



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.727359/2018-61
ACÓRDÃO	3401-013.685 – 3 ^a SEÇÃO/4 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FERROVIA CENTRO-ATLANTICA S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO APÓS A DECISÃO DO STJ.

Insumo, para fins de apropriação de crédito de PIS e Cofins, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Ainda assim, para serem considerados insumos geradores de créditos destas contribuições, no sistema da não cumulatividade, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços destinados à venda, devem observar os critérios de essencialidade ou relevância em cotejo com a atividade desenvolvida pela empresa.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL. RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico e jurídico de insumo, para fins de aproveitamento de crédito de PIS e Cofins não-cumulativos, é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do seu regimento interno, tem aplicação obrigatória. Somente os dispêndios essenciais e relevantes às atividades econômicas da empresa podem gerar crédito.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM.

Os pagamentos de tráfego mútuo e direito de passagem não ensejam a tomada de créditos da contribuição não cumulativa porque não são

contrapartida à aquisição de bens, nem à prestação de serviços empregados como insumo na prestação de serviços.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM. CONCESSÕES E ARRENDAMENTO. RECEITAS TRANSFERIDAS A TERCEIROS. INCLUSÃO.

Incluem-se na base de cálculo da contribuição social não cumulativa as receitas auferidas e transferidas a terceiros a título de remuneração por “tráfego mútuo”, “direito de passagem”, concessões e arrendamento.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA É DO SUJEITO PASSIVO. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E IMÓVEIS.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES, PEÇAS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO.

As partes, peças e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço podem ser considerados como insumos geradores de créditos das contribuições não cumulativas.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso de Ofício para no mérito negar-lhe provimento. Acordam, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e no mérito em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter tão somente as seguintes glosas:

- Despesas com EPI (já revertidas pelo Acórdão da DRJ);
- Despesas com telecomunicações no que diz respeito a comunicação com o rádio, desde que possível de ser segregado;
- Serviços de meio ambiente, previsão do tempo;
- Serviços de segurança e vigilância;- Serviços de transporte de valores;
- Serviços de armazenagem;
- Serviços de consolidação e de desconsolidação de cargas;
- Serviços de imunização e controle de pragas;
- Despesas com bens “ativáveis” (já revertidas pelo Acórdão da DRJ).

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Correia de Lima Macedo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Leonardo Correia de Lima Macedo (Presidente), Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Bernardo Costa Prates Santos (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, e Ana Paula Giglio. Ausente o Conselheiro Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído pelo Conselheiro Bernardo Costa Prates Santos.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 15-049.287, exarado pela 7^a Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil/Salvador, em sessão de 20/02/2020, que julgou **procedente em parte** a Impugnação apresentada pela contribuinte acima identificada, relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **Cofins** e à Contribuição para o Programa de Integração Social - **PIS, não cumulativos**, relativo ao **ano de 2014**, nos montantes respectivos de **R\$ 164.735.409,83** e **R\$ 35.764.924,44**, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora.

No Auto de Infração (fl. 02/789), no qual foram **glosados créditos e despesas** em razão de desconformidade entre as informações prestadas no SPED-EFD-Contribuições, o SPED-ECF e o SPED-EDC -as seguintes despesas descontadas indevidamente na apuração das contribuições:

1. Aquisição de **bens utilizados como insumos** (despesas com telecomunicações - telefones, rádio, internet, satélite; equipamentos de EPI);

2. Aquisição de **serviços utilizados como insumos** (gastos com rastreamento de veículos e cargas; seguros; serviços de meio ambiente, previsão do tempo; serviços de segurança e vigilância; serviços de transporte de valores; serviços aduaneiros; serviços de consultoria e treinamento; serviços de auditoria contábil; serviços de armazenagem; serviço de agenciamento e desconsolidação de cargas; serviço de desenvolvimento de sistemas; serviços de manutenção de software; serviço de imunização e controle de pragas);

3. **Energia elétrica, térmica e a vapor;**

4. **Aluguéis de imóveis;**

5. **Aluguéis de máquinas e equipamentos** (despesas com aluguel de veículos para viagens ou deslocamento de funcionários; aluguel de contêineres e sanitários químicos);

6. **Máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado** - crédito sobre encargos de **depreciação** (referentes à depreciação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços, por não apresentação de documentos comprobatórios);

7. **Máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado** - crédito com base no **valor de aquisição** (aquisição de diversas partes e peças como turbinas, motores, motores a diesel, bicos injetores e outros, para reformar equipamento rodante e que, por aumentarem a vida útil do bem, deveriam ser integrados ao custo do bem constante do ativo permanente. Operações registradas na conta contábil 35.30.36.006 – “serviços de manutenção em equipamentos rodoviários”);

8. **Outras operações com direito a crédito (gastos operacionais com arrendamento de material rodante, direito de passagem, tráfego mútuo e gastos com concessão e serviços de transporte).**

Inconformada, a contribuinte **apresentou Impugnação** (fls 7.655/7.686), na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra os seguintes pontos:

- **Nulidade da autuação** por preterição ausência de competência da RFB para analisar o conceito de insumo em razão da decisão do STF;

- Necessidade de análise dos bens e serviços utilizados como insumo com base no **novo conceito de insumos**;

- **Illegitimidade das glosas** relacionadas a bens utilizados como insumos na prestação de serviços;

- **EPIs e equipamentos de Segurança**: destaca a essencialidade de Equipamentos de Proteção Individual (EPIs), usados pelos empregados no transporte ferroviário.

- **Controle de Pragas**: argumenta que serviços de controle de pragas, essenciais para evitar contaminação das cargas, seriam indispensáveis à qualidade e segurança do transporte, caracterizando-se como insumos.

- Serviços Regulados: Explica que a contratação de serviços de segregação, coleta e tratamento de resíduos e efluentes é obrigatória por imposições regulatórias, sendo, portanto, imprescindível para sua atividade.

- Monitoramento Meteorológico: Aponta a necessidade de serviços de previsão do tempo para assegurar a segurança das operações, evitando riscos relacionados a condições climáticas adversas.

- Serviços de Comunicação: Utilizada entre operadores e maquinistas para coordenar o tráfego ferroviário.

- Transbordo e Armazenagem: Relacionados diretamente à execução do serviço principal da empresa.

- Serviços de Vigilância e Segurança: Essenciais para garantir a proteção de cargas e passageiros.

- Adequação da utilização de créditos provenientes de tráfego mútuo, direito de passagem e concessão de arrendamento – A impugnante defende que despesas com "tráfego mútuo", "direito de passagem" e arrendamento de bens operacionais são essenciais à sua atividade ferroviária, configurando insumos ou aluguéis passíveis de crédito de PIS e COFINS. Argumenta que essas despesas vão além da mera cessão de uso, sendo indispensáveis à prestação do serviço;

- Direito de crédito sobre despesas de locação de máquinas, equipamentos e imóveis – o procedimento fiscal deveria respeitar os princípios da legalidade e da ampla investigação tributária e as despesas em questão possuiriam relação direta com a atividade econômica da empresa, enquadrando-se no conceito de insumos utilizados para a geração de receita tributável.

- Legitimidade dos créditos relativos a bens do ativo imobilizado - os créditos glosados decorreriam de despesas relacionadas à superestrutura da linha férrea, composta por trilhos, perfis, dormentes, materiais de fixação e outros elementos que garantem a operação segura e eficiente dos equipamentos rodantes (locomotivas e vagões). Outros créditos estão ligados à aquisição de bens e equipamentos destinados à manutenção, ampliação e conservação da superestrutura, incluindo: guindastes ferroviários, motores a diesel manufaturados, sistemas de alerta e monitoramento de locomotivas, máquinas para esmerilhar soldas. Tais itens seriam fundamentais para a continuidade das atividades da empresa e, portanto, devem ser considerados insumos.

- Bens ativáveis - A metodologia e os fundamentos utilizados pela fiscalização seriam inadequados, seja pela aplicação indevida do conceito de insumo do RIR, seja pela ausência de dados técnicos que sustentem as conclusões apresentadas. Caso reconhecida a natureza de ativo dos itens adquiridos, a autoridade fiscal deveria garantir os créditos correspondentes, em respeito à sistemática de não cumulatividade prevista em lei.

Requeru a realização de diligência, a nulidade do Auto de Infração e a procedência da Impugnação.

Após a realização da diligência solicitada pela parte, em 20/02/2020, a 7^a turma da DRJ/Salvador proferiu o Acórdão nº 15-049.287 (fls 7.688/7.721) no qual, por **unanimidade** de votos **deferiu parcialmente a Impugnação** apresentada pelo interessado e **reconhecendo crédito adicional**. Na ocasião **foram revertidas parcialmente as seguintes glosas**:

- Equipamentos de proteção individual (EPIs);
- **Créditos de aquisição de bens do Ativo Imobilizado;**
- **Encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado;**
- **Infraestrutura necessária à prestação do serviço de transporte ferroviário.** (partes e peças).

Em função do valor da reversão das glosas foi efetuado o necessário **Recurso de Ofício**.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 7.736/7.765, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação.

VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

Admissibilidade do Recurso

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Da mesma forma, **toma-se conhecimento do Recurso de Ofício** por se tratar de exoneração em valor superior ao limite fixado pelo Ministro da Fazenda.

Do Processo

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a ora Recorrente para exigência de quantias de **R\$ 130.400.109,90 e R\$ 28.310.551,49** a título de **COFINS** e do **PIS**, respectivamente. Tais valores foram apurados em razão da glosa de créditos apropriados no período compreendido

entre janeiro a dezembro do exercício de **2012** - tidos como ilegítimos ou não comprovados pela RFB -, pertinentes a **bens e serviços utilizados como insumos e a bens do ativo imobilizado**.

A empresa Ferrovia Centro Atlântica tem como atividade fim a prestação de serviços de transporte ferroviário, de carga, descarga, armazenagem e transbordo nas estações, pátios e terrenos existentes na faixa de domínio das linhas ferroviárias.

Após a realização da diligência solicitada pela parte, a 7^a turma da DRJ/Salvador proferiu o acórdão no qual, por **unanimidade** de votos **deferiu parcialmente a Impugnação** apresentada pelo interessado e **reduzindo o valor do lançamento das contribuições para R\$39.008.057,62 (Cofins) e R\$ 8.468.854,62 (PIS)**.

Da Preliminar de Nulidade

Inicialmente, a recorrente alega que o Auto de Infração seria **nulo em razão da ausência de competência da RFB para efetuar a análise da pertinência ou não do insumo no processo produtivo da empresa**, em razão da decisão do STF que definiu um novo entendimento para o conceito de insumo nas contribuições do PIS e da Cofins.

De acordo com seu entendimento, o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, devendo ser realizado conforme a lei. No caso, a Receita Federal teria baseado as glosas dos créditos em conceito de insumos previsto em Instruções Normativas, o que foi considerado ilegal pelo STJ em recurso repetitivo (REsp 1.221.170/PR), por restringir indevidamente o alcance do termo. A Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, § 4º, impediria a RFB de efetuar lançamentos em desacordo com entendimentos vinculantes da PGFN e do STJ. Assim, o lançamento seria nulo por desrespeitar o conceito legal de insumos e a vedação expressa, devendo ser reformado para manter os créditos da contribuinte.

Em suas palavras: *“A norma não comporta dúvidas: foi retirada do âmbito de competência da RFB a efetivação de lançamento tributário em desconformidade com a tese debatida e decidida sob a ótica dos recursos repetitivos, o que, no caso concreto, corresponde à constituição de crédito tributário pautada no conceito de insumos contido em instruções normativas.”*

A Receita Federal do Brasil (RFB) possui competência administrativa para interpretar e aplicar a legislação tributária no âmbito de tributos federais, incluindo PIS e Cofins. No entanto, a análise de relevância e essencialidade de insumos, especialmente no regime de apuração de créditos das contribuições no regime não cumulativo, gera controvérsias entre contribuintes e o Fisco.

Para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins, a legislação não define precisamente o conceito de insumo, mas determina que são passíveis de crédito os gastos relacionados à produção ou prestação de serviços. A Receita Federal, tradicionalmente, adotou

uma interpretação restritiva, baseada nos critérios do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), que vincula insumos à produção direta de bens ou serviços.

O entendimento acerca do que é relevante e essencial mudou após o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em 2018. O STJ definiu que o conceito de insumo para PIS e Cofins deve observar os critérios de essencialidade e relevância, ou seja:

- Essencialidade: refere-se à indispensabilidade do insumo para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa.

- Relevância: envolve a necessidade ou importância de um bem ou serviço, mesmo que não essencial, para a obtenção de um resultado econômico ou operacional.

Essa interpretação amplia a possibilidade de apropriação de créditos, abrangendo despesas que, ainda que não estejam diretamente ligadas à produção, sejam essenciais ao negócio. A Receita Federal deve observar a interpretação do STJ ao analisar o conceito de insumo.

Em suma, embora a Receita Federal tenha competência para fiscalizar e analisar a aplicação dos critérios de essencialidade e relevância, sua interpretação deve alinhar-se às diretrizes fixadas pelo Judiciário, sobretudo no contexto da decisão do STJ sobre o tema. Observa-se que tal determinação ocorreu adequadamente tanto no Auto de Infração quanto na diligência realizada e na decisão de primeira instância administrativa.

Nada há no presente processo que pudesse levar a declaração de nulidade e deve ser ressalta da competência da RFB para análise da adequação (ou não) dos créditos utilizados e das despesas lançadas como insumo por parte das empresas.

Não há, portanto, como se acatar o pleito da parte em relação à nulidade do Auto de Infração, em razão de ausência de competência da RFB para análise da essencialidade e relevância das despesas.

Do Novo Conceito de Insumo

Conforme mencionado, verifica-se que **grande parte da presente lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e Cofins apurados no regime não cumulativo** e a consequente **análise sobre o conceito jurídico de insumo dentro de nova sistemática** para os itens glosados pela fiscalização. Tais itens serão analisados individualmente no presente voto, em tópicos a seguir.

Cabe inicialmente tecer algumas considerações sobre a forma de interpretação do conceito de insumo a ser adotada neste voto, tendo em vista que tal conceito foi bastante ressaltado pelo Recurso Voluntário.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da Cofins foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a Cofins. A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não cumulatividade do PIS/Cofins.

Por meio da Instrução Normativa nº 247, de 2002 (com redação dada pelas Instruções Normativas nºs 358/2003- art. 66 e nº 404/2004- art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento de PIS/Cofins. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos foi excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). As Instruções Normativas RFB nºs 247, de 2002 e 404, de 2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo fosse diretamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI trouxe critério demasiadamente restritivo, contrariando a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS/Cofins. Entendeu-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos. O Superior Tribunal de Justiça acabou por definir tal critério ao julgar, pela sistemática dos recursos repetitivos, o recurso especial nº 1.221.170-PR, no sentido de reconhecer a aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS/Cofins não cumulativos. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe 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. 30., 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 nºs. 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.**"

(Destacou-se)

O acórdão do REsp, ao ser proferido pela sistemática dos recursos repetitivos (tendo já ocorrido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional), determina que os Conselheiros **já estão obrigados a reproduzir referida decisão**, em razão de disposição contida no Regimento Interno do Conselho.

Para melhor subsidiar e elucidar o adequado direcionamento das instruções contidas no acórdão do STJ traz-se a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, a qual melhor esclarece a forma de interpretação do conteúdo da decisão do Tribunal:

"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 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.”

(Destacou-se)

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 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. Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota da 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.”

Nesta linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo**

produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido). Assim, **para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS/Cofins, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva comprovação destas características.**

Das Glosas com Bens e Serviços

A Recorrente discute a interpretação do conceito de "insumo" no contexto da sistemática não cumulativa do PIS/Cofins, com enfoque nos critérios de essencialidade e relevância. O tema aborda a possibilidade de creditamento de bens e serviços que, direta ou indiretamente, contribuem para a atividade principal do contribuinte.

São estes os pontos-chave da argumentação da parte:

1. Critérios de Essencialidade e Relevância - A legislação e o entendimento consolidado do STJ (REsp 1.221.170/PR) teriam reconhecido como insumos aqueles bens ou serviços indispensáveis à atividade principal do contribuinte, independentemente de estarem diretamente vinculados à produção ou prestação de serviços.

2. Natureza das Despesas Glosadas - A empresa defende que despesas relacionadas a telecomunicações, rastreamento, seguros, consultoria, controle de pragas, entre outros, possuem ligação direta ou indireta com a prestação de serviços de transporte ferroviário. Esses itens são indispensáveis para atender normas regulatórias, padrões de segurança e qualidade.

3. Fundamentação Legal e Precedentes Administrativos - A recorrente fundamenta a essencialidade de diversos serviços e insumos em normas legais específicas, como a Portaria SVS/MS nº 326/97, e menciona precedentes do CARF que reconhecem o direito ao crédito sobre despesas similares, como controle de pragas e serviços de rastreamento.

4. Relação com sua Atividade Econômica - Argumenta-se que o não reconhecimento de tais créditos prejudica a não cumulatividade, princípio que visa evitar a tributação em cascata. Sem esses serviços, a prestação do serviço de transporte seria inviabilizada ou comprometida.

5. Jurisprudência e Analogias - A defesa cita decisões administrativas e judiciais que acolheram o conceito amplo de insumo para atividades como transporte de mercadorias, agroindústria e outros setores.

6. Imposição Regulatória e Operacional - Serviços como monitoramento meteorológico, gestão ferroviária, segurança, e tratamento de resíduos são apontados como exigências legais ou operacionais essenciais para a continuidade das atividades.

A Recorrente busca demonstrar que a interpretação adotada pelo Relatório Fiscal e pelo Acórdão desconsiderou o contexto prático e normativo que torna essas despesas indispensáveis. O texto enfatiza a aplicação de critérios consolidados pela jurisprudência e o impacto direto dessas despesas na geração de receita tributável.

Embora a parte tenha se manifestado de forma genérica sobre os bens e serviços glosados, cabe uma análise mais aprofundada sobre a natureza de cada uma dos bens e serviços glosados, o que se faz abaixo. **Utiliza-se o novo conceito de insumo** de acordo com o entendimento do STJ (essencialidade e relevância), **combinado com a análise das características da atividade desempenhada pela empresa**. Lembrando que a empresa é uma **concessionária de ferrovias** que opera parte da malha privatizada da Rede Ferroviária Federal S.A.(RFFSA).A FCA é a ferrovia mais extensa do país e atravessa os estados de: Bahia, Espírito Santo, Goiás, Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, Sergipe. **Suas atividades envolvem o transporte de produtos agrícolas, minerais, combustíveis, bens industriais e de consumo, além de integrar diferentes modais de transporte para otimizar a logística. A empresa também realiza a manutenção de sua malha ferroviária, incluindo vagões, locomotivas e trilhos.**

Despesas cuja **glosa já foi revertida** pela DRJ:

- **despesas com EPI** – insumo relevante e essencial;

Despesas cuja **glosa foi mantida** pela DRJ:

- despesas com telecomunicações (telefones, rádio, internet, satélite) – despesas operacionais, com exceção das **despesas com rádio que são consideradas insumo relevante e essencial**;

- gastos com rastreamento de veículos e cargas – despesas operacionais;

- seguros – despesas operacionais;

- **serviços de meio ambiente, previsão do tempo** – insumo relevante e essencial;

- **serviços de segurança e vigilância** – insumo relevante e essencial;

- **serviços de transporte de valores** – insumo relevante e essencial;

- serviços aduaneiros (consultoria) – despesas operacionais;

- serviços de consultoria e treinamento – despesas operacionais;

- serviços de auditoria contábil - – despesas operacionais;

- **serviços de armazenagem** - insumo relevante e essencial;

- serviço de agenciamento - despesa operacional;

- **serviço de desconsolidação de cargas** - insumo relevante e essencial;
- serviço de desenvolvimento de sistemas – despesa operacional;
- serviços de manutenção de software – despesa operacional;
- **serviço de imunização e controle de pragas** – insumo relevante e essencial.

Dos Créditos Provenientes de Tráfego Mútuo, Direito de Passagem, Concessões e Arrendamentos

A decisão questionada manteve a exclusão dos créditos de PIS /Cofins referentes a **despesas com tráfego mútuo e direito de passagem**, alegando que essas não configurariam serviços e, portanto, não gerariam direito a crédito. Contudo, a peça de defesa argumenta que essa interpretação seria baseada em premissas incorretas, ignorando a natureza operacional e a prestação de serviços subjacentes a essas operações. Conforme a regulamentação da ANTT e contratos específicos, o **tráfego mútuo não seria uma mera cessão de uso de infraestrutura, mas envolveria uma série de obrigações** de fazer que viabilizariam o transporte ferroviário, caracterizando-se como um serviço essencial à atividade econômica.

Além disso, a composição tarifária do tráfego mútuo e do direito de passagem **incluiria custos operacionais e outras despesas relacionadas à prestação do serviço, que iriam além do simples arrendamento**. Isto demonstraria que as operações não estariam limitadas a uma cessão de direitos, mas compreenderiam serviços indispensáveis para o transporte ferroviário. A jurisprudência do CARF e do STJ também reconheceria que tais despesas possuem natureza de insumos essenciais, enquadrando-se nos critérios de essencialidade e relevância definidos para a apropriação de créditos fiscais.

Por fim, mesmo que se considere o direito de passagem como cessão de uso, ele poderia ser equiparado a despesas com aluguel ou direitos patrimoniais previstos no Código Civil, sendo **essenciais para a continuidade dos serviços de transporte ferroviário**. Dessa forma, essas operações atenderiam aos requisitos legais para a apropriação de créditos de PIS/ Cofins, sendo incompatível a exclusão desses valores sob a justificativa apresentada na decisão de primeira instância.

Inicialmente, cabe **compreender mais claramente o conceito destas atividades**, a fim de aferir se poderiam ou não gerar créditos para a empresa. Estes conceitos são importantes para o setor ferroviário, pois envolvem as condições de operação e utilização de sua infraestrutura. Esses instrumentos operacionais e contratuais são utilizados no desempenho da atividade das empresas para garantir a integração do setor ferroviário, permitindo que diferentes operadoras colaborem e maximizem o uso da infraestrutura disponível.

Tráfego Mútuo - acordo operacional entre empresas ferroviárias que permite que trens de uma operadora utilizem a infraestrutura ferroviária de outra para transportar mercadorias ou passageiros. Por exemplo, uma empresa pode não possuir uma linha em determinado trecho, mas, mediante pagamento, pode usar a linha de outra operadora. Esse tipo de acordo é essencial para interligar redes ferroviárias e viabilizar o transporte em regiões onde a empresa não tem cobertura direta (*de acordo com a Resolução nº 433, de 2004 da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, tráfego mútuo é a operação em que uma concessionária, necessitando ultrapassar os limites geográficos de sua malha para complementar uma prestação de serviço público de transporte ferroviário, compartilha recursos operacionais, tais como material rodante, via permanente, pessoal, serviços e equipamentos, com a concessionária em cuja malha se dará o prosseguimento ou encerramento da prestação de serviço, mediante remuneração ou compensação financeira*).

Direito de Passagem - permissão concedida por uma empresa ferroviária, proprietária ou concessionária de uma linha, para que outra operadora utilize sua infraestrutura para movimentar seus trens, normalmente mediante o pagamento de tarifas. Esse direito envolve não apenas o uso físico da linha, mas também a coordenação operacional, como o agendamento e o gerenciamento do tráfego. É regulado para assegurar que todas as empresas possam operar de forma eficiente em uma malha integrada (*de acordo com a Resolução nº 433, de 2004 da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, direito de passagem é a operação em que uma concessionária, mediante remuneração ou compensação financeira, permite a outra trafegar na sua malha para dar prosseguimento, complementar ou encerrar uma prestação de serviço público de transporte ferroviário, utilizando a sua via permanente e o seu respectivo sistema de licenciamento de trens*).

Concessões - contratos administrativos por meio dos quais o poder público transfere a uma empresa (concessionária) a responsabilidade de operar, manter e, em alguns casos, expandir a infraestrutura ferroviária. Em troca, a concessionária pode explorar economicamente o serviço, seja cobrando tarifas ou recebendo outras formas de remuneração. As concessões são típicas em setores estratégicos, como o ferroviário, devido à relevância para o transporte e a economia do país.

Arrendamentos - contrato pelo qual a empresa arrenda bens móveis ou imóveis para uso em suas operações. Isso pode incluir desde locomotivas, vagões e equipamentos até instalações ferroviárias. O arrendamento permite às empresas acessar os recursos necessários sem a necessidade de adquiri-los, sendo uma prática comum para aperfeiçoar custos e flexibilizar a capacidade operacional.

O tráfego mútuo e o direito de passagem não atendem aos critérios de essencialidade e relevância já reiteradamente mencionados, sendo compostos por custos operacionais e remuneração de capital que não integram o processo produtivo. Além disso, não se enquadram no conceito de locação previsto no artigo 3º, IV, das leis de regência, que abrange exclusivamente aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados diretamente nas atividades empresariais. Ademais, a legislação tributária exige interpretação literal quanto a exclusões de crédito tributário, inviabilizando a ampliação do conceito de insumo para abarcar tais despesas.

O direito de passagem **nada mais é do que a cessão onerosa de meios físicos, em que uma concessionária, mediante remuneração**, ainda que sob a forma de compensação financeira, se obriga a permitir que outra concessionária trafegue na sua malha ferroviária, seja para dar prosseguimento complementar a uma prestação de transporte ferroviário, seja para encerrar essa própria prestação, utilizando o seu sistema de licenciamento de trens. De fato, não se trata de uma prestação de serviços, em seu conceito clássico, uma vez que a Recorrente, nesse caso específico, atuando como cessionária, ou seja, remunerando outra concessionária pelo denominado direito de passagem. Desta forma, ainda que a empresa não se utilize deste direito de passagem, sua atividade pode ser exercida, ainda que, eventualmente, de forma um pouco mais limitada, não se enquadrando, portanto, ao conceito legal para gerar um direito de crédito para a empresa.

Por fim, no caso do **arrendamento**, a legislação permite a apropriação de créditos apenas para contraprestações de arrendamento mercantil ou para encargos de depreciação e amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado. No presente caso, **trata-se de contrato de concessão, no qual a Administração Pública outorga à concessionária a prestação de serviço público mediante pagamento de tarifas.**

Ademais, não há previsão legal para apropriação de créditos de PIS/Cofins sobre os valores pagos a título de outorga de concessão. Assim, tanto os gastos com tráfego mútuo e direito de passagem quanto com arrendamento não se enquadram nas hipóteses previstas pela legislação para geração de créditos, sendo correta a glosa efetuada pelo Fisco e mantida pela DRJ.

A Recorrente intenta, portanto, excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores referentes às receitas com tráfego mútuo, com o direito de passagem e com as concessões (sub concessões) e arrendamento (subarrendamento), sob o pretexto de se caracterizariam como ingressos financeiros e não como receitas.

Esse tema já foi enfrentado previamente por este Conselho, conforme demonstram as ementas abaixo reproduzidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/1995 a 31/12/1996

PIS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE CARGAS. TRÁFEGO MÚTUO.

O valor integral recebido pela prestadora do serviço constitui receita sua, tributável pela contribuição, seja na forma da Lei Complementar nº 70/91, seja na da Lei nº 9.718/98, dele não se podendo abater aqueles repassados a outras empresas pela cessão de suas linhas férreas, eis que constituem estes meros custos do prestador de serviço.

Processo nº 10830.006160/2005-66. Acórdão nº 9303-001.714, de 07/11/2011.

Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2004

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. TRÁFEGO MÚTUO.

É incabível a exclusão da base de cálculo da Cofins dos valores pagos a terceiros em razão da operação denominada "tráfego mútuo", que consiste na permissão do transporte ferroviário que ultrapasse os limites da malha própria.

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. SUBCONCESSÕES

As subconcessões para exploração e desenvolvimento de trechos da malha ferroviária na prestação de serviço de transporte ferroviário de cargas caracterizam transferências de direito e sobre a receita proveniente dessas transferências não incidem a contribuição para o PIS e a Cofins, no período em que a cobrança dessas contribuições estava regida pela Lei nº 9.718, de 1998.

Processo nº 10830.003186/2007-14. Acórdão nº 3402-001.797, de 26/06/2010.

Relator: Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO. TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM. RECEITAS TRANSFERIDAS A TERCEIROS. INCLUSÃO.

Incluem-se na base de cálculo da contribuição social não cumulativa as receitas auferidas e transferidas a terceiros a título de remuneração por "tráfego mútuo" ou "direito de passagem".

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM.

Os pagamentos de tráfego mútuo e direito de passagem não ensejam a tomada de créditos da contribuição não cumulativa porque não são contrapartida à aquisição de bens, nem à prestação de serviços empregados como insumo na prestação de serviços.

Processo nº 15504.725245/2012-91. Acórdão nº 3403-003.005, de 29/05/2014.

Relator: Conselheiro Alexandre Kern.

Desta forma, ficam mantidas as glosas relativas a créditos provenientes de tráfego mútuo, direito de passagem, concessões e arrendamentos.

Dos Créditos sobre as Despesas de Aluguel de Máquinas, Equipamentos e Edifícios

O acórdão em análise manteve a glosa de créditos referentes a despesas com aluguel de veículos para deslocamento de funcionários e sanitários químicos, sob a justificativa de que tais despesas não estão previstas na legislação aplicável (Lei nº 10.865/2004, art. 15, IV). Além disso, afirmou que a empresa recorrente não teria apresentado documentos comprobatórios da utilização dessas despesas nas atividades empresariais, o que embasaria a restrição do direito ao crédito tributário.

Entretanto, a Recorrente argumenta que tais despesas não constam no Anexo III do Relatório Fiscal, o que indicaria **ausência de investigação adequada pela Fiscalização, invalidando o lançamento**. Além disso, sustenta que as despesas listadas no referido anexo, principalmente relacionadas à **locação de equipamentos**, são diretamente vinculadas à manutenção e expansão da infraestrutura ferroviária. Essas despesas seriam essenciais para a prestação segura e eficiente dos serviços ferroviários, como exigido pelo contrato de concessão e pela regulação da ANTT, sendo, portanto, passíveis de creditamento nos termos da legislação aplicável.

A parte questiona as glosas realizadas pela fiscalização referentes ao "aluguel de veículos para viagens ou deslocamentos de funcionários" e "sanitários químicos", argumentando que essas despesas não constariam do Relatório Fiscal. Defende que **não teria ficado comprovado que teria se creditado das contribuições relacionadas a essas despesas**, defendendo que a nulidade do lançamento deveria ser reconhecida para estes valores.

No entanto, a alegação não procede, pois além de despesas com locação de veículos, de qualquer natureza, não serem elegíveis para gerar créditos de PIS/Cofins, conforme a legislação vigente, a **fiscalização detalhou no Anexo VI do TVF todas as notas fiscais objeto de glosa, incluindo informações como CNPJ, descrição dos serviços e valores**. Não há indícios de prejuízo ao contraditório ou à defesa da recorrente, uma vez que as notas fiscais relacionadas às despesas citadas estão devidamente identificadas. A legislação que regula o tema, como o artigo 3º das Leis nº 10.647, de 2002 e 10.833, de 2003, **limita o direito a créditos de aluguéis a despesas vinculadas diretamente às atividades da empresa**. Apesar da argumentação da impugnante de que as despesas se referiam à manutenção de infraestrutura ferroviária, não foram apresentadas provas suficientes para demonstrar essa vinculação.

Embora a interessada tenha alegado que a maior parte das despesas referia-se à locação de equipamentos utilizados nas atividades da empresa, **não especificou quais seriam essas despesas nem apresentou documentação detalhada, como notas fiscais ou contratos que sustentassem a alegação**. Além disso, as provas apresentadas foram limitadas e desconexas, **sem estabelecer claramente a relação entre os documentos apresentados e os fatos alegados**. Conforme o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, **as provas devem ser apresentadas na oportunidade de impugnação, salvo motivo justificado, o que não ocorreu no caso**. A fiscalização ainda concedeu a oportunidade de regularizar a discriminação dos itens, mas as informações necessárias não foram fornecidas. A jurisprudência administrativa é clara ao atribuir ao contribuinte o ônus de comprovar suas alegações. A ausência de comprovação inviabiliza o reconhecimento das despesas como geradoras de crédito.

Assim, **diante da falta de demonstrações que vinculem as despesas à atividade ferroviária, o lançamento fiscal está correto e não pode ser afastado**.

Dos Bens Ativáveis

No Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Fiscal argumenta que **as partes e peças adquiridas para reposição nos equipamentos ferroviários, como turbinas e motores, deveriam ser consideradas insumos, desde que não estejam inseridas nas hipóteses em que devam ser incluídas no Ativo Imobilizado**, conforme a Instrução Normativa RFB nº 247, de 2002. A fiscalização defendeu que essas peças, **por aumentarem a vida útil dos bens, deveriam ser integradas ao custo do Ativo Permanente**, o que implicou em glosas nos créditos inicialmente solicitados pela impugnante.

A Autoridade Fiscal, ao responder à baixa do processo, determinou a **exclusão da base de cálculo dos créditos glosados a este título, considerando que esses créditos se referem ao ativo permanente e à infraestrutura necessária para a prestação do serviço ferroviário**. A decisão se baseia no entendimento de que a empresa utilizou esses bens e serviços em sua atividade produtiva, entendendo que a finalidade principal destes bens seria a manutenção das operações ferroviárias do ora sujeito passivo. Desta forma, as reversões das glosas realizadas foram confirmadas no julgamento *a quo*, conforme consta na planilha de valores excluídos.

Contudo, a argumentação da Autoridade Fiscal foi refutada pela parte, que se embasou no entendimento recente do Recurso Especial nº 1.221.170-PR e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018. Esse parecer alterou a interpretação sobre o conceito de insumos, **permitindo que as despesas com manutenção e substituição de partes de ativos imobilizados, mesmo que resultem em aumento da vida útil, sejam tratadas como insumos para efeitos de apuração de créditos de PIS/Cofins**. Este Parecer Normativo esclarece que os dispêndios com manutenção periódica e substituição de partes de ativos imobilizados podem ser deduzidos como custo operacional, desde que não resultem em aumento de vida útil superior a um ano. Caso contrário, devem ser capitalizados e incorporados ao ativo imobilizado. A legislação fiscal e o entendimento da Receita Federal consideram, ainda, que os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos imobilizados diretamente responsáveis pela produção ou prestação de serviços podem ser considerados insumos.

O julgamento de primeira instância reconheceu que os bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos imobilizados da impugnante, essenciais para a prestação de serviços ferroviários, são, de fato, insumos. Em consequência, foi determinado o estorno do valor total de R\$ 53.258.916,18, referente às glosas feitas pela fiscalização, conforme registrado no Anexo V dos Autos de Infração.

Diante disso, **verifica-se que assiste razão à interessada ao solicitar a exclusão das glosas realizadas pela fiscalização, motivo pelo qual deve ser mantida a decisão de primeira instância que as reverteu.**

Conclusão

Diante do exposto, voto no seguinte sentido:

- i) negar provimento ao **Recurso de Ofício**;
- ii) indeferir a preliminar de nulidade do **Recurso de Voluntário** (ausência de competência da RFB para analisar a relevância e essencialidade das despesas);
- ii) dar **parcial provimento ao Recurso Voluntário**;
- iii) **reverter as seguintes glosas**:
 - despesas com EPI (já revertidas pelo Acórdão da DRJ);
 - despesas com telecomunicações relativas somente ao rádio;
 - serviços de meio ambiente, previsão do tempo;
 - serviços de segurança e vigilância;
 - serviços de transporte de valores;
 - serviços de armazenagem;
 - serviço de consolidação e desconsolidação de cargas;
 - serviço de imunização e controle de pragas;
 - despesas com bens “ativáveis” (já revertidas pelo Acórdão da DRJ);
- iv) **mantendo as demais glosas**.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio