



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10680.912254/2012-66</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.504 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GERDAU AÇOMINAS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo do contribuinte, sem abranger atividades administrativas ou de logística.

CRÉDITO. LOCAÇÃO VEÍCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 190, para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Tratando-se de direito creditório é dever do contribuinte comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

GLOSAS DE CRÉDITOS. ITENS NÃO UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS OU DE LOGÍSTICA.

Materiais destinados ao transporte, tais como madeira serrada (pranchões/roletes) e peças de madeira (ripa, sarrafo e viga de eucalipto); serviços de treinamento; e despesas portuárias (inclusive com carregamento do produto no navio), são bens e serviços úteis para as atividades empresariais, mas não podem ser caracterizados como “insumos do processo produtivo”, segundo os critérios estabelecidos pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas com despesas de (i.1) manutenção elétrica, (i.2) frete na operação de venda(transporte até o porto), (i.3) frete nacional na aquisição de insumos importados e(i.4) para corrigir o erro material referente ao valor revertido quanto a item 7.2 – serviço de transporte, pesagem de matéria-prima – quadro 16 do Relatório Fiscal; (ii) por maioria de votos, para reverter as glosas com (ii.1) materiais de embalagem e as embalagens destinadas ao transporte, tais como arame fio-máquina, filme stretch para embalagem, etiquetas, fitas de aço e fitas diversas e (ii.2) materiais de identificação, acondicionamento e movimentação interna, vencido o conselheiro Ramon Silva Cunha; e, (iii) por voto de qualidade, para manter as glosas referentes as despesas com (iii.1) materiais de embalagem e as embalagens destinadas ao transporte tais como madeira serrada (pranchões/roletes) e peças de madeira (ripa, sarrafo e viga de eucalipto), (iii.2) serviços de treinamento e (iii.3) despesas portuárias, inclusive com carregamento do produto no navio, vencidas as conselheiras Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Marina Righi Rodrigues Lara (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente e redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Ramon Silva Cunha (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lazaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório que reconheceu parcialmente créditos de Cofins referentes ao 1º trimestre de 2011, homologando compensações apenas até o montante admitido.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, as seguintes glosas:

- créditos apropriados nas linhas 2, 3 e 4 das fichas 6A e 16A do DICON, sob o fundamento de que determinados bens e serviços não se enquadrariam no conceito legal de insumo, à luz das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004;
- créditos relativos à aquisição de sucatas metálicas classificadas na posição 7204 da TIPI, bem como dos fretes a elas vinculados, em razão da vedação expressa prevista nos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196/2005;
- créditos referentes a materiais de embalagem e materiais de embalagem destinados ao transporte, por entender a fiscalização que tais itens não se incorporam ao produto final nem integram o processo de fabricação, tratando-se de despesas posteriores à industrialização;
- créditos relativos a materiais empregados na manutenção de instalações industriais, bem como a materiais utilizados para identificação, acondicionamento e movimentação interna de produtos, ao argumento de que tais bens não atuam diretamente sobre o produto em fabricação;
- créditos referentes a fretes nacionais relacionados ao transporte de insumos importados, sob o fundamento de que a base de cálculo do crédito, nos termos da Lei nº 10.865/2004, limita-se ao valor aduaneiro, não havendo previsão legal para o creditamento de fretes incorridos após o desembarço aduaneiro;
- créditos relativos a serviços de transporte de matérias-primas realizados entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica, por se tratar de serviços anteriores à fabricação dos produtos;
- créditos referentes a serviços de obras civis, manutenção predial e pinturas industriais em edificações da área produtiva, por não serem considerados aplicados ou consumidos diretamente na produção;
- créditos relativos a serviços de transporte, pesagem, estiva, movimentação, carregamento, estocagem e remoção de matérias-primas vinculadas à atividade de mineração, por se tratar de serviços que precedem ou sucedem a fabricação;
- créditos referentes a serviços de peção, escoramento, carregamento e transporte de produtos destinados à venda, por se tratar de despesas posteriores à fabricação e não enquadráveis como frete na operação de venda;
- créditos relativos a serviços de limpeza industrial de máquinas e equipamentos, bem como a serviços de tratamento e transporte de resíduos

industriais, sob o fundamento de que tais serviços não se consomem no processo produtivo;

- créditos referentes a serviços de sondagem de matéria-prima e a treinamentos técnicos relacionados à operação de equipamentos industriais, por serem considerados dispêndios indiretos ou preparatórios à produção;
- créditos calculados sobre valores relativos à demanda contratada de energia elétrica, admitindo-se apenas o creditamento sobre a energia efetivamente consumida, por ausência de previsão legal para a demanda contratada;

Inconformada, a contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade, alegando, em apertada síntese:

- (i) a necessidade de reversão das glosas de créditos relativos à:
  - a. **Demanda contratada de energia elétrica** (tarifa binômia/obrigatoriedade regulatória);
  - b. **Fretes nacionais de insumos importados** (serviço interno tributado, necessário ao recebimento);
  - c. **Industrialização por encomenda de “sucatas”** (seriam serviços para reprocessar resíduos e reinserir como matéria-prima);
  - d. **Embalagens/embalagens de transporte** (alguns itens agregariam valor; pede recomposição e revisões);
  - e. **Manutenção/conservação/obras/pintura/limpeza industrial** (essenciais ao funcionamento e continuidade produtiva);
  - f. **Materiais de identificação/condicionamento/movimentação interna** (necessários à qualidade e logística interna);
  - g. **Serviços de transporte/pesagem/movimentação/lavra/sondagem** ligados à mineração e abastecimento;
  - h. **Tratamento/transporte de resíduos** (obrigação ambiental);
  - i. **Aluguel de caminhões** (ligado ao processo produtivo);
  - j. **Treinamentos industriais** (necessários à operação segura de equipamentos);
  - k. **Peação/escoreamento/carregamento/transporte para venda/exportação** (etapa final de disponibilização do produto).
- (ii) **erros materiais: enquadramentos equivocados** em itens de transporte/pesagem/movimentação e pede revisão/recomposição (inclusive devolução à fiscalização);

(iii) a necessidade de realização de diligência.

A 6ª Turma da DRJ/BHE, por meio do Acórdão de nº 02-94.607, julgou procedente em parte a referida Manifestação de Inconformidade, revertendo as glosas relativas aos gastos relacionados a seguir:

Cofins				
Descrição	Quadro	Fls	Mês	
Da industrialização por encomenda - "sucatas".	20	340/345	jan/11	95.846,19
			fev/11	77.939,28
			mar/11	93.176,05
				<b>266.961,52</b>
Dos materiais utilizados na manutenção de instalações industriais; serviços de manutenção e conservação e construção de instalações industriais e serviços de pinturas industriais em equipamentos, estruturas e edificações industriais; Serviços de limpeza industrial de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda.	6	268/277	jan/11	23.927,77
			fev/11	11.623,48
			mar/11	11.817,43
	12	295	jan/11	7.621,15
			fev/11	350,37
			mar/11	30.877,14
	18	329	jan/11	765,70
			fev/11	80.097,08
			mar/11	167.080,12
	13	296/317	jan/11	148.611,74
			fev/11	13.923,63
			mar/11	266.886,30
Serviços de transporte de matérias primas entre estabelecimentos; Serviços de transporte e/ou pesagem de matéria prima; Serviços de movimentação de insumos e Serviços de lavra, escavação ou carregamento de matéria prima; Serviços de sondagem de matéria prima para a fabricação ou produção de bens destinados a vendas.	14	318	jan/11	9.022,59
			fev/11	6.580,88
			mar/11	7.486,20
	22	347/374	jan/11	24.578,76
			fev/11	79.689,64
			mar/11	350.497,92
	24	398/404	jan/11	528.418,31
			fev/11	669.673,04
			mar/11	492.785,73
				<b>2.598.154,86</b>
Serviços de tratamento de resíduos industriais e serviços de transporte de resíduos industriais	19	330/339	jan/11	6.773,04
			fev/11	6.662,12
			mar/11	12.573,90
				<b>26.009,06</b>
Serviço Transporte Pesagem Matéria Prima	16	320/322	jan/11	66.588,41
			fev/11	25.120,10
			mar/11	19.653,57
				<b>111.362,08</b>
<b>TOTAL</b>				<b>3.169.567,64</b>
				<b>Cofins</b>
Total Mensal das Glosas Revertidas				934.643,95
				899.599,02
				1.335.324,67
				<b>3.169.567,64</b>

Devidamente intimada da referida decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, requerendo a reforma da decisão recorrida, reiterando, em linhas gerais, os mesmos argumentos deduzidos na Manifestação de Inconformidade. Para além disso, alegou também a existência de erro material na decisão recorrida, consistente na quantificação incorreta de glosa já reconhecida como indevida, com a permanência residual de valores no crédito tributário.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### 1. Do mérito

Como relatado anteriormente, a controvérsia de mérito nos presentes autos restringe-se à apuração de créditos da Contribuição para a Cofins no regime não cumulativo, permanecendo em discussão os seguintes pontos:

- (i) alegação de erro material;
- (ii) demanda contratada de energia elétrica;
- (iii) fretes nacionais vinculados à aquisição de insumos importados;

- (iv) materiais de embalagem e embalagens destinadas ao transporte;
- (v) gastos com edificações e benfeitorias industriais;
- (vi) materiais de identificação, acondicionamento e movimentação interna;
- (vii) aluguéis de caminhões;
- (viii) despesas com treinamentos;
- (ix) serviços de peação, escoramento, transporte e carregamento de produtos destinados à venda.

### 1.1. Do erro material na quantificação da glosa revertida (Quadro 16)

A Recorrente sustenta a ocorrência de erro material no acórdão recorrido, ao argumento de que, embora a DRJ tenha afastado integralmente a glosa relativa ao item 7.2 do Relatório Fiscal (Quadro 16), reconhecendo tanto o equívoco material quanto o direito ao crédito sobre o saldo remanescente, deixou de refletir corretamente tal conclusão na quantificação final da glosa revertida.

Segundo demonstrado, a glosa originalmente lançada no Quadro 16 totalizava R\$ 147.386,67, correspondente aos valores de R\$ 66.588,41 (jan/11), R\$ 25.120,10 (fev/11) e R\$ 55.678,16 (mar/11). Na manifestação de inconformidade, a contribuinte impugnou integralmente tal glosa, apontando erro material no valor de R\$ 111.362,08 e defendendo o direito ao creditamento quanto ao saldo de R\$ 36.024,59.

O acórdão da DRJ acolheu ambos os fundamentos, afastando a glosa do Quadro 16. Contudo, ao concluir o voto e proceder à quantificação das glosas revertidas, mencionou apenas a exclusão do valor de R\$ 111.362,08, deixando de considerar o saldo remanescente de R\$ 36.024,59, o que resultou em incongruência entre a fundamentação adotada e o dispositivo do julgado:

**g) Serviços de transporte de matérias primas entre estabelecimentos; Serviços de transporte e/ou pesagem de matéria prima; Serviços de movimentação de insumos e Serviços de lavra, escavação ou carregamento de matéria prima; Serviços de sondagem de matéria prima para a fabricação ou produção de bens destinados a vendas.**

Tais serviços foram tratados nos itens 6.6 e 7.2 do Relatório Fiscal e as glosas fundamentadas na argumentação de que tais serviços “precedem a fabricação dos produtos, ou seja, não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita”.

A manifestante argumenta que além do equívoco quanto à interpretação restritiva do conceito de insumos a Autoridade Fiscal cometeu três erros de natureza material.

(...)

No segundo caso, Item 7.2 - Serviço Transporte Pesagem Matéria Prima – Quadro 16 do Relatório Fiscal, alega que houve um equívoco de enquadramento por parte

da própria Manifestante como se pode verificar pela descrição dos serviços (planilha de notas fiscais) trata-se de serviço de transporte de laminados e serviço de transporte de perfis estruturais, ou seja, produtos destinados à veda, ao contrário do que foi informado no DACON.

**Nesse ponto requer que sejam revisadas as respectivas glosas para que sejam excluídos da composição do crédito os valores relativos a tais itens, os quais somam R\$ 135.539,38 (R\$ 24.177,30/PIS e R\$ 111.362,08/Cofins).**

**Assiste razão à interessada.**

**Documentos juntados confirmam se tratar de fretes nas operações de vendas, devendo ser revertidas as glosas que correspondem a R\$ 24.177,30/PIS e R\$ 111.362,08/Cofins, constantes do Quadro nº 16, fls. 314/316 do Relatório Fiscal.**

Assiste razão à Recorrente.

Evidencia-se tratar de erro material, uma vez que a própria decisão reconheceu a improcedência integral da glosa relativa ao Quadro 16, sendo indevida a manutenção parcial do valor na apuração final do crédito tributário.

Dessa forma, impõe-se a correção do erro material, para que a reversão da glosa relativa ao Quadro 16 seja ajustada ao seu valor integral de R\$ 111.362,08, excluindo-se também o montante de R\$ 36.024,59 indevidamente mantido.

Pelo exposto, deve ser corrigido o erro material na quantificação da glosa revertida.

## **1.2. Das despesas com bens e serviços enquadrados no conceito de insumos**

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo

contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

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. 543-C 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. 543-C 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.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as

razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com 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.

Por sua vez, a 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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria

como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original)

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

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

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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 nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

### **1.2.1. Da demanda contratada de energia elétrica**

Quanto a este ponto, a DRJ manteve a glosa por entender que a demanda contratada não corresponde à energia efetivamente consumida, inexistindo previsão legal para o creditamento. A Recorrente, por sua vez, sustenta que a demanda contratada integra o custo do fornecimento de energia elétrica e é essencial à atividade industrial, devendo ser reconhecida como insumo.

A matéria, contudo, encontra-se pacificada pela Súmula CARF nº 224, nos seguintes termos:

#### **SÚMULA 224**

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

Dessa forma, deve ser mantida a referida glosa.

### **1.2.2. Dos fretes nacionais vinculados à aquisição de insumos importados;**

No que tange aos fretes nacionais vinculados à aquisição de insumos importados, a DRJ manteve a glosa ao fundamento de que os créditos vinculados à importação estariam limitados ao valor aduaneiro, nos termos da Lei nº 10.865/2004. A Recorrente, por sua vez, sustenta que os fretes foram contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no País e submetidos à incidência do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade, tratando-se de dispêndios necessários à aquisição das matérias-primas, razão pela qual deveriam gerar direito ao crédito.

Com razão a Recorrente.

A incidência das contribuições instituídas pela Lei nº 10.865/2004 restringe-se à importação de mercadorias e de serviços, não alcançando, por si só, serviços contratados e executados no território nacional. Assim, quando os fretes internos são contratados de forma autônoma junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País e efetivamente tributados pelo PIS e pela Cofins, não há óbice legal ao reconhecimento do crédito, por se tratar de mera manifestação da não cumulatividade.

Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho, a exemplo do Acórdão nº 9303-015.493, Rel. Conselheiro Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2012, 2013

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. DISPÊNDIOS LOGÍSTICOS COM O TRATAMENTO ADUANEIRO DA CARGA NA IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS NO PAÍS. CONDIÇÕES. CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA NACIONAL, DE FORMA AUTÔNOMA À IMPORTAÇÃO. TRIBUTADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da COFINS, na não cumulatividade poderão descontar crédito somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. Os dispêndios logísticos com o tratamento aduaneiro da carga na importação (no presente caso descritos como despesas aduaneiras na importação e despesas com fretes internos), vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade.

Pelo exposto, devem ser revertidas as glosas relativas ao creditamento dos fretes nacionais vinculados à aquisição de insumos importados, contratados de pessoa jurídica domiciliada no País e efetivamente tributados pelas contribuições.

### **1.2.3. Dos materiais de embalagem e embalagens destinadas ao transporte**

A DRJ manteve a glosa ao fundamento de que os materiais de embalagem e as embalagens destinadas ao transporte, tais como arame fio-máquina, filme stretch para embalagem, etiquetas, fitas de aço e fitas diversas, madeira serrada (pranchões/roletes) e peças de madeira (ripa, sarrafo e viga de eucalipto), são utilizados após a finalização do processo produtivo, não se enquadrando no conceito de insumo para fins de creditamento no regime não cumulativo da Cofins.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que tais materiais são necessários à integridade, acondicionamento e comercialização dos produtos, devendo ser reconhecidos como insumos à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

Com razão a Recorrente.

Adotando-se o entendimento empregado no já citado REsp nº 1.221.170/PR, entendo que o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ao se referir a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, reporta-se à atividade econômica de produção ou fabricação por inteiro e não apenas a um de seus estágios específicos.

É que, como mencionado no voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, não há que se falar em interpretação literal do direito ao crédito. O crédito de PIS e Cofins não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Este decorre da própria dinâmica da não-cumulatividade de tais contribuições. Nesse sentido, a possibilidade de restrição do direito creditório por parte do legislador ordinário nada tem a ver com a interpretação restritiva, nos termos do art. 111 do CTN.

Em outras palavras, pode-se dizer que o processo produtivo visto de forma ampla, não corresponde a atos de produção em sentido estrito, iniciando-se em momento anterior e se consumando na iminência da venda propriamente dita.

Tal entendimento dialoga com o próprio fato gerador das contribuições para o PIS e a Cofins, que não incidem sobre a produção de bens ou prestação de serviços, mas sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica. A questão foi inclusive abordada no voto do Ministro Relator Dias Toffoli, no julgamento do RE nº 841.979/PE, nos seguintes trechos:

“Como se viu, o texto constitucional não estipulou qual seria a técnica da não cumulatividade a ser observada no tratamento da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo. Também se consignou, nas passagens anteriores, que o fato gerador dessas contribuições é deveras distinto dos fatos geradores do ICMS e do IPI. Com efeito, o ICMS pressupõe a circulação de mercadorias ou a prestação de certos serviços (isso é, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); e o IPI, a existência de produtos industrializados. Por seu turno, a contribuição ao PIS e a COFINS pressupõem a existência de faturamento ou de receita. Cabe ainda destacar, como já o fez Marco Aurélio Greco, que o processo formativo de um produto ou de uma mercadoria muito se diferencia do processo formativo da receita, a qual, aliás, por estar vinculada a determinado contribuinte, não se submete, propriamente, a um ciclo econômico. O mesmo se aplica quanto ao faturamento.

Nesse contexto, anote-se, por exemplo, que, para a formação de receita ou de faturamento, o contribuinte poderá incorrer não só em gastos relacionados com aquele processo formativo de produtos, mas também em outros quanto a bens

ou serviços imprescindíveis ou importantes para o exercício de sua atividade econômica.”

Partindo de tal concepção, entendo que, quando demonstrado pelo contribuinte que tais materiais são essenciais e relevantes para a sua atividade econômica de produção em sentido amplo, estes devem ser reconhecidos como insumos, nos termos do inciso II retro mencionado.

No presente caso, destaco alguns trechos que a Recorrente demonstra a referida relação:

**b) Essencialidade/relevância:**

O aço produzido pela Recorrente é vendido de diversas formas: tarugos, placas, blocos, perfis estruturais laminados de abas paralelas, fio máquina, além de produtos carboquímicos.

Cada um desses tem sua função e local de aplicação descritos na planilha anexa (Doc\_Comprobatórios06, págs. 5-6). A título de exemplo, aborda-se os itens FITA de AÇO e RIPA:

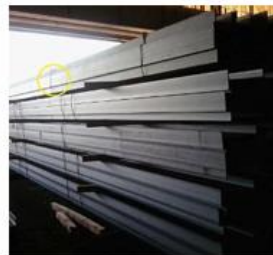
Descrição do item	Código do item	Grupo material	Descrição de Função
FITA ACO 19,05X0,51 MM SIGNODE M19051P-O	1361642	FITAS	Material de embalagem utilizado para cintar o feixe do produto Perfil (produto com peso entre 4500 a 5000 kg).
RIPA EUCALIPTO 100X20X450MM	1539100	RIPA	Material utilizado para acondicionamento dos produtos Placa, Bloco, Tarugos, Fio Máquinas, Perfis e Tiras a Quente, durante processo de traslado da Gerdau ao Cliente.

Os mesmos materiais são também utilizados no pátio da siderúrgica, para acomodar os produtos, ainda armazenados à espera do transporte.

As fotos abaixo ilustram alguns desses itens:



Produto chapa de aço, sobre madeira de serrada.  
Peso da chapa 2.180 Kg



Produto Perfil Laminado, amarrado com arame.  
Peso do feixe 4.832 kg

Sem esses materiais, não seria possível reunir os produtos, manter as bobinas travadas permitindo o manuseio e transporte, acomodar a carga na caçamba de caminhões, porões de navio, etc.

Pelo exposto, tendo sido devidamente comprovado pela Recorrente a utilização das embalagens para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade e segurança e, sendo incontroversa a existência dos créditos glosados, entendo que devem ser revertidas as referidas glosas.

#### 1.2.4. Dos gastos com edificações e benfeitorias industriais

A Recorrente sustenta que os gastos com edificações e benfeitorias industriais são essenciais à atividade produtiva, por estarem diretamente relacionados ao funcionamento das instalações industriais, devendo ser reconhecidos como insumos à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

A DRJ, por sua vez, manteve a glosa ao fundamento de que tais dispêndios se referem a bens do ativo imobilizado, não se enquadrando no conceito de insumo, sendo o eventual direito ao crédito admitido exclusivamente por meio da apuração de encargos de depreciação, nos termos da legislação aplicável.

De fato, tratando-se de benfeitorias realizadas na planta industrial, o direito ao crédito encontra-se expressamente previsto no art. 3º, VII, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o qual abrange benfeitorias realizadas em imóveis utilizados nas atividades da empresa, não se restringindo às etapas produtivas, mas condicionando o aproveitamento do crédito à apuração com base nos encargos de depreciação.

No caso concreto, pela própria natureza dos dispêndios e pela forma como a Recorrente descreve sua utilização no processo produtivo — notadamente serviços de obra civil, troca de telhado e manutenção elétrica —, é possível presumir que tais intervenções acarretam aumento da vida útil dos bens ou das edificações industriais, caracterizando-se, portanto, como benfeitorias. Vejamos:

#### 4. Manutenção industrial

a) Localização e natureza das aquisições glosadas: Serviços de obra civil, troca de telhado, manutenção elétrica.

Peça	Tópico	Fis.
Relatório Fiscal	Item 7.1 – Quadro 11	240/1
Manifestação de Inconformidade	Item "e"	56/60
Acórdão DRJ	Item "e"	420/2

#### b) Essencialidade/relevância:

A indústria siderúrgica demanda altos gastos em manutenção, pois é atividade extremamente agressiva aos equipamentos e instalações, resultando na deterioração do ambiente de produção. A manutenção e a conservação do parque fabril é, pois, essencial para evitar paradas da produção. Também são essenciais à segurança dos trabalhadores.

Por exemplo, o reparo de um telhado que acumula pó e resíduos da produção evita acidentes e a sobrecarga da estrutura, bem como garante iluminação adequada da área produtiva. Vide as fotos ilustrativas abaixo:



É justamente o que se verifica, de forma exemplificativa, da aquisição de serviço da NF 1348 (Doc\_Comprobatórios07, pág. 1) do fornecedor CIKEL LOGISTICA E SERVICOS LTDA., no qual foram prestados serviços de manutenção no telhado da acaria com acúmulo de pó:

CIKEL Cikel Logística e Serviços Ltda.		NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
Rua Diego Mendes, 27 - Sala A - Centro CEP: 35420-000 - Ouro Branco - MG		SÉRIE: 001348
MATRIZ	VIGÊNCIA: 09.04.2011	
CPF: 03.043.703/0001-02	Rua Francisco Galvão, 303 - Vila Angélica CEP: 33.705-500 - Aracaju - PE - TEL: (51) 3188-8200	
Insc. Municipal: 8.230	CEP: 33.705-500 - Aracaju - PE - TEL: (51) 3188-8200	
Insc. Estadual: 00000000-00	CEP: 33.705-500 - Aracaju - PE - TEL: (51) 3188-8200	
NOTA FISCAL DE SERVIÇOS: Imposto sobre serviços de qualquer natureza		
Outro Branch: 10 de Fevereiro de 2011		
Nome: Gerdaes Apolinário S.A.		
Endereço: Rodovia MS-423 - KM 7 - Fazenda do Cadete - Ouro Branco - MG		
Insc. Mun. Nº: 17.227.422/0001-05	Insc. Est. Nº: 4590181600017	
Natureza de Operação: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS		
Condições de Pagamento: Mensalidade/20/02/11		
Ponto de Venda: 0507354530	Nota Fiscal: 1010456167	
QUANT. UNID.	DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS	PREÇO UNIT. PREÇO TOTAL
	Serviços de troca do telhado de 64 pi- no da Aciaris.	116.225,13

Pode ser mencionada também a manutenção elétrica do equipamento conversor da aciaria da usina, faturada pela NF 2102 (Doc. Comprobatorios07, pág. 2) do fornecedor ELEB – ELETROMECÂNICA BENFICA S/A:

ELEB - Eletromecânica Benfica S/A		NOTA FISCAL SÉRIE "A"
Rua Santa Antônia de Pádua, 210 - São Benedito - Fone: (51) 3781-1111 CEP: 35.400-000 - Guanabara Litorânea - Minas Gerais		SÉRIE: 302102
DESTINATÁRIO DOS SERVIÇOS		
Cliente: Gerdaes Apolinário S/A		
Endereço: Rodovia MS-423 - KM 7 - Fazenda do Cadete - Ouro Branco - MG		
Insc. Municipal: 8.230	Insc. Estadual: 00000000-00	
CPF: 03.043.703/0001-02	Insc. Est. Nº: 4590181600017	
DATA DE EMISSÃO: 21/03/2011		
QUANT. UNID.	DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS	PREÇO UNIT. PREÇO TOTAL
	Serviços de manutenção elétrica do conversor 1 - Acarias 2 e 3 - E.V.	433,00

Tratando-se de direito creditório, compete ao contribuinte o ônus de demonstrar que os dispêndios realizados não tiveram por finalidade aumentar a vida útil dos bens, nem foram registrados no ativo imobilizado.

Todavia, tal comprovação não foi apresentada nos autos, inexistindo elementos capazes de afastar a presunção de que os gastos com obras civis, troca de telhado e manutenção elétrica configuram benfeitorias passíveis de ativação.

Nessas condições, tais dispêndios não se qualificam como insumos, mas como gastos vinculados ao ativo imobilizado, cujo aproveitamento, deve ocorrer exclusivamente por meio da depreciação, nos termos do art. 3º, VII, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

### 1.2.5. Dos materiais de identificação, acondicionamento e movimentação interna

A DRJ manteve a glosa ao fundamento de que os materiais destinados à identificação, acondicionamento e movimentação interna não são aplicados ou consumidos no processo produtivo propriamente dito, por serem utilizados após a finalização da fabricação, com finalidade predominantemente logística, não se enquadrando, assim, no conceito de insumo para fins de creditamento da Cofins não cumulativa.

A Recorrente sustenta que os materiais glosados são indispensáveis à preservação da integridade e da qualidade dos produtos, bem como à organização, segurança e viabilização do fluxo produtivo, constituindo elementos essenciais ao regular desenvolvimento da atividade industrial, razão pela qual devem ser reconhecidos como insumos, à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

Como já mencionado anteriormente, adotando-se o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 deve ser analisado à luz da atividade econômica como um todo, e não de forma restrita a um estágio específico do processo produtivo.

No caso concreto, restou devidamente demonstrado nos autos que tais materiais têm a função de acondicionar e viabilizar a movimentação dos produtos fabricados, assegurando sua integridade física, qualidade e adequada apresentação até a destinação final.

Tratam-se, especificamente, de madeira serrada, dormente de madeira, estropos de cabo de aço, lingas correntes, trilhos, grampos de fixação e cintas de nylon, insumos imprescindíveis à movimentação interna de produtos de grande porte e elevado peso, empregados ao longo das diversas etapas do processo produtivo, sem os quais a própria conclusão da produção restaria inviabilizada. Vejamos:



Produto Bobina de Placa, pronta para embalar, amarrada com fita de aço e o aço de fixação.  
Peso da bobina 54.590 kg



Produto Bloco dos lingotamento contínuos, sobre prisa de madeira serrada.  
Peso do bloco 4.730 kg

Esses produtos não são movimentados pela força humana, mas sim por pontes rolantes e guinchos, presos por cintas, cabos de aço, ganchos, etc. Sem cintas e estropos de cabos de aço, por exemplo, seria impossível suspender os materiais. Sem as madeiras, por outro lado, não seria possível acessar os materiais por baixo, permitindo passagem de cabos de aço, cintas e o uso de empilhadeiras.

A planilha anexa (Doc. Comprobatórios06, págs. 5-6) explica a função e local de aplicação dos materiais. A título de exemplo, vale mostrar o emprego do cabo de aço e do estropo:



A relação também contempla materiais de identificação, como etiquetas. Essas etiquetas contêm informações sobre o produto e servem para comprovar a entrega do material.

Sem os materiais aqui expostos, a Recorrente não conseguiria movimentar os produtos em elaboração, nas diferentes fases do processo produtivo (da aciaría para laminação, por exemplo). Enfim, não conseguiria concluir a produção e obter o produto final. Também, não conseguiria movê-los do final da linha de produção para o pátio de resfriamento e estocagem, bem como não conseguiria movê-los para vagões de trem ou caçambas de caminhões.

Diante do exposto, comprovado que os materiais destinados à identificação, acondicionamento e movimentação interna são essenciais e relevantes ao desenvolvimento da atividade industrial da Recorrente, por viabilizarem a movimentação de produtos de grande porte ao longo das diversas etapas do processo produtivo, devem ser reconhecidos como insumos.

### 1.2.6. Dos gastos com aluguéis de caminhões

A DRJ manteve a glosa ao fundamento de que os gastos com aluguéis de caminhões não se enquadram nas hipóteses legais de creditamento no regime não cumulativo da Cofins, uma vez que o art. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 restringe o direito ao crédito aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, não abrangendo veículos automotores.

A Recorrente sustenta que os caminhões alugados são utilizados na movimentação de matérias-primas e produtos, desempenhando papel essencial na logística de sua atividade

industrial, motivo pelo qual deveriam ser reconhecidos como insumos, à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

Contudo, tal entendimento já foi definitivamente superado por este Conselho, mediante a edição da Súmula CARF nº 190, aprovada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão realizada em 20/06/2024, com vigência a partir de 27/06/2024:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Trata-se de entendimento vinculante aos Conselheiros deste CARF, o que afasta qualquer controvérsia sobre a matéria e impõe a manutenção da glosa questionada, razão pela qual o recurso não merece provimento neste ponto.

#### **2.1.1. Das despesas com treinamentos**

A DRJ manteve a glosa ao fundamento de que as despesas com treinamentos não se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento do PIS não cumulativo, por não se tratar de bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, tampouco por haver previsão legal específica que autorize o seu creditamento.

A Recorrente sustenta a improcedência desse entendimento, esclarecendo que o Quadro nº 21 do Relatório Fiscal é composto por uma única nota fiscal (NF nº 958), cuja descrição evidencia tratar-se de Curso Técnico em Mecânica, ministrado pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, diretamente relacionado à sua atividade industrial.

Com razão a Recorrente.

À luz desse precedente vinculante, as despesas com capacitação e formação técnica de empregados qualificam-se como insumos, na medida em que sua supressão comprometeria substancialmente a eficiência do processo produtivo e a qualidade do produto final. Trata-se de dispêndio diretamente relacionado à qualificação da mão de obra, elemento indissociável da atividade industrial da Recorrente, especialmente em setor que exige conhecimento técnico específico para a correta operação de máquinas, equipamentos e processos produtivos.

Pelo exposto, voto por reverter tal glosa.

#### **1.2.7. Dos serviços de peação, escoramento, transporte e carregamento de produtos destinados à venda.**

A DRJ manteve a glosa ao fundamento de que os serviços de peação, escoramento, transporte e carregamento seriam prestados após a finalização da fabricação, estando vinculados às etapas de logística e comercialização, não se enquadrando, assim, no conceito de insumo para fins de creditamento do PIS não cumulativo.

A Recorrente sustenta, contudo, que sua atividade econômica não se encerra com a fabricação do produto destinado à venda, conforme demonstrado no item “Atividades da Empresa”. De acordo com seu contrato social, a Recorrente exerce, de forma integrada e verticalizada, não apenas a atividade siderúrgica, mas também a atividade de operador portuário, sendo responsável pelo embarque e desembarque de mercadorias por diferentes modais (rodoviário, ferroviário e marítimo), inclusive em terminal portuário próprio, utilizado para a exportação de parcela relevante de sua produção.

Embora não se olvide do teor da Súmula nº 232, segundo a qual as despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas, no presente caso verifica-se situação fática e jurídica distinta daquela examinada nos precedentes que deram origem ao referido enunciado.

Nos casos paradigmáticos que fundamentaram a Súmula, as pessoas jurídicas analisadas exerciam exclusivamente atividade industrial, não possuindo, em seus contratos sociais, a exploração direta de atividade portuária, como ocorre no presente caso. Nessas hipóteses, as despesas portuárias estavam vinculadas apenas à etapa de escoamento comercial da produção, caracterizando-se como custos posteriores, acessórios e desvinculados da atividade econômica principal desenvolvida pelas empresas.

Diversamente, no caso ora examinado, a Recorrente possui, expressamente prevista em seu contrato social, a exploração da atividade de operador portuário, exercida de forma integrada, verticalizada e complementar à atividade siderúrgica. Assim, as operações de embarque, desembarque, movimentação, acondicionamento e estabilização de cargas não configuram mera etapa logística acessória ou serviço contratado de terceiros para viabilizar a comercialização do produto, mas sim atividade econômica própria, essencial e geradora de receita.

Nesse cenário, os serviços de peação e escoramento — consistentes na fixação e estabilização da carga nos porões das embarcações — revelam-se indispensáveis para a execução da atividade portuária explorada pela Recorrente, garantindo a integridade das mercadorias, a segurança das operações e a viabilidade do transporte marítimo.

À luz dos critérios de essencialidade e relevância, firmados pelo Superior Tribunal de Justiça, o conceito de insumo deve ser analisado à luz da atividade econômica efetivamente desempenhada pela pessoa jurídica em sua integralidade, e não de forma restrita à etapa fabril isoladamente considerada.

No caso concreto, resta evidenciado que, sem os serviços de peação, escoramento, transporte e carregamento, a Recorrente não conseguiria exercer a atividade portuária, tampouco realizar a exportação de seus produtos por meio de sua própria estrutura operacional, inviabilizando, conseqüentemente, a obtenção da receita correspondente.

Dessa forma, tais dispêndios qualificam-se como insumos nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, impondo-se a reversão das glosas relativas aos serviços de peação, escoramento, transporte e carregamento de produtos destinados à venda, com o conseqüente provimento do recurso quanto a este ponto.

## 2. Dispositivo

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) corrigir o erro material referente ao valor revertido quanto a item 7.2 – serviço de transporte, pesagem de matéria-prima – quadro 16 do Relatório Fiscal; (ii) reverter as glosas relativas aos gastos com (ii.i) arame fio-máquina, filme stretch, etiquetas, fitas de aço e fitas diversas, madeira serrada (pranchões/roletes) e peças de madeira (ripa/sarrafo/viga de eucalipto); (ii.ii) dormente de madeira, estropo de cabo de aço, linga corrente, trilhos, grampos de fixação, e cintas de nylon; (ii.iii) manutenção de energia elétrica; (ii.iv) serviços de obra civil e troca de telhado, cujo aproveitamento creditório se dá apenas por meio da depreciação; (ii.v) despesas portuárias, inclusive com carregamento do produto no navio; (ii.vi) serviços de treinamento; e (ii.vii) frete na operação de venda (transporte até o porto) e (ii.viii) frete nacional na aquisição de insumos importados.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela discordar quanto à sua decisão de reverter as glosas referentes as despesas com (1) materiais de embalagem e as embalagens destinadas ao transporte tais como madeira serrada (pranchões/roletes) e peças de madeira (ripa, sarrafo e viga de eucalipto), (2) serviços de treinamento e (3) despesas portuárias, inclusive com carregamento do produto no navio. Explico.

### **1. Materiais de embalagem e as embalagens destinadas ao transporte tais como madeira serrada (pranchões/roletes) e peças de madeira (ripa, sarrafo e viga de eucalipto)**

O Recurso Voluntário contesta essa glosa nos seguintes termos:

### 3. Materiais de embalagem e materiais de embalagem para transporte

a) Localização e natureza das aquisições glosadas: Arame fio máquina, embalagem filme stretch, etiquetas, fitas de aço, fitas diversas, madeira serrada pranchão/roletes, ripa/sarrafo/viga eucalipto.

(...)

b) Essencialidade/relevância:

O aço produzido pela Recorrente é vendido de diversas formas: tarugos, placas, blocos, perfis estruturais laminados de abas paralelas, fio máquina, além de produtos carboquímicos.

Cada um desses tem sua função e local de aplicação descritos na planilha anexa (Doc\_Comprobatorios06, págs. 5-6). A título de exemplo, aborda-se os itens FITA de AÇO e RIPA:

Descrição do item	Código do item	Grupo material	Descrição de Função
FITA ACO 19,05X0,51 MM SIGNODE M19051P-O	1361642	FITAS	Material de embalagem utilizado para cintar o feixe do produto Perfil (produto com peso entre 4500 a 5000 kg).
RIPA EUCALIPTO 100X20X450MM	1539100	RIPA	Material utilizado para acondicionamento dos produtos Placa, Bloco, Tarugos, Fio Máquinas, Perfis e Tiras a Quente, durante processo de traslado da Gerdau ao Cliente.

Os mesmos materiais são também utilizados no pátio da siderúrgica, para acomodar os produtos, ainda armazenados à espera do transporte.

As fotos abaixo ilustram alguns desses itens:



Produto chapa de aço,  
sobre madeira de  
serrada.  
Peso da chapa 2.180 Kg



Produto Perfil Laminado, amarrado com arame.  
Peso do feixe 4.832 kg

Sem esses materiais, não seria possível reunir os produtos, manter as bobinas travadas permitindo o manuseio e transporte, acomodar a carga na caçamba de caminhões, porões de navio, etc.

c) Razões do acórdão para manutenção da exigência:

Somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou da prestação do serviço.

d) Improcedência dessas razões:

O PN 5/18 invocado pelo acórdão recorrido, como já esclarecido anteriormente (item “Conceito de Insumo”), cria critérios não estabelecidos pelo STJ e acaba por repetir as mesmas ilegalidades incorridas pelas INs 247 e 404.

Ou seja, o acórdão baseou-se em conceito de insumo já superado e reconhecidamente ilegal ao exigir que as despesas atendam unicamente a linha de produção. O importante é que o insumo seja essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica da Contribuinte, não havendo necessidade que integre exclusivamente o ambiente de produção.

Não cabe, como já demonstrado acima, fracionar o processo produtivo siderúrgico determinando o seu fim quando do término da laminação. Efetivamente a etapa econômica só se encerra com a venda e respectiva entrega da mercadoria ao cliente. Além disso, se a embalagem é condição para o transporte, reduz o risco de dano ou garante a integridade do produto é ela essencial ao processo produtivo, como já afirmou esse Colegiado:

(...)

Como são materiais de embalagem necessários a quase toda atividade industrial, o Conselho já reconhece expressamente o direito ao creditamento quanto a essas despesas. É o que se vê, por exemplo, no Acórdão 3402-002.826, proferido em janeiro de 2016, que reconheceu créditos de despesas com pallets, filme stretch e papelão:

(...)

Esses itens são tão essenciais à atividade produtiva que eram previstos nas Instruções Normativas da Receita Federal 247 (art. 66, § 5º, I, “a”) e 404 (art. 8º, I, “a”), afastadas porque ilegalmente restritivas.

Assim, necessária a reversão da glosa indevidamente realizada.

**Os excertos acima transcritos provam exatamente o contrário do que o recorrente tentar afirmar: os produtos glosados neste tópico se prestam para a movimentação de mercadorias após o encerramento do processo produtivo, para viabilizar o seu transporte, e não se caracterizam como “embalagem”.** Não se nega a sua utilidade para o recorrente, contudo o STJ, ao definir o conceito e os critérios para que um produto seja considerado insumo, deixou

bastante evidente que sua utilidade deve estar comprovada dentro do processo produtivo, e não nas demais áreas administrativas.

**No presente caso, tais bens são utilizados na área de logística, para viabilizar o transporte e a venda, e não dentro do processo produtivo, mas sim após o seu encerramento.** O

STJ deixou claro em sua decisão que estava adotando uma posição intermediária: não seria o entendimento da Receita Federal, expresso nas IN 247 e 404, que adotavam uma interpretação restritiva, mas também não seria o critério utilizado pelo contribuinte, de que qualquer bem que fosse útil para a atividade empresarial, como um todo, seria insumo.

A posição do STJ se situou de forma intermediária, adotando o critério de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo (independente do contato físico com o bem em produção), excluindo os bens e serviços que, embora necessários para o contribuinte, são utilizados em etapas anteriores e/ou posteriores à produção em si.

Deve-se ressaltar que diversas despesas dos contribuintes efetivadas fora do seu processo produtivo geram o direito a crédito, mas não como “insumos”, despesa prevista no inciso II do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Tais leis possuem relação exaustiva (*numerus clausus*) dos bens e serviços com direito a crédito nos diversos outros incisos do citado art. 3º:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

**II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes,** exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Os bens analisados neste tópico, além de não se caracterizarem como insumos, não se enquadram em nenhuma das outras possibilidades de creditamento.

Nesse contexto, essas glosas devem ser mantidas.

## 2. Serviços de treinamento

O Recurso Voluntário contesta essa glosa nos seguintes termos:

### 7. Treinamento industrial

a) Localização e natureza das aquisições glosadas: Gasto com serviços de treinamento industrial.

(...)

b) Essencialidade/relevância:

O domínio da técnica necessária para a atividade industrial é essencial para (i) viabilizar a produção propriamente dita, (ii) agregar qualidade e eficiência, bem como (iii) manter padrões de segurança e evitar acidentes, além de se tratar de imposição legal.

Não por outra razão o CARF já reconheceu créditos de PIS e COFINS sobre cursos e treinamentos à empresa Itautec S/A: Acórdão 3302-002-959 (data da sessão: 25/01/2016; Relatora: Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza -“... CONCEITO DE INSUMO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. (...) APROVEITAMENTO: cursos e treinamentos, pesquisa e desenvolvimento...”).

Se a Recorrente não oferecesse treinamentos, não poderia contar com funcionários capacitados. Mesmo que pudesse, incorreria em acidentes de trabalho, não produziria com a mesma qualidade e produtividade, perderia competitividade em relação a outras empresas. Além disso, por oferecer risco grave aos trabalhadores, poderia sofrer interdição, conforme a NR/MTE. Por fim, poderia ser responsabilizada nos âmbitos administrativo, trabalhista, previdenciário, civil e criminal, pela omissão no oferecimento da capacitação.

A situação é a mesma do tópico anterior. É evidente que treinamentos podem colaborar para a melhoria do serviço da empresa, mas não são essenciais e relevantes para o processo produtivo em si. Utilizando o “teste da subtração”, critério apresentado pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, observo que, mesmo sem o treinamento, ainda assim os bens seriam produzidos.

Treinar os funcionários para, por exemplo, manusearem novos equipamentos, é realmente importante para a empresa, mas esse custo é de natureza evidentemente administrativa, e não industrial. Esse é entendimento majoritário dentro deste Conselho. Admitir que tais gastos sejam “insumos do processo produtivo”, aptos a serem deduzidos nos débitos das contribuições, iria tornar sua apuração vinculada ao lucro da empresa, tal qual ocorre com o IRPJ, e não com o faturamento. É justamente essa a corrente ampliativa, que o STJ afastou ao adotar a corrente intermediária, já referida alhures.

Nesse contexto, essas glosas devem ser mantidas.

### **3. Despesas portuárias, inclusive com carregamento do produto no navio**

O Recurso Voluntário contesta essa glosa nos seguintes termos:

#### **8. Peação e escoreamentos**

a) Localização e natureza das aquisições glosadas: Gastos com peação, escoreamento.

(...)

b) Essencialidade/relevância:

A atividade econômica desempenhada pela Recorrente não se encerra com a fabricação do produto destinado à venda. Como exposto no item “ATIVIDADES DA EMPRESA”, a própria Recorrente exerce a atividade de operador portuário.

Isso significa que a própria Empresa é responsável pelo embarque e desembarque de produtos em seus diversos modais (ferrovia, rodovia, marítimo).

Peação e escoramento são serviços de fixação da carga nos porões de um navio, a fim de que a mesma não se mova, o que poderia provocar (i) danificação da mercadoria ou (ii) movimento indesejado da carga, provocando instabilidade e até acidentes.

Esses serviços são insumos da atividade portuária. Manter um terminal portuário significa justamente embarcar cargas de forma eficiente e segura. Se a peação ocorre posteriormente à finalização da produção do aço, constitui fase central na operação portuária, objeto social também praticado pela Recorrente.

A título ilustrativo da contratação de serviço de peação e escoramento, junta-se a NF 820 (Doc\_Comprobatorios07, pág. 10) da fornecedora SMT SERVIÇOS MARÍTIMOS E TERRESTRES LTDA.:

(...)

Nesse sentido se pode afirmar que são insumos à atividade portuária da Recorrente os serviços com peação e escoramentos.

Não haveria atividade portuária, tampouco exportação (venda), sem os serviços que fazem com que a carga chegue ao porto e seja embarcada. Ou seja, a atividade portuária da Empresa não seria possível, nem a venda e o auferimento da receita correspondente.

c) Razões do acórdão para manutenção da exigência:

Bens e serviços empregados posteriormente à finalização da fabricação não são considerados insumos.

d) Improcedência dessas razões:

O acórdão adota como premissa o conceito de insumo delimitado pelo PN 5/18.

Entretanto, como já ressaltado no item “CONCEITO DE INSUMO” acima exposto, o Parecer parte de uma visão restritiva de processo produtivo, que o aproxima da transformação industrial e o afasta do objeto social da pessoa jurídica. Isto é, limita o crédito às hipóteses estritamente relacionadas com a linha de produção, incorrendo, assim, nas mesmas ilegalidades das INs 247 e 404.

Tal limitação não pode ser admitida, sob pena de se esvaziar o sentido do importante precedente do STJ (REsp 1.221.170). Veja-se que o STJ firmou o entendimento de que “conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de 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”. Como se verifica da leitura do acórdão do STJ, não há nenhuma limitação dos créditos aos bens e serviços empregados na linha de produção.

Dessa forma, não se sustenta o fundamento utilizado pelo acórdão recorrido para manter a exigência fiscal.

Mais uma vez, a situação é a mesma dos tópicos anteriores. É evidente que a atividade portuária é importante para a empresa, mas não é essencial e relevante para o processo produtivo em si. Utilizando o “teste da subtração”, critério apresentado pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/SP, observo que, mesmo sem a atividade portuária na exportação, ainda assim os bens seriam produzidos. A ausência desses serviços acarretaria a inviabilidade da atividade logística da empresa, e não o seu setor de produção. Esse foi o critério definido pelo STJ, avaliar a essencialidade e relevância do bem “dentro do processo produtivo”.

Ressalto que essa matéria já se encontra pacificada na jurisprudência deste Conselho por meio da Súmula CARF nº 232:

As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas.

Pelo exposto, voto por negar provimento a estes três itens.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares**