



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.724504/2016-91
ACÓRDÃO	3302-015.573 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes dentro da legislação

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE e RELEVÂNCIA.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação

FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS.

As despesas de fretes relativas às compras de produtos com suspensão das contribuições (PIS e Cofins) geram direito ao crédito no regime não cumulativo, conforme Súmula CARF nº 188

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONDIÇÕES.

O direito ao crédito não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins) relativos aos dispêndios com bens aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos exige a comprovação de que estes foram, de fato, utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda e, também, que aqueles, além de terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não foram escriturados no ativo imobilizado da empresa

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA.

O pedido de diligência ou perícia será indeferido quando se apresentar prescindível para elucidar os fatos.

INTERPOSIÇÃO DE AÇÃO JUDICIAL. MESMO OBJETO. RENÚNCIA AO CONTECIOSO ADMINISTRATIVO.

A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto discutido no contencioso administrativo, importa renúncia ao mesmo. Aplicabilidade da súmula nº 01 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes a (i) frete sobre aquisições de sucatas; (ii) serviços de análise, tratamento e recuperação de água utilizada no processo siderúrgico; (iii) serviços de recuperação de resíduos; (iv) movimentação de matéria-prima, serviços de empilhadeira; (v) dispêndio com equipamentos de proteção individual, pela aplicação da decisão proferida no Acórdão nº 3202-002.045. Não participou do julgamento a Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, que se declarou suspeita, nos termos do art. 83 do RICARF. Ausente momentaneamente o Conselheiro Marco Unaian Neves de Miranda

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente). Não participou do julgamento a Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, que se declarou suspeita, nos termos do art. 83 do RICARF. Ausente momentaneamente o Conselheiro Marco Unaian Neves de Miranda

RELATÓRIO

Trata o presente processo do procedimento fiscal realizado pela Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte – MG, com base no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 0610100-2016-00314-4, que teve como objetivo o reexame das contribuições para o PIS à Cofins do ano-calendário de 2011

A autoridade tributária explica que mencionado procedimento utilizou-se de todos documentos coletados anteriormente, em razão do cumprimento do TDPF nº 0610100-2014-01475-0, e que o reexame foi realizado em virtude de ter sido constatada a obrigatoriedade de realizar lançamento tributário (consoante o disposto no § 4º, art. 9º do Decreto 70.235, de 1972) relativamente às competências (de PIS e Cofins) para as quais foram apontadas a necessidade de realização de glosas mas que, com a reapuração efetivada pela fiscalização, não resultaram em exigências de crédito tributário (contribuições devidas).

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Impugnação Administrativa até o Acórdão nos presentes autos, peço vênha para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal, bem como sua ementa.

1. PROCEDIMENTO FISCAL

Conforme disposto no Termo de Verifica Fiscal, fls. 12 – 22, a fiscalização efetuou a glosa de:

- *apropriação de créditos sobre as aquisições de sucata*
- *bens e serviços considerados pela interessada como insumos, por serem essenciais ao processo produtivo, mas que não exercem Ação direta sobre o produto em fabricação*

2. IMPUGNAÇÃO

Em suas alegações aponta:

- *O Processo Administrativo nº 15504.720599/2016-73 já reverteu várias das glosas elencadas, inclusive na Delegacia de Julgamento;*

- *Aponta diversas Nulidades que em seu entendimento macularia o Auto de Infração combatido;*
- *Aponta seu direito sobre creditamento com relação à aquisição de Sucatas e o respectivo frete;*
- *Reclama que não é possível dentro do prazo de defesa realizar o trabalho que a fiscalização não realizou, ou seja, demonstrar item a item que os produtos e serviços são essenciais*
- *Requer perícia*

3. ACÓRDÃO DRJ

O Acórdão da decisão de piso considerou a Impugnação Improcedente, conforme

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2011 a 31/12/2011

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes. NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. REEXAME. POSSIBILIDADE.

O reexame de período já fiscalizado é possível desde que seja autorizado expressamente pela autoridade competente e enquanto não tiver ocorrido a extinção do direito da fazenda pública.

DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA.

Correta a glosa de créditos indevidos da não cumulatividade há qualquer tempo, ocorrendo o prazo de decadência apenas para o lançamento de débitos decorrente dessa glosa.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia cuja realização revela ser prescindível para o deslinde do contencioso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2011 a 31/12/2011

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE SUCATAS. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

No regime não cumulativo da contribuição para a PIS/Pasep é vedado que a pessoa jurídica tributada pelo lucro real utilize créditos referentes à aquisição de sucatas, mesmo que se trata de compras efetuadas de empresas optantes do Simples.

NÃO CUMULATIVIDADE. INDUSTRIALIZAÇÃO DE SUCATA POR ENCOMENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

As operações de industrialização de sucatas por encomenda não geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins).

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

As despesas de fretes relativas às compras de produtos com suspensão das contribuições (PIS e Cofins) não geram direito ao crédito no regime não cumulativo, uma vez que não havendo a possibilidade de aproveitamento do crédito com a aquisição dos produtos transportados, assim, também não o haverá para o gasto com transporte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONDIÇÕES.

O direito ao crédito não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins) relativos aos dispêndios com bens aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos exige a comprovação de que estes foram, de fato, utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda e, também, que aqueles, além de terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não foram escriturados no ativo imobilizado da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/12/2011 a 31/12/2011

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

ESSENCIALIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE SUCATAS. CRÉDITOS.

VEDAÇÃO.

No regime não cumulativo da contribuição para a Cofins é vedado que a pessoa jurídica tributada pelo lucro real utilize créditos referentes à aquisição de sucatas, mesmo que se trata de compras efetuadas de empresas optantes do Simples.

NÃO CUMULATIVIDADE. INDUSTRIALIZAÇÃO DE SUCATA POR ENCOMENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

As operações de industrialização de sucatas por encomenda não geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins).

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

As despesas de fretes relativas às compras de produtos com suspensão das contribuições (PIS e Cofins) não geram direito ao crédito no regime não cumulativo, uma vez que não havendo a possibilidade de aproveitamento do crédito com a aquisição dos produtos transportados, assim, também não o haverá para o gasto com transporte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONDIÇÕES.

O direito ao crédito não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins) relativos aos dispêndios com bens aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos exige a comprovação de que estes foram, de fato, utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda e, também, que aqueles, além de terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não foram escriturados no ativo imobilizado da empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. RECURSO VOLUNTÁRIO

A Recorrente pontua em seu Recurso diversos pontos de sua Impugnação:

- *Cita as Nulidade do Auto de Infração;*

- Menciona julgamento do processo nº 15504.720599/2016-73
- Discorre sobre os insumos utilizados, com apoio de Laudo;
- Pede Prova Pericial

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mário Sérgio Martinez Piccini**, Relator

I – ADMISSIBILIDADE

Conheço parcialmente do Recurso Voluntário por ser tempestivo, tratar de matéria de competência desta turma e cumprir os demais requisitos ora exigidos.

II – DAS PRELIMINARES ALEGADAS

A Recorrente pugna pelos seguintes pontos que poderiam culminar na Nulidade do procedimento fiscal:

1. NULIDADE DA AUTUAÇÃO. REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. ALTERAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. VEDAÇÃO. PRINCÍPIO DA CONFIANÇA E OFENSA AOS ARTIGOS 146 E 149 DO CTN.

Inicialmente se verifica que o TDPF em apreço, base para o 2º lançamento foi mediante determinação expressa da autoridade competente, conforme preceitua o artigo 906 do RIR/1999, não havendo qualquer ofensa aos artigos 146, 149 do CTN, não ocorrendo alteração dos critérios jurídicos, pois não se verifica qualquer alteração no processo inicial nº **15504.720599/2016-73, pois foram lançados créditos tributários e no presente glosas, pois as infrações são distintas, obedecendo o disposto no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72:**

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os

termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ou seja, é muito claro que a segunda fiscalização procedeu à determinação legal supra.

2. NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. ART. 142 DO CTN C/C ART. 59, II DO DECRETO Nº 70.235/72. NÃO DEMONSTRAÇÃO DA APLICABILIDADE DA TESE LEVANTADA PELO FISCO AOS ITENS GLOSADOS NA AUTUAÇÃO.

Não verifico tal nulidade, pois vejo perfeita descrição das causas que a Autoridade Fiscal entendeu para proceder às glosas, revelando mais inconformismo com os argumentos.

Entendo que deva ser tratado em questão de mérito

3. NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR ERRO DE MOTIVAÇÃO. PRESENÇA DE ITENS GLOSADOS NÃO ENQUADRÁVEIS NO ART. 3º, II DAS LEIS Nº 10.637/02 E 10.833/03. CRÉDITO GARANTIDO PELA LEI.

Mais uma vez a incidência de inconformismo, pois pela leitura do Recurso Voluntário percebe-se o pleno entendimento quanto aos itens que levaram a discordância da Fiscalização quanto ao direito ao crédito.

Tal análise será tratada o Mérito

4. DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE GLOSA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 150, §4º DO CTN. GLOSA DE CRÉDITOS RELATIVOS A PERÍODO DECAÍDO.

Constato que a decisão de piso combate claramente à alegação em tela:

- *Contudo, em que pese o fato de a fiscalização não ter realizado o lançamento de glosas nos meses de janeiro a março, constata-se, ao se analisar a legislação, que a interessada não tem razão em suas argumentações.*

- *Isto porque a decadência tratada no § 4º do art. 150, abaixo reproduzido(bem como a do inciso I do art. 173, ambos do CTN), diz respeito ao prazo de lançamento de crédito tributário, ou seja, decadência para a constituição do crédito tributário de tributos ou contribuições, e não de glosas de créditos das contribuições não cumulativas*
- *Na realidade, a constituição de referidas glosas por meio do lançamento tributário tem por objetivo realizar a redução ex officio dos créditos de modo a se evitar que eles sejam utilizados indevidamente no desconto das próprias contribuições não cumulativas devidas vindouras e/ou em ressarcimentos e compensações. Note-se, também, que como consequência imediata, referido lançamento garante à contribuinte o direito ao contencioso administrativo, com a preservação do direito a ampla defesa*
- *E nesse sentido, sendo os créditos decorrentes da sistemática não cumulativa opostos à fazenda nacional, eles devem, obviamente, estar comprovados, com os atributos de certeza e liquidez, conforme dispõe o art. 170 do CTN, abaixo reproduzido.*

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

- *Assim, mesmo após transcorrido o prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, não há qualquer impedimento para se efetuar o lançamento de glosas dos créditos não cumulativos que tenham sido registrados indevidamente pelo sujeito passivo.*
- *Caso contrário, estar-se-ia admitindo situação em que um contribuinte poderia utilizar um saldo credor relativo a um determinado período no último dia do prazo de cinco anos para realização de lançamento ex officio e já no dia seguinte seria impossível para o Fisco verificar a procedência do crédito utilizado, quanto aos seus pressupostos de certeza e liquidez*

Diante do quadro não constato qualquer limitação à possibilidade de defesa da autuada, com inteiro acesso às informações e sem restrição para produção de provas, obedecendo aos princípios constitucionais e as exigências previstas no Decreto nº 70.235/72 (PAF).

Assim, rejeito as alegações contidas nas preliminares.

III – MÉRITO

Cinge-se a controvérsia em apurar se os créditos declarados estão em consonância com a legislação.

Inicialmente se observa que tanto a Fiscalização quanto o Acórdão ocorreram antes do novo conceito de insumo emanado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, descrito a seguir, conforme relatório do voto da Ilustre Conselheira Juclíeia de Souza Lima, Acórdão CARF nº 3202-002.045, de 19/09/2024:

“Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “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”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"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."

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"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.”*

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.”

Nos termos do art. 98, inciso II, alínea b, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, 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.

Outro ponto a ser verificado é que o processo de Auto de Infração de nº 15504.720599/2016-73 já teve seu deslinde, conforme Acórdão DRJ e CARF abaixo:

1. DELEGACIA DE JULGAMENTO

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

*PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/09/2011 a 30/11/2011
CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES.*

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia cuja realização revela ser prescindível para o deslinde do contencioso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2011 a 30/06/2011, 01/09/2011 a 30/11/2011 REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. ESSENCIALIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS e da Cofins, somente geram créditos passíveis de utilização pela contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE SUCATAS. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

No regime não cumulativo da contribuição para a Cofins é vedado que a pessoa jurídica tributada pelo lucro real utilize créditos referentes à aquisição de sucatas, mesmo que se trata de compras efetuadas de empresas optantes do Simples.

NÃO CUMULATIVIDADE. INDUSTRIALIZAÇÃO DE SUCATA POR ENCOMENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

As operações de industrialização de sucatas por encomenda não geram direito ao crédito das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins).

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

As despesas de fretes relativas às compras de produtos com suspensão das contribuições (PIS e Cofins) não geram direito ao crédito no regime não cumulativo, uma vez que não havendo a possibilidade de aproveitamento do crédito com a aquisição dos produtos transportados, assim, também não o haverá para o gasto com transporte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS CONSIDERADOS COMO INSUMO. CANCELAMENTO DE GLOSA.

Devem ser canceladas as glosas relativas aos dispêndios com bens e serviços que, em conformidade com a constatação procedida em diligência efetuada pela autoridade a quo, tenham sido utilizados como insumo no processo produtivo da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONDIÇÕES.

O direito ao crédito não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins) relativos aos dispêndios com bens aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos exige

a comprovação de que estes foram, de fato, utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda e, também, que aqueles, além de terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não foram escriturados no ativo imobilizado da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CANCELAMENTO DE GLOSA.

Devem ser canceladas as glosas relativas a gastos com aluguéis de máquinas e equipamentos que, em conformidade com a constatação procedida em diligência efetuada pela autoridade a quo, tenham sido utilizados nas atividades da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DE GLOSAS.

Uma vez constatada que a fiscalização procedeu com total respeito à sistemática de apuração da não cumulatividade, é de se manter o lançamento tributário das contribuições (PIS e Cofins) decorrentes das glosas efetuadas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Como pode ser constatado foram revertidas algumas glosas e a impugnação procedente em parte.

2. CARF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2011

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE IMPOSTO PELA PORTARIA MF N° 2 de 17 de janeiro de 2023.

SÚMULA N° 103 DO CARF.

NÃO CONHECIMENTO A Portaria MF n° 02, de 17 de janeiro de 2023, dispõe que a decisão de primeira instância administrativa se encontra sujeita à confirmação pelo CARF quando exonerar o contribuinte do pagamento de valor superior a R\$ 15.000.000,00 (Quinze Milhões de Reais). Tal limite de alçada deve ser analisado na data do julgamento em segunda instância administrativa, nos termos da Súmula CARF n° 103.

Recurso de Ofício não conhecido.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE SUCATAS. CRÉDITOS. RE 607.109/PR.

TEMA 304/STF São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em não conhecer do recurso de ofício, e em conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas sobre: (1) fretes de aquisições de sucatas não sujeitas ao pagamento das contribuições, nos termos da Súmula CARF nº 188; (2) gastos com recuperação de resíduos; (3) serviços de análise, tratamento e recuperação da água; e (4) dispêndios com EPI (botinas, coletes, capacetes, jaquetas, luvas máscaras, óculos de proteção e protetores auriculares). Por maioria de votos, negar provimento ao recurso para manter as glosas sobre as despesas com Gestão de Recursos de Tecnologia da Informação – GRTI.

Diante do quadro exposto, adotarei parcialmente os votos acima citados.

1. ANÁLISE DAS GLOSAS EFETUADAS

➤ INFRAÇÃO RELATIVA À GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE SUCATA. INCONSISTÊNCIAS NAS PREMISSAS FISCAIS APONTADAS PELA DRJ

A Recorrente discorre sobre seu direito de crédito sobre aquisição de sucata, elencando os argumentos e citando decisões judiciais favoráveis aos contribuintes.

Apresento parte do relatório do Acórdão CARF:

- *“No que pese toda argumentação da Recorrente, é importante registrar que esta Relatora não desconhece que tal questão, ainda que não em definitivo, já foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, sob relatoria do Ministro Gilmar Mendes, RE 607.109/PR, no qual votou por reconhecer a inconstitucionalidade dos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, Tema 304/STF. O voto dele foi seguido pelos Ministros Luís Roberto Barroso, Cármen Lúcia, Luiz Edson Fachin, Luiz Fux, Nunes Marques e Ricardo Lewandowski, ocasião que se firmou a seguinte tese:*
- *“São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis”.*
- *Naquele julgamento, o Pretório Excelso, considerando a interdependência funcional das normas previstas nos arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, para*

dar solução constitucionalmente adequada, decidiu pela declaração de invalidade do bloco normativo como um todo.

- *Entretanto, o julgado em comento ainda está pendente de julgamento de Embargos de Declarações opostos pela PGFN, a qual solicitou a modulação dos efeitos da decisão para que produza efeitos “ex nunc”, no mínimo, a partir do julgamento do citado recurso representativo de controvérsia”*

Contudo, registre-se informação acostada aos autos sobre ação judicial noticiada pela Recorrente de Mandado de Segurança, Proc. Nº **0005730-14.2016.4.01.3800**.

Denegada a segurança em primeira instância e com pendência de julgamento das apelações interpostas, a Empresa peticionou nos autos do referido mandado de segurança requerendo a aplicação imediata, pelo TRF-1ª Região, do leading case- RE Nº 607.109/PR Em seguida, o Desembargador Relator aplicou o precedente e decidiu a demanda monocraticamente, garantindo o creditamento, pela Empresa, das contribuições nas aquisições de desperdícios.

Não obstante a União Federal tenha apresentado agravo interno, a decisão do TRF-1 foi mantida e em 25.03.2022 houve o trânsito em julgado da ação, prevalecendo a decisão favorável à Empresa.

Diante do provimento pelo Poder Judiciário observo a ocorrência da concomitância entre o Processo Administrativo e o Judicial, implicando na aplicação da Súmula CARF nº 001:

“Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial”.

Assim, não conheço do Recurso Voluntário do tópico em apreço.

- PRESENÇA DE CRÉDITOS NÃO VINCULADOS À AQUISIÇÃO DE SUCATA. INDUSTRIALIZAÇÃO E FRETE DE SUCATA. DESCONSIDERAÇÃO DO CFOP DAS OPERAÇÕES

É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS, o frete o é, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela Impugnante será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente, comprovado pelos documentos acostados.

A Súmula CARF nº 188 é clara no sentido que é permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados

de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições

Súmula CARF nº 188

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

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Diante do exposto, revento as glosas de fretes de aquisição de sucatas, assistindo razão à Recorrente nesse ponto.

- *GLOSA DE CRÉDITOS 'SEM SUPOSTA AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO'. A LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS ADQUIRIDOS E DESCONTADOS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS*

A Recorrente pontua nesse item:

Não obstante, vários dos itens indevidamente atuados pelo fisco nº PTA nº 15504.720599/2016-73 - tais como os Serviços de Caldeiraria, Refratários, Manutenção de equipamentos, Corte e Dobra em Aço, foram devidamente impugnados pelo contribuinte naqueles autos, e os créditos foram acatados pela DRJ/CTA e pela DRF/BH, o que mostra o pleno alinhamento à jurisprudência.

Percorrendo as informações do Acórdão da DRJ verifica-se que ocorreram as seguintes reversões:

Conforme visto no presente voto, o lançamento tributário deve ser corrigido de acordo com o que foi consignado no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1.303 a 1.308) e na Planilha 07 (fls. 1.323 a 1.324), de modo a refletir o cancelamento das glosas relativas: aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos do processo produtivo; aos serviços de caldeiraria; aos serviços de corte; aos materiais refratários; aos combustíveis consumidos pelas máquinas utilizadas no processo produtivo; e às despesas de locação de equipamentos

Diante do exposto com razão a empresa.

➤ Glosa sobre diversos serviços que dizem respeito à ANÁLISE, TRATAMENTO E RECUPERAÇÃO DA ÁGUA utilizada no processo siderúrgico

Considerando o descrito no processo produtivo da Recorrente, aliado ao conceito de insumo do REsp nº 1.221.170 já delineado, entendo que os serviços citados sobre água atendem perfeitamente aos preceitos de Essencialidade/Relevância, fazendo jus ao creditamento, revertendo as glosas procedidas.

Diante do exposto com razão a empresa.

➤ Serviços de Gestão de Recursos de Tecnologia da Informação – GRTI.

Inicialmente destaque-se que em uma economia onde a competição normalmente seja acirrada, não é possível acreditar que incidem despesas desnecessárias na elaboração de seus produtos/serviços.

Contudo, como bem delineado pelo STJ não é todo dispêndio que pode ser considerado insumo para fins de tomada de crédito.

No caso em debate, verifica-se importante serviço de apoio, mas não relacionado à atividade produtiva da empresa.

Mantenho a glosa nesse tópico.

➤ Glosa dos créditos sobre SERVIÇOS DE RECUPERAÇÃO DE RESÍDUOS

Considerando o descrito no processo produtivo da Recorrente, aliado ao conceito de insumo do REsp nº 1.221.170 já delineado, entendo que os serviços de recuperação de resíduos atendem perfeitamente aos preceitos de Essencialidade/Relevância, além de exigências quanto ao controle do meio ambiente, fazendo jus ao creditamento, revertendo as glosas procedidas.

➤ MOVIMENTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA SERVIÇOS/MANUTENÇÃO DE EMPILHADEIRA.

A Recorrente alega em sua defesa que a movimentação da matéria prima envolvida é alicerce do processo produtivo de aço, citando julgados do CARF, seguindo a mesma linha nos Serviços de Empilhadeira.

Analisando o tipo de processo produtivo da empresa, no ramo de Siderurgia, percebe-se plenamente caracterizada a correlação com o conceito de dispêndios que se amoldam ao conceito de Essencialidade/Relevância já delineado anteriormente.

Não se tem possível em uma linha de produção que necessita de manipulação apropriada de matéria-prima envolvida em Siderurgia, atrelada aos serviços de manutenção de empilhadeiras.

Assim, revento a glosa efetuada pela Fiscalização

- Glosa de equipamentos de proteção individual pela Empresa, dentre botinas, coletes, capacetes, jaquetas, luvas, máscaras, óculos de proteção, protetores auriculares etc.

Os dispêndios com os itens citados de proteção são obrigatórios por parte da legislação e expressos no conceito de insumo exarado no REsp nº 1.221.170/STJ.

Diante do exposto com razão a empresa.

- Glosa de CHAPAS LAMINADAS DE AÇO, anéis, alavancas, cabos, rodas, réguas, rolos, roldanas, correias, parafusos, sensores

Percorrendo as informações da Impugnação e do Recurso Voluntário observo que é mencionado pela própria Recorrente que as chapas de aço são fabricadas pela empresa, não se tratando, portanto, de insumo e sim de produtos finais, não perfazendo direito ao crédito.

Quanto as chapas laminadas de aço a Recorrente não carrou aos autos detalhes e correlação com seu processo produtivo, e como bem pontuado pela DRJ, sem a quantificação necessária.

Nessa mesma toada, concordando com o Acórdão CARF já apresentado, entendo serem corretas as glosas referentes a “Outros Bens”, como anéis, alavancas, cabos, rodas, réguas, rolos, roldanas, parafusos e sensores, em consonância quanto ao REsp do STJ, onde nem todas as despesas do processo produtivo alinham-se com o conceito de Insumo.

Diante do quadro exposto, entendo que os produtos e peças descritos no tópico não merecem direito ao crédito almejado.

2. PEDIDO DE PERÍCIA.

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado, sem configurar cerceamento de defesa.

Tal procedimento inclusive é expresso em Súmula do CARF, Vinculante:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

De se ressaltar que não há dúvida envolvida no litígio a ser resolvida com diligência fiscal; ao contrário, é situação de ausência de prova material do crédito pleiteado.

Assim, é ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados.

Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

Diante do exposto, sem razão a Recorrente em rogar por Diligência/Perícia.

IV – DISPOSITIVO

Nesse sentido, voto por rejeitar as preliminares e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes a:

- (i) Frete sobre aquisições de Sucatas;
- (ii) Serviços de análise, tratamento e recuperação de água utilizada no processo siderúrgico;
- (iii) Serviços de Recuperação de Resíduos;
- (iv) Movimentação de Matéria-prima, Serviços de Empilhadeira;
- (v) Dispêndio com equipamentos de proteção individual citados

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini