade de origem para:

- Verificar se os valores relativos às bonificações, seguros e transferências haviam, de fato, sido aproveitados como créditos no DACON;
- Caso negativo, promover a requantificação do crédito indevido autuado .

##### **4.2 Conclusão da diligência fiscal**

O relatório de diligência confirmou que os valores relativos a seguros e transferências não repercutiram na apuração dos créditos da contribuinte. No entanto, a fiscalização presumiu que o valor de R\$ 2.944.503,74, correspondente a bonificações (despesas comerciais), teria sido alocado indevidamente em linha genérica da DIPJ referente a “compras de matérias-primas”, tendo gerado créditos indevidos de PIS/COFINS .

Essa conclusão foi duramente contestada pela empresa em manifestação tempestiva, nos seguintes termos:

- A empresa não foi intimada previamente a se manifestar ou apresentar documentos complementares, contrariando os princípios do contraditório e da ampla defesa;
- Os lançamentos contábeis, o DACON e os balancetes mensais demonstram de forma clara que os valores relacionados às bonificações não foram computados na base de créditos;
- A simples alocação contábil de despesas em linhas genéricas da DIPJ não autoriza a presunção de creditamento efetivo, especialmente diante da inexistência de correspondência com a EFD-Contribuições .

##### **4.3 Julgamento parcial da DRJ**

Em sessão realizada em 18/02/2019, a DRJ proferiu o Acórdão nº 16-85.893, reconhecendo parcialmente os argumentos da defesa.

O voto condutor reafirmou a interpretação restritiva do conceito de insumo com base no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, afastando o crédito para despesas que não

tivessem aplicação ou consumo direto no processo produtivo, como fretes internos, serviços de vigilância, limpeza, alimentação, assistência médica e outros.

Entretanto, foram acolhidos parcialmente os argumentos da impugnação quanto à ausência de apropriação de créditos nas rubricas de seguros e transferências, resultando na redução proporcional do crédito tributário exigido.

### **5. Do recurso voluntário da contribuinte**

Inconformada com o julgamento parcial proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, a contribuinte interpôs, em 25/03/2019, recurso voluntário tempestivo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos termos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, reiterando e ampliando os argumentos anteriormente expostos na fase de impugnação .

O recurso foi subscrito por advogados do mesmo escritório que patrocinou a defesa anterior, e teve como escopo central a reforma integral do acórdão nº 16-85.893, que havia mantido a maior parte da exigência fiscal.

#### **5.1 Preliminar: vício no procedimento da diligência fiscal**

A contribuinte inicia suas razões recursais impugnando formalmente a forma como se deu a condução da diligência determinada pela DRJ.

Aduz que, ao contrário do que determina o artigo 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011, não foi oportunizada à empresa a apresentação de documentos ou esclarecimentos prévios antes da conclusão do relatório de diligência.

Sustenta que a autoridade fiscal presumiu indevidamente, sem ouvir a parte interessada, que o valor de R\$ 2.944.503,74 – supostamente referente a bonificações – teria sido incorporado à linha de compras da DIPJ/13 e, conseqüentemente, utilizado como base para creditamento de PIS/COFINS.

Para a recorrente, essa presunção é ilegal e incompatível com os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Alega que não apenas não houve aproveitamento de crédito sobre tal valor, como a própria fiscalização reconheceu, de forma expressa, que os itens relativos a seguros e transferências entre unidades não geraram créditos, o que demonstraria a fragilidade da acusação original .

#### **5.2 Da natureza dos dispêndios glosados e da interpretação do conceito de insumo**

No mérito, a recorrente retoma o debate sobre o alcance do conceito de insumo para fins de creditamento no regime não cumulativo da contribuição ao PIS e à COFINS, sustentando que a interpretação da fiscalização e da DRJ é excessivamente restritiva e ultrapassada.

A defesa parte da premissa de que:

- O sistema não cumulativo deve permitir o creditamento sempre que houver nexos funcionais entre o dispêndio e a atividade-fim da empresa, o que inclui custos com segurança, limpeza, transporte, alimentação, assistência técnica e manutenção;
- O critério de “aplicação ou consumo direto” no processo produtivo não encontra respaldo nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo uma construção infralegal derivada de instruções normativas e pareceres administrativos, sem força para restringir o direito creditório;
- O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp nº 1.221.170/PR (julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos), consagrou o entendimento de que o conceito de insumo deve observar os critérios de essencialidade e relevância, que são mais amplos do que aqueles aplicados pela fiscalização.

Desse modo, a recorrente afirma que despesas como:

- Terceirização de serviços de segurança e limpeza;
- Despesas com uniformes e equipamentos de proteção;
- Alimentação e transporte de funcionários do setor industrial;
- Manutenção predial e assistência técnica pós-venda;

Assim, referidas despesas seriam inequivocamente vinculadas à atividade operacional da empresa, e, portanto, geradoras de crédito de PIS e COFINS, nos termos do que restou decidido pelo STJ e já reconhecido em diversos acórdãos do próprio CARF.

### **5.3 Da ausência de vedação legal ao creditamento**

A defesa destaca, ainda, que não existe vedação legal expressa ao aproveitamento dos créditos sobre os itens glosados, sendo vedado à Administração Pública adotar interpretação extensiva ou restritiva contra o contribuinte quando a legislação tributária for omissa (art. 112 do CTN).

Por conseguinte, a glosa baseada exclusivamente em interpretações administrativas anteriores ao julgamento do STJ deve ser afastada, sob pena de violação à legalidade estrita e à jurisprudência vinculante.

### **5.4 Pedido final**

Ao final, a recorrente requer:

- O afastamento da totalidade da exigência fiscal, com o consequente cancelamento do crédito tributário constituído;
- Caso não acolhido o pedido principal, que seja reconhecida a exclusão dos valores relativos às bonificações, diante da ausência de aproveitamento de créditos;

- A nulidade parcial do lançamento diante da inobservância do devido processo legal na condução da diligência.

## **6. Pontos controvertidos e delimitação da controvérsia**

### **6.1 Apropriação de créditos sobre bonificações (despesas comerciais)**

A primeira e mais objetiva controvérsia diz respeito à rubrica de bonificações de produtos, que a fiscalização entendeu ter sido indevidamente incluída na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, no valor de R\$ 2.944.503,74.

A empresa, por sua vez, sustenta que:

- Tal valor não foi utilizado para fins de creditamento;
- Não houve qualquer lançamento correspondente na EFD-Contribuições;
- A conclusão da fiscalização decorreu de presunção contábil a partir da composição da DIPJ, sem documentação idônea que demonstrasse o efetivo aproveitamento.

A DRJ, embora tenha afastado parcialmente a exigência fiscal quanto aos itens “seguros” e “transferências”, manteve a glosa integral quanto às bonificações, acolhendo a presunção da fiscalização sem fundamentação mais detalhada ou prova robusta que demonstre a incorporação do valor à apuração dos créditos.

Do ponto de vista processual, também se questiona a validade da diligência, à medida que a contribuinte não foi intimada previamente para apresentar documentos complementares ou esclarecer os lançamentos, sendo apenas cientificada da conclusão já consolidada no relatório de diligência.

### **6.2 Reconhecimento do direito ao crédito sobre outras rubricas – essencialidade e relevância**

O segundo núcleo controvertido é de natureza jurídica e envolve a interpretação do conceito de insumo no contexto do regime não cumulativo do PIS/COFINS.

A fiscalização e a DRJ adotaram entendimento restritivo, fundado na jurisprudência administrativa anterior ao julgamento do REsp 1.221.170/PR, afirmando que apenas bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente no processo de fabricação geram direito ao crédito.

Já a contribuinte invoca o entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o creditamento é cabível sempre que o bem ou serviço for:

- Essencial, ou seja, indispensável à atividade produtiva ou à prestação de serviços;
- Relevante, isto é, capaz de impactar significativamente na qualidade ou economicidade do resultado empresarial.

Com base nesse critério, defende o direito ao crédito sobre itens como:

- Uniformes (EPIs);
- Serviços terceirizados de vigilância e limpeza;
- Transporte e hospedagem de funcionários do setor produtivo;
- Refeitório e assistência médica, quando relacionados à segurança e saúde dos trabalhadores.

A divergência, nesse ponto, é essencialmente hermenêutica, exigindo do julgador a aplicação da jurisprudência mais atual, observando inclusive a possibilidade de retroatividade benigna da interpretação judicial mais favorável ao contribuinte, conforme pacificado pelo STJ.

Em suma, o processo envolve a análise de glosa de créditos da contribuição ao PIS e à COFINS, no valor original de aproximadamente R\$ 1,59 milhão, dos quais parte já foi afastada pela DRJ (seguros e transferências), restando controvérsia sobre:

- A suposta apropriação indevida de créditos sobre bonificações de produtos;
- O enquadramento jurídico dos demais itens glosados, à luz do conceito de insumo conforme fixado no REsp 1.221.170/PR;
- A regularidade processual da diligência, à luz da ausência de oportunidade de manifestação prévia da empresa.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro José Renato Pereira de Deus – Relator

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, portanto passa a ser analisado.

Cuida-se de recurso voluntário interposto por Hydra Corona Sistemas de Aquecimento de Água Ltda. contra o Acórdão nº 16-85.893, proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – DRJ/SPO, que julgou parcialmente procedente a impugnação ao auto de infração lavrado em 25/01/2017, no qual se exigem valores referentes a créditos indevidamente aproveitados da contribuição ao PIS e à COFINS, sob o regime não cumulativo, no ano-calendário de 2012, com base no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A autuação teve como fundamento a constatação de que a contribuinte se apropriou de créditos sobre uma série de dispêndios que, a critério da fiscalização, não poderiam ser considerados insumos para fins de apuração das contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 39/51 do processo físico), foram glosados créditos associados a despesas com materiais diversos, serviços terceirizados, assistência médica, transporte e alimentação de funcionários, fretes internos, entre outros. Além disso, a fiscalização entendeu que a contribuinte teria se creditado indevidamente de valores classificados como “despesas comerciais – bonificações de produtos”, os quais teriam sido alocados, de forma disfarçada, em linha genérica da DIPJ como se fossem aquisições de matéria-prima.

O julgamento da DRJ, após determinar a realização de diligência fiscal para melhor esclarecimento da questão, afastou parcialmente a exigência, ao reconhecer que os itens “seguros com importações” e “transferências entre unidades” não repercutiram na apuração de créditos, conforme verificado pela autoridade diligente. Contudo, foi mantida a glosa quanto aos demais itens, especialmente no que se refere às bonificações.

Irresignada, a contribuinte interpôs o presente recurso, em que sustenta, em apertada síntese:

- (i) a inexistência de aproveitamento de créditos sobre bonificações de produtos;
- (ii) a nulidade da diligência pela ausência de intimação para manifestação prévia;
- (iii) o direito ao crédito sobre os demais dispêndios, com base nos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Passo à análise.

#### **1. Da regularidade formal do procedimento de diligência**

É necessário, antes de adentrar ao mérito da glosa de créditos, analisar a alegação de nulidade do relatório de diligência, apontada pela recorrente como violadora do contraditório.

Segundo a decisão da DRJ (fls. 683/684), foi determinada diligência para verificar se os valores glosados, relativos a três rubricas específicas — bonificações, seguros e transferências — haviam ou não sido efetivamente apropriados como créditos pela empresa. O intuito era, em sendo negativa a resposta, requantificar os valores objeto da autuação.

A diligência foi realizada, conforme relatório de fls. 696/706, e dela resultou a seguinte conclusão:

- Os valores relativos a seguros e transferências não foram apropriados como crédito;
- Os valores relativos a bonificações, no montante de R\$ 2.944.503,74, teriam sido incluídos indevidamente na base de crédito, ao serem lançados em linha de compras de matéria-prima na DIPJ.

A contribuinte, entretanto, alega que não foi intimada previamente para apresentar documentos ou esclarecer a origem do valor das bonificações, sendo surpreendida com a presunção conclusiva da autoridade diligente. Tal fato, segundo sustenta, violaria o disposto no art. 35 do Decreto nº 7.574/2011, especialmente seu parágrafo único.

Com razão, em parte.

De fato, consta dos autos manifestação da contribuinte (fls. 689 e seguintes) indicando que não houve intimação específica para manifestação durante o curso da diligência, tendo esta sido concluída unilateralmente. Ainda que não haja norma expressa determinando o contraditório durante a instrução da diligência, é prática consolidada e coerente com o devido processo legal que, havendo dúvidas relevantes ou indícios de inconsistência, oportunize-se à parte a apresentação de esclarecimentos antes de se concluir pela glosa.

No entanto, no presente caso, apesar da ausência de contraditório durante a diligência, foi conferido prazo regular à contribuinte para manifestação posterior, o que, de certo modo, sana o vício formal apontado, especialmente porque tal manifestação foi considerada na decisão da DRJ.

Não se trata, pois, de vício apto a ensejar nulidade do lançamento, mas sim de elemento que deve ser ponderado no exame do mérito, especialmente na avaliação da presunção de creditamento indevido das bonificações.

## **2. Da glosa de créditos sobre despesas comerciais – bonificações**

### **2.1 Fundamentação da fiscalização**

A autuação teve por base o entendimento de que a empresa teria, de forma indevida, alocado valores correspondentes a bonificações comerciais em linhas genéricas da Ficha 4-A da DIPJ/13, especialmente como “compras de matéria-prima”, mascarando, assim, sua real natureza. Essa conduta, segundo a autoridade lançadora, teria o efeito de inflar a base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS, ensejando o lançamento de ofício com base nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

O Relatório Fiscal, nesse sentido, afirma que:

“Na planilha COMPOSIÇÃO DOS VALORES DA DIPJ/13 – FICHA 4A – LINHA 3 E LINHA 4, foi informado o total de compras no valor de R\$ 14.932.812,65, e o correto seria R\$ 20.084.179,42, sendo a diferença de R\$ 5.151.366,77. Desse montante, R\$ 2.944.503,74 correspondem a despesas comerciais – bonificações.”

Com base nessa suposta incorreção de classificação contábil, a fiscalização presumiu que tal valor teria sido considerado como insumo na DACON e na EFD-Contribuições, e portanto creditado indevidamente.

### **2.2 Contraposição da contribuinte e análise dos autos**

A contribuinte refutou expressamente essa conclusão, desde a impugnação até o recurso voluntário, afirmando que:

- O valor de R\$ 2.944.503,74 foi registrado contabilmente como despesa comercial, e não como aquisição de insumo;

- A classificação na DIPJ não reflete, por si só, o efetivo aproveitamento de crédito no regime não cumulativo;
- As obrigações acessórias relevantes para a apuração do crédito – DACON e EFD-Contribuições – não consignam qualquer lançamento correspondente à rubrica de bonificações;
- Os documentos fiscais apresentados demonstram que tais operações não foram consideradas para fins de creditamento.

Com efeito, a autoridade diligente não trouxe aos autos quaisquer documentos ou registros da EFD-Contribuições que comprovem que o referido valor tenha sido efetivamente escriturado como base de crédito. A conclusão da diligência foi presuntiva, amparada exclusivamente na diferença entre valores da DIPJ e da DACON, sem prova robusta que justifique a glosa do valor de R\$ 2.944.503,74 como parcela integrante da base de cálculo do crédito.

Em sua manifestação sobre a diligência, a contribuinte ressaltou:

“Ao contrário do que alega a autoridade fiscal, a Peticionária não se apropriou de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS no que tange às bonificações. A inclusão na DIPJ decorreu de critérios contábeis, e não fiscais, não tendo qualquer reflexo no DACON ou na EFD-Contribuições.”

Essa alegação não foi refutada tecnicamente pela DRJ nem pela fiscalização, que não demonstraram nos autos a existência de notas fiscais, lançamentos ou escrituramentos que indicassem o aproveitamento de crédito sobre tais valores.

### **2.3 Conclusão sobre a glosa das bonificações**

Diante do exposto, entendo que não há nos autos prova suficiente de que os valores correspondentes às bonificações tenham sido efetivamente considerados na base de cálculo do crédito de PIS e COFINS. O ônus da prova, neste ponto, era da fiscalização, especialmente diante da afirmação da empresa de que não houve creditamento sobre tais valores.

O simples fato de constar na DIPJ um valor agregado sob linha genérica não é suficiente, por si só, para autorizar a conclusão de que houve a apropriação indevida de crédito tributário, sobretudo quando não se verifica esse lançamento na EFD-Contribuições – obrigação principal apta a refletir a escrituração fiscal da empresa.

Assim, acolho a argumentação da recorrente, para afastar a glosa relativa às bonificações comerciais.

Dando continuidade ao voto, passo agora à análise das demais rubricas glosadas, individualmente consideradas, conforme consta do Relatório Fiscal e reafirmado pela decisão da DRJ, com vistas a avaliar a compatibilidade de cada item com o conceito de “insumo” para fins de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS no regime não cumulativo.

A análise será feita com base nos critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, segundo os quais o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerados sob a perspectiva da atividade desempenhada pelo contribuinte e da utilidade econômica do bem ou serviço para a obtenção do produto ou da receita.

### **3. Da análise individual das rubricas glosadas**

#### **3.1 Materiais de ferramentaria, limpeza e impressos**

A fiscalização glosou os créditos apropriados sobre gastos com materiais de ferramentaria, materiais de limpeza industrial e materiais impressos utilizados na operação fabril. Para tanto, fundamentou-se na ausência de aplicação direta desses bens no processo produtivo.

A empresa, por outro lado, sustenta que tais materiais são indispensáveis à manutenção da produção contínua e segura, sendo consumidos ou utilizados em tarefas técnicas e operacionais essenciais à atividade-fim da companhia.

Examinando os documentos constantes dos autos e o memorial descritivo das operações produtivas apresentado pela empresa, verifica-se que:

- Os materiais de ferramentaria (brocas, peças de desgaste, aparadores, etc.) são utilizados diretamente em linhas de montagem de equipamentos de aquecimento de água;
- Os materiais de limpeza são empregados na higienização de tanques e ambientes fabris, sendo exigência regulatória, inclusive, para segurança do trabalho;
- Os materiais impressos referem-se, em grande parte, a manuais técnicos obrigatórios que acompanham o produto, conforme regulamentação do INMETRO.

Nesse contexto, entendo que a glosa não se sustenta integralmente. À luz do critério da relevância operacional definido pelo STJ, os itens que viabilizam, sustentam ou condicionam a produção em escala industrial com segurança e regularidade devem ser reconhecidos como insumos.

Assim, acolho parcialmente a pretensão da recorrente, para reconhecer o direito ao crédito sobre:

- Materiais de ferramentaria;
- Materiais de limpeza industrial, quando empregados em áreas de produção;
- Materiais impressos exigidos por norma técnica vinculada ao produto.

Ressalvo, contudo, que eventuais materiais utilizados em áreas administrativas, comerciais ou em fins promocionais, não são passíveis de creditamento, devendo ser mantida a glosa proporcional sobre tais itens.

### **3.2 Despesas com assistência médica, transporte, alimentação e uniformes**

A fiscalização glosou os créditos relativos às seguintes despesas:

- Assistência médica aos funcionários;
- Transporte fretado de trabalhadores até a planta fabril;
- Refeição (refeitório próprio e cestas básicas);
- Uniformes e equipamentos de proteção individual (EPIs).

A DRJ manteve a glosa integral, sob o fundamento de que tais despesas, ainda que relevantes do ponto de vista trabalhista ou social, não estariam diretamente relacionadas ao processo de produção, nem seriam exigidas por normas legais vinculadas à industrialização.

A contribuinte, por sua vez, sustenta que:

- Os EPIs e uniformes são obrigatórios por norma regulamentadora (NR 6 do MTE), sendo exigência para a realização segura da atividade fabril;
- O transporte e a alimentação são fornecidos como condição para garantir o funcionamento das linhas de produção em turnos contínuos, inclusive em localidade sem transporte público adequado;
- A assistência médica básica é oferecida in loco, para atendimento imediato de acidentes de trabalho, sendo prática comum e exigência de grandes indústrias.

Do ponto de vista do critério da essencialidade, os EPIs e uniformes industriais têm sido reconhecidos como insumos, conforme precedentes já pacificados neste Conselho. A relevância econômica do transporte e da alimentação também tem sido admitida quando demonstrada a impossibilidade de execução da atividade fabril sem tais estruturas de apoio, o que, no caso concreto, foi suficientemente delineado pela empresa.

A assistência médica básica vinculada ao processo produtivo (como atendimento ambulatorial a trabalhadores operacionais) também pode ser considerada insumo, quando não se tratar de benefício amplo e indistinto de plano de saúde corporativo, o que não é o caso.

Assim, reconheço o direito ao crédito sobre:

- Uniformes e EPIs utilizados em ambiente fabril;
- Transporte fretado e refeição fornecida diretamente aos trabalhadores operacionais, desde que relacionados à jornada regular de trabalho;

- Assistência médica básica prestada em ambulatório interno da planta, com foco em atendimento a acidentes ou emergências no trabalho.

Devem ser mantidas as glosas parciais sobre eventuais despesas destinadas a funcionários administrativos, comerciais ou executivos, cujos dispêndios não se vinculam à produção de bens.

#### **4. Dos serviços terceirizados e demais despesas operacionais**

##### **4.1 Serviços de vigilância, limpeza e manutenção industrial**

A fiscalização glosou os créditos apropriados sobre despesas com serviços terceirizados de vigilância patrimonial, limpeza e manutenção industrial, sob o fundamento de que tais atividades não se caracterizariam como insumos diretos aplicados na produção.

A contribuinte sustenta que tais serviços são indispensáveis à continuidade e segurança da operação fabril, sendo muitas vezes executados dentro do ambiente de produção, em substituição a atividades que seriam desempenhadas por empregados próprios, caso não fossem terceirizadas.

Examinando os autos, observa-se que a empresa contratou empresas especializadas para a manutenção corretiva e preventiva de equipamentos industriais, bem como para a limpeza e segurança das instalações fabris, com contratos vinculados à planta de produção da unidade industrial de Jundiaí/SP.

Entendo que, no caso específico:

- Os serviços de manutenção industrial, prestados por empresas especializadas, têm natureza de insumo relevante, pois sua ausência inviabiliza ou compromete diretamente a produção;
- Os serviços de limpeza fabril também se enquadram como insumos, nos casos em que visem à manutenção de ambientes controlados, segurança de equipamentos ou cumprimento de normas sanitárias e de segurança do trabalho.

No que se refere aos serviços de vigilância patrimonial, os contratos e documentos constantes dos autos não evidenciam que tais serviços tenham sido prestados diretamente em áreas produtivas, ou que tenham sido indispensáveis à execução da atividade fabril.

Ao contrário, tudo indica que a vigilância prestada se referia à proteção do patrimônio da empresa como um todo, sem relação funcional com a cadeia produtiva ou exigência normativa ligada à industrialização.

Conforme interpretação fixada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, para que determinado bem ou serviço possa ser enquadrado como insumo para fins de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, é necessária a demonstração de sua essencialidade ou relevância no processo produtivo.

Na ausência dessa demonstração, não se pode considerar os gastos com vigilância genérica como insumos, razão pela qual mantenho a glosa efetuada pela fiscalização quanto a essa rubrica.

Assim, acolho o pedido da recorrente, para reconhecer o direito ao crédito sobre tais serviços quando contratados para atendimento direto às áreas fabris, devendo ser mantida glosa que se refere aos serviços de vigilância.

#### **4.2 Fretes internos e assistência técnica**

A fiscalização glosou, ainda, créditos sobre fretes entre unidades da empresa e sobre serviços de assistência técnica, sob o argumento de que não se tratariam de insumos consumidos ou aplicados na fabricação de bens.

A empresa, por sua vez, argumenta que:

- Os fretes internos são indispensáveis para o abastecimento de componentes e materiais entre as plantas industriais e centros de montagem, sendo realizados em etapas logísticas internas, antes da conclusão do produto;
- A assistência técnica é prestada por exigência contratual e regulatória (INMETRO), sendo parte integrante da política de garantia dos produtos, cujo custo compõe o preço de venda.

Sobre os fretes internos, a jurisprudência tem reconhecido que, quando vinculados à movimentação de insumos, componentes ou produtos em processo, esses serviços configuram insumos relevantes, especialmente em empresas com estrutura fabril descentralizada ou com múltiplas unidades de produção.

No que diz respeito à assistência técnica, o entendimento majoritário deste Conselho é no sentido de que, quando vinculada à obrigação legal, contratual ou normativa (como garantia de conformidade e segurança do produto), e quando os custos correspondentes integram o preço de venda, tais serviços podem ser considerados como insumos indiretos.

Assim, acolho o pedido da recorrente para reconhecer o direito ao crédito sobre:

- Fretes internos realizados entre unidades fabris ou centros de distribuição em etapas anteriores à conclusão do produto;
- Serviços de assistência técnica prestados por exigência normativa ou contratual.

#### **4.3 Despesas com hospedagem de funcionários operacionais**

No tocante às despesas com hospedagem, a contribuinte não demonstrou nos autos qualquer elemento que evidencie a essencialidade ou relevância desse gasto para o desempenho da atividade industrial.

Embora tais despesas possam, eventualmente, estar vinculadas a deslocamentos de empregados para feiras, treinamentos ou visitas técnicas, tais situações, por si sós, não atendem aos critérios definidos no REsp nº 1.221.170/PR, tampouco preenchem os requisitos do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Conforme entendimento predominante do CARF, despesas com hospedagem, alimentação e transporte de pessoal, mesmo quando vinculadas a atividades administrativas, técnicas ou comerciais, não se qualificam como insumos, salvo em situações absolutamente excepcionais, que não restaram caracterizadas no presente caso.

Assim, mantenho a glosa efetuada pela fiscalização quanto às despesas com hospedagem, por ausência de previsão legal e de comprovação de sua indispensabilidade à industrialização.

### **5. Conclusão**

Diante do conjunto probatório constante dos autos, bem como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, concluo que a contribuinte logrou demonstrar, de forma parcial, o direito ao crédito das contribuições ao PIS e à COFINS incidentes sobre determinados bens e serviços adquiridos no contexto de sua atividade industrial.

Em relação às despesas com manutenção industrial e limpeza técnica realizadas diretamente em áreas fabris, reconheço a essencialidade e relevância desses serviços para o processo produtivo, nos termos do REsp 1.221.170/PR, razão pela qual se impõe o reconhecimento do direito ao crédito.

Quanto aos fretes internos entre unidades da empresa e à assistência técnica prestada como obrigação contratual de garantia, entendo estarem preenchidos os critérios legais para o creditamento, desde que os custos estejam devidamente vinculados à produção e refletidos no preço dos bens.

No que diz respeito aos equipamentos de proteção individual (EPIs) e uniformes exigidos por norma regulamentadora, também se reconhece o direito ao crédito, uma vez que sua aquisição é condição necessária à continuidade da produção em conformidade com as normas de segurança do trabalho.

Por outro lado, as glosas relativas aos serviços de vigilância patrimonial, por não demonstrada sua vinculação direta com o processo industrial, e às despesas com hospedagem, por ausência de essencialidade e previsão legal, devem ser mantidas.

### **6. Dispositivo**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e lhe dou provimento parcial, para reconhecer o direito ao crédito das contribuições ao PIS e à COFINS sobre serviços de limpeza e manutenção industrial, prestados diretamente em áreas fabris; fretes internos de insumos e

produtos semi-acabados e assistência técnica; Aquisição de EPIs e uniformes exigidos por normas regulamentadoras.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**José Renato Pereira de Deus**