



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.901691/2013-00
ACÓRDÃO	3202-004.044 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GERDAU ACOS LONGOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/07/2008

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

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.

DESCARTE DE RESÍDUOS SÓLIDOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de resíduos sólidos necessários à recuperação do meio ambiente dado que esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda.

CRÉDITOS. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMO.

Dispêndios destinados à viabilização da mão de obra, como transporte de funcionários, não se caracterizam como insumos, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

DCOMP. DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É ônus do contribuinte comprovar documentalmente o direito creditório informado em declaração de compensação. A prova documental deve ser apresentada pelo sujeito passivo conforme solicitação da fiscalização e, sendo o caso, é admitida sua complementação quando da manifestação de inconformidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de conexão e diligência fiscal para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas: (i) com despesas com aquisição de EPI, (ii) despesas com frete tributado na aquisição de insumos não tributados e (iii) despesas com remoção de resíduos industriais.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de despacho decisório que não homologou pedido de reconhecimento de pagamento indevido ou a maior de PIS/Pasep, referente ao período de apuração de julho de 2008, cujo valor em análise corresponde a R\$ 215.043,05, referente ao DARF recolhido em 20/08/2008 no valor original de R\$ 6.401.179,25.

No Termo de Verificação (fls. 543/594), que embasa o Despacho Decisório, a autoridade fiscal expõe que:

A Declaração de Compensação se deu em face de o suposto pagamento indevido ou a maior do PIS/Pasep, no valor de R\$ 215.043,05, ter se originado das retificações promovidas pela Gerdau no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) (docs. 2 e 2.1), relativo ao período de apuração de julho de 2008, mais especificamente nas linhas vinculadas ao crédito da contribuição, como pode ser observado no demonstrativo abaixo:

Nº Per/Dcomp	Detentora Originária do Crédito	Empresa Detentora	Tipo de Documento	Data da Transmissão	Valor Total do Crédito	Período de Formação do Crédito	Código de Receita	Tipo de Crédito
14810.05461.230413.1.3.04-9181	07.358.761/0001-69	GERDAU ACOS LONGOS S.A	Declaração de Compensação	23/04/2013	R\$ 215.043,05	31/07/2008	6912	Pagamento Indevido ou a Maior
	Crédito Original a Compensar	Selic Acumulada	Crédito Original Corrigido a Compensar	Valor Total do Débito	Código de Receita	Período de Apuração do Débito		
	R\$ 215.043,05	45,14%	312.113,48	312.113,48	5856-01	Mar/2013		

No Termo de Verificação, a fiscalização expõe que a Declaração de Compensação se deu em face de o suposto pagamento indevido ou a maior do PIS/Pasep, no valor de R\$ 215.043,05, ter se originado das retificações promovidas pela Gerdau no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) (docs. 2 e 2.1), relativo ao período de apuração de julho de 2008, mais especificamente nas linhas vinculadas ao crédito da contribuição.

Em consequência houve uma redução do PIS/Pasep a pagar no mesmo montante, passando de R\$ 6.401.179,25 para R\$ 6.186.136,20, como podem ser observadas nas informações trazidas, respectivamente, na linha 27, da Ficha 15B, do DACON original, e na linha 29, da Ficha 15B, do DACON retificador, tendo então a Gerdau retificado a DCTF do período reduzindo o débito originalmente apurado (docs. 3 e 3.1).

Nº da DCTF	Mês	Valor Total do Débito	Valor Pagamento DARF	Retificadora
100.2008.2008.1820039556	jul/08	6.401.179,25	6.401.179,25	não
100.2008.2013.1850430612	jul/08	6.186.136,20	6.401.179,25	sim

Nº da DCTF	Mês	Valor Total do Débito	Valor Pagamento DARF	Retificadora
Diferença Apurada		215.043,05	215.043,05	

Tendo em vista que as alterações promovidas no Dacon se referiam tão somente aos créditos do PIS/Pasep, e de posse dos dados constantes das planilhas, a fiscalização constatou que a contribuinte teria supostamente descontado créditos relação a determinados bens e serviços adquiridos pela empresa, e, com isso, reduziu a contribuição a pagar. Sendo assim, a fiscalização procedeu as seguintes glosas:

1. Frete internacional na operação de venda
2. Frete entre estabelecimentos
3. Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero

4. Frete tributado na aquisição de insumos não tributados
5. Equipamentos de Proteção Individual
6. Refeições
7. Transporte de empregados
8. Treinamentos
9. Recrutamento, seleção e RH
10. Manutenção e conservação das instalações industriais
11. Remoção de resíduos industriais
12. Serviço em informativa e sistema de telecomunicações
13. Segurança e vigilância
14. Assessoria técnica e consultoria
15. Demais aquisições do item 2.3 do Termo de Verificação Fiscal
 - 15.1 Materiais de higiene e de limpeza, água e esgoto
 - 15.2 Material de escritório
 - 15.3 Outros bens e serviços indispensáveis à atividade da empresa

Cientificada, a recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 11ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, formalizada através do acórdão 14-91.516, assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato Gerador: 31/07/2008

ÔNUS DA PROVA.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é da contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica a liquidez e certeza de seu direito creditório.

PROVA.MOMENTO.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do Fato Gerador: 31/07/2008

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS

ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do Fato Gerador: 31/07/2008

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa de contribuição ao PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

AQUISIÇÕES SEM CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS.

Não confere direito a crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

FRETES. OPERAÇÕES DE VENDA. OUTRAS OPERAÇÕES.

A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda e quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora. Operações de outra natureza como transferência de produtos ou insumos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou outras transferências que não se enquadram em operações de venda, não ensejam direito a crédito.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS.

Não há previsão legal específica para a apuração de crédito em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

CRÉDITOS. INSUMOS. UTILIZAÇÃO.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pela reversão integral das glosas.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, entretanto, dele conheço em parte nos termos deste Voto.

Ante a existência da arguição de preliminares, passo a analisá-las.

1- Da conexão

Requer a Recorrente o julgamento em conjunto com o Proc. 16682.903286/2017-41 (COFINS), ao defender que eles têm os mesmos pressupostos de fato e direito que o Processo de Crédito nº 16682.903286/2017-41 (COFINS, julho/2008), o qual trata dos créditos de COFINS da empresa do mesmo período.

Observe-se que o reconhecimento da vinculação por conexão dos processos é uma faculdade e não um mandamento imperativo, nos termos do inciso II, do artigo 47º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da Portaria MF nº 1634/2023, abaixo transcrito:

*Art. 47 Os processos vinculados **poderão** ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.*

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Os processos poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Se o processo principal, nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, não estiver localizado no CARF, o processo decorrente ou reflexo será enviado à unidade de origem, para apensação ao processo principal, ou mantido no CARF na hipótese de vinculação.

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Se o processo principal, na hipótese prevista no § 4º, não contiver recurso a ser apreciado pelo CARF, a unidade de origem devolverá o processo decorrente ou reflexo, com as informações relativas ao processo principal, necessárias ao julgamento.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

Entretanto, entendo não haver relação de prejudicialidade externa do presente feito com relação ao julgamento do processo acima identificado, pois trata-se de processo de crédito e de tributo diverso deste PAF.

Por isso, conheço, porém afasto a preliminar arguida.

1.2- Da diligência fiscal e do ônus da prova em direito creditório

Registra-se que o princípio da verdade material não se presta a amparar a juntada de documentos a qualquer tempo, bem como, para designação de diligências desnecessárias.

Ao decidir, esta Turma tem adotado um formalismo moderado no que cerne a juntada de documentos a qualquer tempo. Entretanto, entendo que, a admissão de juntada de provas se restringe ao momento da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade no processo administrativo, ressalvada a demonstração de impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidas aos autos, o que não é o caso dos autos.

No meu entendimento, era perante a Unidade de Origem que a Recorrente deveria, se, de fato, desejasse ter reconhecido o seu direito creditório, deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena, pelo menos, segundo o entendimento desta Relatora, de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual- tal como em sede de Recurso Voluntário, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72.

Todavia, não tendo juntado, uma vez intimada para assim fazer, deveria tê-lo feito, não podendo agora alegar cerceamento de defesa pelo indeferimento de diligência fiscal, devendo arcar com o ônus que lhe cabe.

No que cerne ao mérito, a negativa do direito creditório deu-se por ausência de provas, ônus que a Recorrente não conseguiu se desincumbir.

Ora, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar ou restituir é condição *sine qua non* para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito.

Daí, se ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento, conforme inteligência do inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 3º- Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no §1º:

VII- o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

Neste sentido, é pacífico neste Tribunal Administrativo que o ônus de comprovação do direito creditório pleiteado em Pedido de Restituição/ Declaração de Compensação pertence à Recorrente, isso porque o ônus da prova recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do art. 373 do CPC/2015, sob pena de restar indeferido o seu pedido.

Por fim, salvo melhor juízo, entendo que não é caso de conversão do julgamento em Diligência, para complementação do conjunto probatório, eis que esta não se presta a este fim, mas tão somente para prover esclarecimentos sobre o que já se encontra nos autos.

Por isso, rejeito a preliminar arguida e passo a analisar o mérito do presente recurso.

II- DO MÉRITO

I.1- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

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 nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." 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 sentido, 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.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente das glosas.

Conforme já relatado, do Termo de Verificação Fiscal constata-se que houve as seguintes glosas:

1. Frete internacional na operação de venda
2. Frete entre estabelecimentos
3. Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero
4. Frete tributado na aquisição de insumos não tributados
5. Equipamentos de Proteção Individual
6. Refeições
7. Transporte de empregados
8. Treinamentos
9. Recrutamento, seleção e RH
10. Manutenção e conservação das instalações industriais
11. Remoção de resíduos industriais
12. Serviço em informativa e sistema de telecomunicações
13. Segurança e vigilância
14. Assessoria técnica e consultoria
15. Demais aquisições do item 2.3 do Termo de Verificação Fiscal
 - 15.1 Materiais de higiene e de limpeza, água e esgoto
 - 15.2 Material de escritório
 - 15.3 Outros bens e serviços indispensáveis à atividade da empresa

II.2- Das Glosas

1- frete internacional na operação de venda

Ratificando o julgador de piso, a Fiscalização justificou a glosa de crédito deles decorrentes, invocando disposições acima transcritas e expondo:

Assim, nas aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento do PIS/Pasep (alíquota zero, suspensão e não incidência), não existe a possibilidade de a pessoa jurídica ter direito a crédito da contribuição. Há apenas uma exceção à regra que se verifica no caso de isenção. Nesse caso, haverá direito a crédito quando a operação posterior à aquisição do bem ou serviço isento for onerada pela contribuição. É o que se conclui ao fazer uma interpretação finalística do dispositivo legal.

Assim, dar-se-á a apuração de crédito do PIS/Pasep nas aquisições de bens e serviços beneficiados com isenção quando estes forem utilizados como insumo ou em sua revenda, mas desde que haja efetiva oneração do produto na etapa seguinte.

E o transporte internacional de cargas é beneficiado com a isenção da contribuição como dispõe o inciso V c/c § 1º, do art. 14, da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001:

...

No caso concreto, A Gerdau contratava transporte internacional junto a empresas nacionais para transportar produtos/mercadorias do Brasil para o exterior. A operação encerrava-se em si mesma, ou seja, o serviço de transporte internacional de cargas não era utilizado como insumo nem revendido. Não existia etapa posterior na Gerdau.

Portanto, a Gerdau não poderia descontar créditos da contribuição nas operações de transporte internacional de carga.

Entretanto, defende a recorrente ser frete na operação de venda, hipótese expressamente prevista na Lei nº 10.833/03, em seu art. 3º, inciso IX, reconhece que o serviço de frete internacional realmente é isento das contribuições do PIS e da COFINS, porém defende que o art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não se aplica ao presente caso. Entende que a vedação de utilização de créditos nos casos de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, quando a hipótese é de isenção, aplica-se tão somente aos casos em que o bem ou serviço foi revendido ou utilizado como insumo, que afirma não ocorrer.

É bem verdade que todas as empresas contratadas pela Recorrente estão domiciliadas no país, o que em tese, configuraria o direito ao creditamento sobre os valores pagos a título de fretes internacionais, conforme previsão no art. 3º, inciso IX, § 3º, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, § 3º, inciso II da Lei n.o 10.637/02.

Todavia, o direito de crédito não poderá ser atendido dado a previsão contida no art. 3º, §2º, inciso II e §3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual “*Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da*

contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

Por derradeiro, o entendimento toma como fundamento o fato de que a MP 2.158 teria isentado do PIS e da COFINS os fretes internacionais de carga realizados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

V- do transporte internacional de cargas ou passageiros;

(...) §1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput”

Sendo assim, dado que o bem ou serviço não foi sujeito à incidência da contribuição na operação anterior não há direito ao crédito para quem o adquirir, pelo motivo de que não há crédito a ser aproveitado, razão suficiente a que seja negado provimento a este capítulo recursal.

2. Frete entre estabelecimentos

Neste tópico, a glosa se deu pela ausência de vinculação a uma determinada operação de venda.

Trata-se de frete interno de produtos acabados entre estabelecimentos, aqui esclarece a fiscalização que a transferência entre filiais e entre filiais e matriz têm natureza diversa da venda, na medida em que não há transferência da propriedade e por consequência, não há o pagamento das contribuições.

Neste tópico, mantenho as glosas em observância à Súmula CARF nº 217 ao assim prever: “Gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas”.

3. Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero

Neste ponto, aponta a fiscalização que a contribuinte considerou como insumo bens que não se enquadram nessa definição como gêneros alimentícios e afins (cofees breaks, almoços, jantares, lanches, refeições, açúcar, achocolatado, café, leite, etc), produtos de limpeza e outros bens. Logo, a aquisição desses bens não gera direito a crédito da contribuição por não se enquadrarem na definição de insumo e por estarem classificados nas NCM 38089410, 25221000,

10062020, 10063019, 19012000, 19059090, 7102900 e 39159000 (bens sujeitos à alíquota zero ou à suspensão da contribuição)

NCM	Motivo	Enquadramento Legal	Texto da Lei
38089410	Aliquota Zero	Art. 1º, II, da Lei nº 10.925/04	Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005) II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;
25221000	Aliquota Zero	Art. 1º, IV, da Lei nº 10.925/04	Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005) IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;
10062020	Aliquota Zero	Art. 1º, V, da Lei nº 10.925/04	Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no

NCM	Motivo	Enquadramento Legal	Texto da Lei
10063019			mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005) V - produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, 1006.30 e 1106.20 da TIPI;
19012000	Aliquota Zero	Art. 1º, XVI, da Lei nº 10.925/04	Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)
19059090			XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da TIPI. (Incluído pela Medida Provisória nº 433, de 2008)
07102900	Aliquota Zero	Art. 28, III, da Lei nº 10.865/04	Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) III - produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI;

39159000	Suspensão	Arts. 47 e 48, da Lei nº 11.196/2005	<p>Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3o da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.</p> <p>Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.</p> <p>Parágrafo único. A suspensão de que trata o caput deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.</p>
----------	-----------	--------------------------------------	--

Aqui alinho-me ao entendimento da fiscalização, pois com base no inciso II, do §2º, do mesmo artigo, existe expressa vedação ao creditamento sobre bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição:

Art. 3º

§2º Não dará direito a crédito o valor:

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Mantenho híginas as glosas.

4. Frete tributado na aquisição de insumos não tributados

Com a devida vênia, dirijo do acórdão recorrido e da fiscalização, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as despesas com fretes têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS ou ser submetido ao crédito presumido, o frete é tributado, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela contribuinte será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da

não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Por tais razões, revento as glosas de créditos das contribuições em tela referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

5- Equipamentos de proteção individual (EPIs)

No entendimento da fiscalização, ratificado pelo julgador de piso, o contribuinte supostamente não teria provado que a vestimenta restringe-se a trabalhadores alocados na produção de bens. Itens de proteção individual eventualmente utilizados por pessoas distintas de trabalhadores alocados na área de produção não ensejam direito a apuração de crédito.

Neste ponto, esclarece a contribuinte tratar-se dos seguintes itens de EPI: Botas PVC, botas trator cano longo, botina, bota de segurança, capacete, blusão protex, trava quedas, calça de proteção, protetor facial, respirador, visor, óculos de segurança, luva de segurança, casaco de soldador, capuz de soldador, calça antichama, camisa antichama, cinto de segurança, tênis de segurança e inúmeros outros equipamentos de proteção individual (EPI) utilizados pelos funcionários da Recorrente durante as suas atividades diárias ligadas à produção industrial.

Neste ponto, a recorrente contesta o acórdão recorrido ao afirmar que os equipamentos em questão não são meras vestimentas comuns, mas instrumentos de proteção indispensáveis à saúde e segurança dos trabalhadores, passando a colacionar notas fiscais e a demonstrar a sua conformidade com normas técnicas de segurança do trabalho.

Por isso, neste ponto, entendo assistir razão a recorrente, pois, admite-se o creditamento de bens e serviços, embora não indispensáveis à elaboração do próprio produto ou à prestação de serviço, seja essenciais e relevantes para o processo produtivo da recorrente, e por isso, voto por reverter as glosas das despesas com indumentárias (uniformes e EPIs) utilizados na área de produção.

6- Refeições

Neste ponto, entendo que não há como negar a importância dos gastos com refeições para funcionários da recorrente.

Com objetivo de dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário poderia não ter apresentado restrições ao direito de tomada de créditos a legitimar a creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições).

Todavia, assim não ocorrera, pois a legislação do PIS e da COFINS ao apresentar um rol taxativo de direito de crédito, indubitavelmente, exigiu que, para o creditamento com fulcro no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo seja utilizado "*na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*".

Para melhor exame da matéria, impende tecer algumas ponderações acerca do regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

A sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep foi definitivamente introduzida pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a da Cofins pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas modificadas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

O artigo 3º dessas leis estabeleceu os créditos que podem ser descontados dentro da sistemática da não cumulatividade. Tendo em vista a semelhança dos dispositivos pertinentes ao PIS e à Cofins, transcreve-se parcialmente o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

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

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

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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

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

Os dispositivos normativos citados mostram que o legislador adotou para fins de utilização do crédito não-cumulativo, o critério de listar taxativamente os bens e os serviços capazes de gerar crédito.

Logo, a não cumulatividade do PIS e da Cofins, de fato, não pode ser equiparada à não cumulatividade do IPI e, por outro lado, nem podem ser abarcados todos os gastos previstos na legislação do imposto de renda, uma vez que a relação de insumos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é taxativa e vinculativa.

Por sua vez, abrangido no termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou

na prestação de serviços. Tal evento irá depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

Ademais, das hipóteses legais que preveem as hipóteses de creditamento, claramente, não se verifica despesas com despesas com refeições, não havendo como reconhecer o direito creditório por ausência de previsão legal.

Mantenho hígdas as respectivas glosas.

7- Dos gastos com transporte de funcionários

O julgador de piso manteve a glosa de créditos de PIS e Cofins sobre despesas incorridas com serviços de transporte de funcionários, sob o argumento de que tais dispêndios não se enquadrariam no conceito de insumo.

Neste ponto, esclarece a recorrente que a legislação exige que os empregadores forneçam transporte aos empregados, o que confirmaria seu caráter de essencialidade.

No tocante ao transporte de funcionários, a glosa merece ser mantida com fundamento no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, cujos itens 133 e 134, os quais, expressamente, preveem:

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, **transporte**, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.). (grifos nossos)

Ademais, registra-se que a Recorrente não apresentou em sua defesa, elementos probatórios capazes de demonstrar que o serviço de transporte contratado se destinava especificamente à mão de obra diretamente empregada no processo de produção de bens destinados à venda.

Sendo assim, alinho-me ao julgador de piso para negar provimento ao tópico recursal dado que despesas com transporte de funcionários não se enquadram no conceito de insumo para fins de tomada de crédito das contribuições.

8- Gastos com treinamentos e 9- Recrutamento, seleção e RH

No presente tópico, em conjunto, analiso as condições de creditamento dos gastos como insumos despesas com treinamentos, recrutamento, seleção e RH.

E por todo entendimento já demonstrado já neste voto, acertada está a decisão do julgador de piso, pois reitero que é preciso considerar que o decidido pelo STJ, de que são insumos, bens e serviços que compõem o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviço a terceiros, nunca houve a validação de todas e quaisquer despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial.

Sendo que, despesas com ensino, treinamento e cursos e dos gastos com assessoria, auditoria, avaliação, perícia e consultoria não são dispêndios inseparáveis do processo produtivo, em outros termos, não integram o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, por isso, mantenho as glosas.

10- Manutenção e conservação das instalações industriais

Esclarece a contribuinte tratar-se dispêndios com serviços relacionados à manutenção e conservação do parque industrial, como substituição das mangas de despoejamento, pintura industrial, manutenção e limpeza de telhados, serviço de manutenção de maquinários e assistência técnica refratária.

Neste ponto, alega a fiscalização tratar-se de atividades intermediárias da pessoa jurídica, não vinculadas ao processo produtivo da recorrente, portanto, não se enquadrando como insumo por carecerem de um dos critérios de relevância e essencialidade estabelecidos pelo STJ.

Este tópico recursal, no meu entender, não merece reforma, pois tratam-se de despesas gerais ligadas à segurança patrimonial que são utilizadas em várias áreas da empresa, não guardando qualquer singularidade com o processo produtivo da recorrente, sendo assim, mantenho as glosas.

11- Remoção de resíduos industriais

Ratificado pelo julgador de piso, a fiscalização identificou glosas relativas a Bens e Serviços não admitidos como insumos. Em sua defesa, a recorrente afirma que tais glosas tratam-se de dispêndios com remoção de resíduos anexadas na planilha relativa aos serviços, arquivo não paginável anexado pelo Termo de fls. 599, mais especificamente:

RAZÃO SOCIAL	DESCRIÇÃO DA NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO	PIS/PASEP INFORMADO CONTRIBUINTE
TOP SERVICE SERVICOS E SISTEMAS LTD	SERVICO DE REMOCAO DE CAREPA NA LAM 1	662,48	10,93
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV DEMOL CAM ESCORIA CMARTEL PNEUMATM2	11.734,14	193,61
GERTEC ENGENHARIA LTDA	SV ESCAV MEC ESCORIA BRUTA DE ACIARIA	5.094,90	84,07
GERTEC ENGENHARIA LTDA	SV ESCAV MEC ESCORIA BRUTA DE ACIARIA	3.566,43	58,85
GERTEC ENGENHARIA LTDA	SV ESCAV MEC ESCORIA BRUTA DE ACIARIA	2.037,96	33,63
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV DEMOL CAM ESCORIA CMARTEL PNEUMATM2	310,75	5,13
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV DEMOL CAM ESCORIA CMARTEL PNEUMATM2	278,28	4,59
CONSTRUTORA OLIVEIRA SOUKI LTDA	SV ESCAVACAO MANUAL EM ESCORIA	210,32	3,47
CONSTRUTORA OLIVEIRA SOUKI LTDA	SV ESCAVACAO MANUAL EM ESCORIA	198,70	3,28
C C M LTDA ME	TRANSPORTE DE ESCORIA	174,27	2,87
CONSTRUTORA OLIVEIRA SOUKI LTDA	SV ESCAVACAO MANUAL EM ESCORIA	138,72	2,29
CONSTRUTORA OLIVEIRA SOUKI LTDA	SV ESCAVACAO MANUAL EM ESCORIA	111,59	1,84
CONSTRUTORA OLIVEIRA SOUKI LTDA	SV ESCAVACAO MANUAL EM ESCORIA	85,68	1,41
CONSTRUTORA OLIVEIRA SOUKI LTDA	SV ESCAVACAO MANUAL EM ESCORIA	30,60	0,51
CONSTRUTORA OLIVEIRA SOUKI LTDA	SV ESCAVACAO MANUAL EM ESCORIA	20,40	0,34
CONSTRUTORA OLIVEIRA SOUKI LTDA	SV ESCAVACAO MANUAL EM ESCORIA	8,16	0,13
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	7.841,93	129,39
GERTEC ENGENHARIA LTDA	SV REMOCAO DE ENTULHO	7.654,50	126,30
ISS MANUTENCAO E OPERACAO DE UTILID	SV TRANSP DE ENTULHO P BOTA FORA EXT	6.746,00	111,31
ISS MANUTENCAO E OPERACAO DE UTILID	SV TRANSP DE ENTULHO P BOTA FORA EXT	6.746,00	111,31
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHO COLETA TIPO C	2.998,80	49,48
GERTEC ENGENHARIA LTDA	SV REMOCAO DE ENTULHO	1.871,10	30,87
GERTEC ENGENHARIA LTDA	SV REMOCAO DE ENTULHO	1.786,05	29,47
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	997,56	16,46
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHO COLETA TIPO ABC	837,20	13,81
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	574,50	9,48
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	415,65	6,86
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	399,02	6,58
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	344,70	5,69

OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	343,60	5,67
GERTEC ENGENHARIA LTDA	SV REMOCAO DE ENTULHO	326,59	5,39
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	296,40	4,89
GERTEC ENGENHARIA LTDA	SV REMOCAO DE ENTULHO	289,17	4,77
ISS MANUTENCAO E OPERACAO DE UTILID	SV TRANSP DE ENTULHO P BOTA FORA EXT	279,63	4,61
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	238,64	3,94
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	207,48	3,42
COOPERATIVA MISTA DE TRANSPORTES UR	RETIRADA DE ENTULHO	200,00	3,30
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	172,90	2,85
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	172,90	2,85
GERTEC ENGENHARIA LTDA	SV REMOCAO DE ENTULHO	170,10	2,81
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	156,56	2,58
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	110,84	1,83
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	110,84	1,83
GERTEC ENGENHARIA LTDA	SV REMOCAO DE ENTULHO	108,86	1,80
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	72,05	1,19
ISS MANUTENCAO E OPERACAO DE UTILID	SV TRANSP DE ENTULHO P BOTA FORA EXT	71,52	1,18
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	66,50	1,10
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	64,60	1,07
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	58,90	0,97
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	55,42	0,91
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	55,42	0,91
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	44,46	0,73
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	41,80	0,69
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	40,28	0,66
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	38,00	0,63
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	36,10	0,59
ISS MANUTENCAO E OPERACAO DE UTILID	SV TRANSP DE ENTULHO P BOTA FORA EXT	33,61	0,55
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	29,64	0,49
OPCAO COMERCIO DE MATERIAIS DE CONS	SV REMOCAO ENTULHOM2	22,98	0,38
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	22,04	0,36
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	22,04	0,36
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	19,76	0,33
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	14,82	0,25
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	7,22	0,12
S MAIOR CONSTRUCOES LTDA EPP	SV REMOCAO DE ENTULHO	3,80	0,06

Em sua defesa, a recorrente alega estar legalmente obrigada a gerenciar seus resíduos sólidos, conforme determina a Lei nº 12.305/201014 e a Norma Regulamentadora nº 25 do Ministério do Trabalho e Emprego, sob pena de responsabilização legal, tratando-se, portanto, de gastos essenciais e relevantes para o processo produtivo da recorrente.

A meu sentir, tais glosas merecem ser revertidas, dado que adequado tratamento e remoção de resíduos industriais é exigível para o cumprimento de normas ambientais, bem como, necessárias sob o ponto de vista de proteção ao meio ambiente.

Reverto as glosas referente às despesas com tratamento e remoção de resíduos sólidos.

12- Serviços de informática e sistema de telecomunicações

Neste ponto, alega a recorrente que por tratar-se de empresa de grande porte, ela naturalmente depende de tecnologia da informação para criar e aperfeiçoar sistemas que sustentam a produção e a fabricação de produtos.

Entendo que o acórdão não merece reforma, pois a questão é de matéria de prova e não de direito.

Como é sabido, a empresa adquire tecnologia a ser utilizada nas “salas de comando nas usinas, que utilizam sistemas informatizados para controlar a produção, o funcionamento e a temperatura dos equipamentos, bem como as falhas, os sistemas de resfriamento, de contenção de resíduos e todos os demais aspectos da fabricação dos bens destinados à venda”, ela também adquire tecnologia a ser utilizada em outras atividades, como as administrativas, na contabilidade, no controle de estoque, etc.

Então, faz-se necessário a segregação para que se possa apurar o quanto do valor adquirido pode gerar crédito.

Considerando que a recorrente não apresentou demonstrativos da utilização dos serviços de forma segregada na fase de instrução, bem como também não os apresentou nesta fase, as glosas devem ser mantidas por ausência de provas.

13- Segurança e vigilância

Neste tópico, aponta o TVF que as glosas se deram pelos gastos com segurança e vigilância estarem diretamente ligadas com áreas administrativa, jurídica e contábil.

A meu sentir, acertada está a decisão do julgador de piso, pois é preciso considerar que o decidido pelo STJ, de que são insumos, bens e serviços que compõem o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviço a terceiros, não validou que todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial da contribuinte direta ou indiretamente possam ser consideradas insumos para fins de tomada de crédito, por isso, mantenho híginas as glosas de despesas com segurança e vigilância.

14- Assessoria técnica e consultoria

Do TVF se extrai que gastos com assessoria técnica e consultoria não podem ser consideradas insumos por serem serviços destinados às áreas administrativa, jurídica e contábil ou relativos à pessoa jurídica como um todo.

Sendo assim, aqui não há reforma a fazer, pois dispêndios com gastos com assessoria técnica e consultoria não são elementos inseparáveis do processo produtivo para fins da tomada de crédito das contribuições, por isso, mantenho híginas as respectivas glosas.

15- Demais aquisições

15.1- Materiais de higiene, limpeza, água e esgoto

No que pese a relevância e essencialidade das despesas com higiene, limpeza, água e esgoto incorridas pela Recorrente, registro que a dar efetividade ao princípio da não

cumulatividade, o legislador ordinário poderia não ter apresentado restrições ao direito de tomada de créditos a legitimar a creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições).

Todavia, assim não ocorreria, pois a legislação do PIS e da COFINS ao apresentar um rol taxativo de direito de crédito, indubitavelmente, exigiu que, para o creditamento com fulcro no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo seja utilizado *"na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"*.

Sendo assim, aqui não há reforma a fazer, pois dispêndios com gastos de higiene e limpeza, pois entendo que não se tratam de despesas inseparáveis do processo produtivo, em outros termos, não integram o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, portanto, mantenho hígdas as respectivas glosas com limpeza, higiene, água e esgoto.

15.2- Materiais de escritório

Neste tópico, alega a Recorrente que em razão da extensão de suas atividades são comuns, necessários e essenciais os gastos com materiais de escritório.

Neste ponto, alega a recorrente que são despesas e materiais necessários para as áreas de contabilidade, financeiro, recursos humanos e comercial, incluem-se neste cenário também as áreas de produção, incluindo engenharia, manutenção, meio ambiente, saúde e segurança do trabalho, sem as quais não há como executar o seu objeto social.

A meu sentir, tratam-se de despesas de apoio destinadas à diversas áreas da empresa.

Do trabalho da fiscalização e do acórdão recorrido se extrai que tais glosas decorrem da razão que tais despesas não fazem parte do processo produtivo da interessada, não são insumos na forma da legislação e não geram o crédito pretendido.

Por isso, mantenho as glosas com materiais de escritório.

15.3- Outros bens e serviços indispensáveis à atividade da empresa

Neste ponto, pugna a recorrente pela reversão de glosas com despesas de outros bens e serviços.

Alega a contribuinte, que além das despesas classificadas neste PAF, há inúmeras outras necessárias à viabilidade das diversas atividades da Recorrente. A diversidade dessas despesas é tamanha que a sua classificação em grandes grupos fica prejudicada. Nesse ponto, é importantíssimo destacar que a Recorrente é uma das maiores empresas do país, com atuação em todo o território nacional e com o desempenho de diversas atividades de grande porte e

complexidade. Muitas das unidades industriais da Recorrente, presentes em diversos estados brasileiros, são verdadeiras cidades, que demandam uma infinidade de insumos.

Compreendo a dificuldade da recorrente em classificar e segregar todas as despesas com bens e serviços vinculando-as à sua atividade produtiva.

Entretanto, registro que não existe “insumo em tese”, pois conforme já desenvolvido neste voto nos tópicos anteriores, o entendimento do STJ não validou que todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial da contribuinte direta ou indiretamente possam ser consideradas insumos para fins de tomada de crédito das contribuições, somente aquelas que são imprescindíveis à atividade econômica da Recorrente, cabendo à recorrente fazer prova da relevância e essencialidade de tais despesas para sua atividade produtiva.

Daí, ante a ausência de provas quanto à essencialidade e relevância com despesas com a aquisição de outros bens e serviços, mantenho hígdas as respectivas glosas.

Por todo exposto, voto por afastar as preliminares de conexão e diligência fiscal arguidas no presente Recurso Voluntário, para no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as seguintes glosas:

- (i) com despesas com aquisição de EPI;
- (ii) despesas com frete tributado na aquisição de insumos não tributados; e
- (iii) despesas com remoção de resíduos industriais.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima