



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.720461/2018-00
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.195 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de julho de 2019
Assunto CRÉDITO INSUMO PIS/COFINS
Recorrente GERDAU ACOS LONGOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora. Os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Thais de Laurentiis Galkowicz acrescentavam na diligência a realização de reunião de cooperação, na forma do art. 6º do Código de Processo Civil/2015.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz e Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para cobrança da Contribuição destinada ao Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS não cumulativas relativas ao período de apuração de fevereiro a junho de 2013 em razão da glosa de créditos considerados indevidos pela fiscalização e para a cobrança de diferenças identificadas em relação aos valores declarados na Escrituração Fiscal Digital - EFD Contribuições, acrescidos de multa de 75%. Relacionam-se abaixo as razões para a exigência fiscal, descritas em conformidade com o Relatório Fiscal da autuação:

4.1) Créditos indevidos sobre despesas informadas nos Blocos "A", "C" e "D" da EFD Contribuições (e-fls. 463/504) correspondentes às despesas identificadas nos itens 4.1.1 a 4.1.16 abaixo e às classificações identificadas dos créditos nos itens 4.1.17 e 4.1.18:

- 4.1.1) comissões pagas a representantes;
- 4.1.2) exploração florestal;
- 4.1.3) vigilância, segurança e monitoramento de pessoas e bens;
- 4.1.4) prestação de serviço médico-hospitalar;
- 4.1.5) serviços de propaganda e publicidade;
- 4.1.6) recrutamento, seleção, portaria, serviço temporário e locação de mão de obra;
- 4.1.7) transporte de passageiros, fretamento e locação de veículos;
- 4.1.8) serviços de advocacia;
- 4.1.9) serviços de assessoria e/ou consultoria técnica;
- 4.1.10) serviços de auditoria;
- 4.1.11) serviços de consultoria;
- 4.1.12) serviços de psicologia e psicanálise;
- 4.1.13) serviços de avaliação e perícia;
- 4.1.14) serviços de fonoaudiologia;
- 4.1.15) serviços de fisioterapia e fisicultor;
- 4.1.16) outros diversos itens elencados exemplificativamente no relatório fiscal, identificados nas planilhas anexas à autuação (e-fls. 511/564), tais como: alimentação, higiene e limpeza, **vestuário e equipamentos de proteção individual (EPI)**, móveis e utensílios, eletrodomésticos, material de escritório, eletroportáteis, telefonia, TV e rádio, esporte e lazer, informática, **coleta de resíduos industriais, serviços de limpeza e conservação em geral**, suporte técnico em informática, agência de viagens/câmbio, serviços prestados por associações sem fins lucrativos, manutenção de instalações elétricas/eletrônicas, análise e desenvolvimento de sistemas, manutenção de equipamentos de ar condicionado, programação/elaboração e atualização de programas, ensino e treinamento, treinamentos empresariais, material de escritório, gastos com confraternização, serviços de decoração, serviços de higienização de toalhas, **aterro de resíduo industrial ou não sem coleta**, plantas, desinsetização/desratização/descupinização/desinfecção, vale refeição, pneus, recauchutagem de pneus, **ensino inerente à atividade da empresa**, serviço de desembaraço aduaneiro, tradução ou interpretação comercial, patrocínio a PJ, licença de uso de software, manutenção/recarga de extintor, outros cursos, ensino de ginástica, confecção de placas e painéis, editoração, locação de equipamentos de informática e telefonia, mensalidades/anuidades, serviços de despachante,

serviços de desentupimento, seminários e palestras, montagem de móveis e veículos, manutenção de móveis, serviços de promoção de eventos shows/feiras, pesquisa em geral, atendimento a hóspedes, processamento de dados e congêneres, montagem de equipamentos de ar condicionado, doações a pessoa jurídica, organização de feiras de amostras/congressos, cabine de espera para motoristas, lavanderia, manutenção de equipamentos de telefonia, outros serviços de secretaria, entrega de mala direta, confecção e conserto de chaves e fechaduras, **agenciamento marítimo**, alarme sonoro, vale transporte, entrega de outros documentos, película de proteção, mão de obra e instalação de split, lavagem, conjunto e/ou troca total longarinas, equipamento de comunicação, instalações e manutenções elétricas e hidráulicas, ar condicionado, ensino de informática, administração de convênios, workshop segurança logística/aciaria/manutenção, funerária, ginástica/dança/esportes/natação e demais, serviços de preparação e remessa de correspondência, serviços de radiologia e diagnóstico por ultra-imagem, comunicação visual, pedágio, serviços de cadastro, ensino de idiomas, equipamento para troca de pneu etc...

4.1.17) créditos classificados como "não cadastrado", identificados na planilha à e-fls. 566/567, relativos à aquisição de produtos alimentícios, bebidas, gastos com informática, hotéis, livrarias e gráficas, serviços de comunicação, vestuário, plantas e decorações, material de escritório, ortopedia, medicamentos, brindes, lojas de eletrodomésticos, ar condicionado, doces, acessórios para veículos etc.;

4.1.18) créditos classificados como "ND", relativas a gastos com energia elétrica (mais de 50%) e despesas com transporte

4.2) Créditos indevidos sobre despesas constantes do Bloco "F" da EFD Contribuições, relacionados às despesas com gastos/despesas relacionadas nas planilhas às e-fls. 569/578, identificadas no relatório fiscal da seguinte forma: gastos c/pessoal – assist. Saúde, gastos c/pessoal – outros encargos, gastos gerais – associações de classe, gastos gerais – comunicação interna, gastos gerais - conservação e limpeza, gastos gerais – contribuições e donativos, gastos gerais - correios e telégrafos, gastos gerais – despesas com veículos, gastos gerais – despesas com condução, gastos gerais – despesas de transporte, gastos gerais – despesas legais e judiciais, gastos gerais – diversos, gastos gerais – hardware, gastos gerais – honorários de terceiros, gastos gerais – impressões e reproduções, gastos gerais- informações cadastrais, gastos gerais – jornais, revistas e livros, gastos gerais – promoções e propaganda, gastos gerais – software, gastos gerais – telefonia, gastos gerais- terceirização informática, gastos gerais – treinamento capacitação avançada, gastos gerais – treinamento consultorias, gastos gerais – treinamento demais cursos e seminários, viagens nacionais (e-fls. 504/505)

4.3) Glosa de créditos extemporâneos dos anos de 2011, 2012 e início de 2013 de gastos e/ou despesas que, por falta de previsão legal, não são passíveis de aproveitamento como base de cálculo de créditos das contribuições do PIS e da COFINS (e-fls. 505/506); e

4.4) Glosa de base de cálculo de créditos sobre bens do ativo imobilizado (e-fls. 506/508), correspondentes aos:

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.195 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.720461/2018-00

4.4.1) Encargos de depreciação - móveis e utensílios, veículos e equipamento eletrônico de dados não utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda,

4.4.2) Com base nos encargos de depreciação anteriores a mai/2004.

Quanto aos itens 4.1 a 4.3 acima, a fiscalização parte do conceito mais restritivo de insumos para o creditamento pelas contribuições, com fulcro em soluções de consultas emitidas com fundamento nas INs n.º 247/02 e 404/04, entendendo pela necessidade de aplicação ou consumo direto na produção ou prestação de serviço, com lógica próxima a aplicável pela legislação do IPI (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem). Por sua vez, como se depreende das manifestações da empresa no curso da fiscalização, a autuada parte de visão mais ampla, atrelando o conceito de insumo a ideia de despesa dedutível, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda, entendendo que todas as despesas acima relacionadas seriam necessárias à produção.

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, anexando aos autos documentos para respaldar suas alegações (e-fls. 1.028/1.292), julgada improcedente pelo acórdão n.º 14-87.806 da 11ª Turma da DRJ/RPO, ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2013 a 30/06/2013

TRIBUTO SUJEITO AO REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DESCONTADOS. LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Na exigência fiscal de tributo sujeito a regime de não cumulatividade a distribuição do ônus probatório deve ser feita em conformidade com as peculiaridades deste regime.

Ao Fisco compete a prova do direito da Fazenda Pública em face da contribuinte, devendo a fiscalização, portanto, fazer a prova da base de cálculo e do valor do tributo devido, quando não admita como válidos os valores informados pelo sujeito passivo.

Já ao Sujeito Passivo compete a prova dos fatos modificativos ou extintivos daquele direito, devendo este, portanto, fazer a prova da legitimidade e do montante dos créditos da não cumulatividade utilizados para descontar do tributo devido.

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

DILIGÊNCIA Não se justifica pedido de realização de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para a formação da convicção para julgamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/02/2013 a 30/06/2013 INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.195 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.720461/2018-00

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/02/2013 a 30/06/2013 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os dispêndios expressamente previstos na legislação de regência.

CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/02/2013 a 30/06/2013 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os dispêndios expressamente previstos na legislação de regência.

CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda apenas as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido" (e-fls. 1.298/1.299)

Intimada desta decisão em 18/09/2018 (e-fl. 1.375), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 17/10/2018 (e-fls. 1.376/1.466) alegando, em síntese:

(i) nulidade do Auto de Infração em razão:

(i.1) da ausência de motivação e de desatendimento ao ônus probatório fiscal, sendo que o "texto padrão do relatório fiscal poderia ter servido para qualquer outra empresa" (e-fl. 1.381) e "grande parte dos créditos glosados sequer está adequadamente identificada" (e-fl. 1.382)

(i.2) alteração do critério jurídico pela r. decisão recorrida quanto ao grupo denominado "*exploração florestal*", vez que a motivação da autuação (custo de formação de florestas) foi reconhecida como indevida por se tratar de despesas para a exploração da floresta, não imobilizáveis. Contudo, foi mantida a glosa por

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.195 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11065.720461/2018-00

entender que "*não dariam direito ao crédito porque não seriam insumos da produção do aço (mas insumos da produção do carvão).*" (e-fl. 1.397)

(ii) a validade dos créditos de insumos tomados à luz dos critérios fixados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170 e dos próprios critérios adotados anteriormente pelo CARF, sendo que a autuação se respaldou nos mesmos critérios das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004. Enfrenta o raciocínio global da fiscalização e enfrenta parte dos itens glosados.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Entendo, contudo, pela necessidade de conversão do processo em diligência, em especial quanto aos créditos de PIS/COFINS insumos glosados (itens 4.1 a 4.3 do Auto de Infração).

Com efeito, as contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os "*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*" (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004.¹²

¹ A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: "*Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)*" (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal N.º Acórdão 9303-006.108 - grifei)

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.195 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.720461/2018-00

Cumpra mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "*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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte*" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

"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 SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, **que contém rol exemplificativo**.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo

² Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final." (grifei)

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.195 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.720461/2018-00

contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” (grifei)

Dessa forma, para decidir quanto ao direito ao crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos é imprescindível que, primeiro, se analise as características da atividade desenvolvida pela empresa para, então, identificar quais as aquisições que configuram insumo para os bens por ela produzidos ou para os serviços por ela prestados.

Em conformidade com o Estatuto social da pessoa jurídica, anexado à e-fl. 14 (arquivo não paginável), observa-se que a Recorrente é pessoa jurídica que se dedica a distintas atividades, dentre as quais a produção e o comércio de produtos siderúrgicos e a transformação de florestas em carvão vegetal, como descrito em seu objeto social:

Art. 2º - A Sociedade tem por objeto principal a indústria e o comércio de produtos siderúrgicos e respectivas matérias-primas e sub-produtos, podendo ainda exercer atividades complementares destas e quaisquer outras que, direta ou indiretamente, se relacionem com aquele objeto, incluindo mineração, construção, transformação de laminados e prestação de serviços técnicos especializados, elaboração, execução e administração de projetos de florestamento e reflorestamento, bem como a exportação e importação de bens de ou para sua indústria e a transformação de florestas em carvão vegetal, o transporte via rodoviária, ferroviária, marítima e ou pluvial de bens de sua indústria, as atividades portuárias fora de área de porto organizado e as de operador portuário, de que trata a Lei nº 8.630, de 25.02.93, e ainda, a geração, transmissão e comercialização de energia elétrica.

Em sua Impugnação, a empresa busca evidenciar que não exerce, apenas, a industrialização de produtos siderúrgicos, mas, também, todas as atividades acima identificadas, que não teriam sido consideradas pela fiscalização nas glosas por ela perpetradas. Sustenta, em suas defesas administrativas, que todos os itens glosados seriam essenciais ou relevantes às suas atividades, por vezes sem trazer maiores considerações fáticas ou jurídicas.

Com efeito, a ora Recorrente anexou aos autos documentos correspondentes a algumas das despesas glosadas, que não foram objeto de análise pela r. decisão recorrida por partir da mesma premissa adotada pela fiscalização (conceito restrito de insumo). Vejamos os documentos e alegações apresentadas quanto a cada item autuado, identificando pontos que, na visão desta relatora, merecem ser esclarecidos pelo sujeito passivo:

Item 4.1.1 - Comissões pagas a representantes: Depreende-se da planilha das e-fls. 40/49 que todos os representantes referentes ao ano de 2013 são pessoa jurídicas. Em suas defesas, informa a Recorrente que tratam-se de pessoa jurídicas

necessárias para o exercício da atividade fim de comercialização de produtos siderúrgicos, indicada em seu objeto social. Não consta informação de como são operacionalizadas/qual o procedimento adotado pela empresa para as vendas, não sendo possível confirmar qual o papel dos representantes comerciais na efetiva venda da produção. Todas as vendas da pessoa jurídica são intermediadas por representantes? É possível que a pessoa jurídica proceda com a venda direta de mercadorias no mercado? Ademais, não foram anexados documentos relacionados a este item.

Item 4.1.2 - Exploração florestal. Em fase de fiscalização, informa a Recorrente que a atividade de exploração florestal é uma etapa da produção de carvão utilizado como insumo na produção do aço, estando compreendida no objeto social da pessoa jurídica a realização de transformação de florestas em carvão vegetal (e-fl. 33), anexando aos autos cópias das notas fiscais relacionadas a essa atividade (e-fls. 36-39). Em sede de Impugnação, a empresa afirma que tratam de despesas como corte, arraste, estaleiramento, carregamento e transporte de madeira das florestas próprias da recorrente, serviço de carvoejamento e de transporte de carvão até a planta industrial. Apresenta notas fiscais de serviços utilizados na produção de carvão vegetal (e-fl. 1.104/1.109), balanço da pessoa jurídica (e-fl. 1.110/1.118), nota fiscal de corretivo de solo para formação de floresta e lançamentos contábeis (e-fl. 1.119/1.123), para indicar que os valores não seriam imobilizados. Apresenta, ainda, o fluxo de produção do aço (e-fls. 1.100/1.103). Contudo, o esquema de produção do aço não deixa claro em qual momento é utilizado o carvão vegetal;

Item 4.1.3 - vigilância, segurança e monitoramento de pessoas e bens: Sustenta a empresa em suas defesas que são custos essenciais ao funcionamento da empresa, para garantir a continuidade da produção e integridade das instalações industriais (e-fl. 115). Na impugnação, apresenta ainda notas fiscais e contratos de prestação de serviço de vigilância com aditamentos (e-fls. 1.124/1.138) e boletins internos informando a ocorrência de furtos e roubos em estabelecimentos da pessoa jurídica (e-fl. 1.139/1.152), que fazem referência à boletins de ocorrências policiais que, contudo, não foram anexados aos autos;

Serviços médicos identificados como "Saúde do Trabalhador" referentes aos itens 4.1.4 - prestação de serviço médico-hospitalar, 4.1.12 - serviços de psicologia e psicanálise 4.1.14 - serviços de fonoaudiologia; 4.1.15 - serviços de fisioterapia e fisicultor; 4.1.16 em outros itens e 4.1.17 de não cadastrados; 4.2 (gastos c/pessoal – assist. Saúde): nas defesas administrativas, a empresa afirma que tratam-se de serviços essenciais como custos indiretos de produção, sendo que as despesas com exames são exigidos pela legislação trabalhista (art. 168, CLT e Norma n.º 4 do Ministério do Trabalho e Emprego). Especificamente quanto ao serviço de fonoaudiologia, a empresa apenas afirma que seria exigido da empresa, sem especificar onde esta exigência estaria prevista. Não foram anexados documentos relacionados a estes itens, não sendo possível confirmar se todos os itens se referem efetivamente à exigência legal de saúde do trabalhador. Da mesma forma, não é possível confirmar quais prestadores e quais os valores correspondentes aos postos médicos que foram exigidos legalmente para serem mantidos em alguns dos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Item 4.1.5 - serviços de propaganda e publicidade e Item 4.2 (gastos gerais – comunicação interna e gastos gerais – promoções e propaganda): Na resposta a intimação em sede de fiscalização, ao termo de intimação fiscal n. 4, a empresa informa que são atividades de comunicação, inclusive por obrigações legais, sem especificar um dispositivo normativo observado. (e-fl. 165) Nas defesas administrativas, indica que seriam despesas para comunicação interna com os empregados e com os clientes, sendo essenciais para a atividade de vender aço, mas não apresenta sequer um exemplo desta espécie de comunicação. Não foram anexados quaisquer documentos relacionados a este item.

Item 4.1.6 - recrutamento, seleção, portaria, serviço temporário e locação de mão de obra e Item 4.2 (gastos gerais- terceirização informática): Na resposta a intimação em sede de fiscalização, a empresa informa que são atividades essenciais face a "*falta de mão de obra qualificada para ocupar postos de trabalho*", não esclarecendo quais espécies de trabalho temporário foram terceirizados. Os serviços de portaria são identificados como essenciais para a segurança (e-fl. 166). Nas defesas administrativas são trazidas apenas alegações genéricas, permanecendo dúvida de quais os serviços que seriam terceirizados e como eles seriam utilizados na atividade da pessoa jurídica. Foi anexado aos autos apenas um contrato de prestação de serviço de monitoramento de CFTV que seria terceirizado (e-fls. 1.153/1.182), não sendo possível identificar de que forma esse contrato se difere dos serviços de monitoramento e vigilância, autuado no item 4.1.3 da autuação, vez que não faz referência específica à serviço de portaria. Não foram anexados documentos fiscais ou contratos referentes a este item;

Item 4.1.7 - transporte de passageiros, fretamento e locação de veículos, Item 4.1.18 (despesas com transporte) e Item 4.2 (gastos gerais – despesas com veículos, gastos gerais – despesas com condução, gastos gerais – despesas de transporte): Na resposta a intimação em sede de fiscalização, a empresa informa que são atividades de transporte de empregados, inclusive por obrigações legais, sem trazer o fundamento normativo específico. Menciona que estaria anexando notas fiscais quanto aos serviços de locação de veículos, utilizados em sua produção, mas não foram identificados nos autos as cópias. (e-fl. 166/167) Em suas defesas administrativas, afirma que a obrigação de arcar com o deslocamento dos empregados decorre de lei, inclusive pela exigência em acordo coletivo de trabalho firmado entre a empresa e o Sindicato dos empregados em empresas siderúrgicas do Município do Rio de Janeiro (e-fls. 1.086/1.200), anexando aos autos contrato de frete de veículos para transporte habitual de empregados e cargas e nota fiscal de "*viagens extras - treinamento meio ambiente*" (e-fls. 1.183/1.185). Contudo, não é possível identificar quais os prestadores e quais os valores que correspondem ao transporte que é exigido em lei em razão da ausência de transporte público disponível, em substituição do vale transporte. Além disso, não é possível confirmar se todos os valores pagos nestes itens foram pagos para pessoas jurídicas ou se algum dos valores foram pagos diretamente para empregados/trabalhadores;

Item 4.1.8 - serviços de advocacia e item 4.2 (gastos gerais despesas legais e judiciais): Em suas defesas, a Recorrente sustenta que são serviços essenciais e

relevantes ao negócio em razão do ambiente de insegurança jurídica no Brasil. Contudo, não foram anexados quaisquer documentos em relação a este serviço.

Item 4.1.10 - serviços de auditoria. Desde a época da fiscalização, sustenta que é uma imposição legal do art. 177, §3º da Lei das S/A por se tratar de companhia aberta. Não anexa contratos referentes ao serviço prestado ou quaisquer outros documentos.

Item 4.1.11 - consultoria. A empresa informa em sede de fiscalização que se refere à diferentes serviços essenciais como aduaneiros, logísticos, treinamentos técnicos e de segurança do trabalho, sem anexar documentos (e-fl. 222) Não traz considerações específicas em suas defesas administrativas, apenas sustentando que são essenciais e relevantes ao negócio. Não foram anexados documentos referentes a este item.

Item 4.1.13 - serviços de avaliação e perícia: Em suas defesas, a Recorrente não traz considerações específicas ou apresenta documentos, apenas sustentando que são essenciais e relevantes ao negócio. Não é possível identificar a finalidade desses serviços no exercício da atividade social que gera receitas para a Recorrente.

Item 4.1.16 - Outros itens diversos: identifica na Impugnação que dentro destes itens consta valores que foram incluídos nos itens da autuação 4.1.16 (outros itens diversos) e 4.2 (valores declarados no bloco F), trazendo documentos especificamente quanto a alguns itens, quais sejam:

a) Manutenção Industrial (item 4.2: gastos gerais -conservação e limpeza): anexa aos autos notas fiscais emitidas por prestadores de serviços de limpeza a conservação da fábrica (e-fls. 1.058/1.069), contrato com prestador de serviço de limpeza industrial, com correspondentes renovações contratuais (e-fl. 1.070/1.091), notas fiscais de serviço de engenharia de caldeiraria, solda, retrabalho na montagem dos defletores de despoejamento e de apoio a partida do forno (e-fl. 1.092/1.099). Traz argumentos concernentes à limpeza do pátio industrial, mas não deixa claro se as despesas com manutenção industrial são despendidas com máquinas e equipamentos integrantes do ativo imobilizado e se não estariam integradas nas despesas de depreciação e amortização de ativo. Além disso, não é possível identificar qual a diferença entre as despesas lançadas nos Blocos "A", "C" e "D" da EFD Contribuições (objeto do item 4.1.16 da autuação) daquelas despesas lançadas no Bloco "F" (objeto do item 4.2 da autuação), como será mencionado adiante.

b) coleta e tratamento de resíduos industriais: serviço apontado como exigido pela legislação na Lei n.º 12.305/2010 e na Norma do MPT n.º 25. Anexa aos autos nota fiscal de destinação final de resíduos sólidos industriais (e-fl. 1.057);

c) Aluguel de equipamentos e aluguel de softwares utilizados na atividade da pessoa jurídica (item 4.2: gastos gerais – hardware, gastos gerais – software, gastos gerais – telefonia): Anexa contrato firmado com a empresa SAP Brasil quando às licenças do programa SAP (e-fls. 1.028/1.056) e contrato de locação de

equipamentos da empresa SIEMENS (e-fls. 1.280/1.292). Contudo, não é possível confirmar de que forma as licenças e os equipamentos locados são utilizados na atividade da pessoa jurídica e se as despesas com alugueis de equipamentos não foram abrangidos no crédito como "*despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica*" ou de "*insumos*". Ademais, não é possível identificar qual a diferença entre as despesas lançadas nos Blocos "A", "C" e "D" da EFD Contribuições (objeto do item 4.1.16 da autuação) daquelas despesas lançadas no Bloco "F" (objeto do item 4.2 da autuação) como será mencionado adiante.

d) Alimentação adquirida em favor dos empregados. Afirma a Recorrente que os valores pagos seriam essenciais para a manutenção de seus trabalhadores. Não fica claro na defesa, contudo, a forma como os valores de vale refeição e vales transportes são pagos: por intermediação a pessoas jurídicas ou pagos diretamente para as pessoas físicas empregadas? Não foram anexados documentos referentes a este item.

e) Vestuário e Equipamento de Proteção Individual (EPI): Afirma a recorrente que essas despesas são para proteção do trabalho utilizados pelos funcionários nas áreas industriais (luvas de raspa, vaqueta, perneiras, aventais, casacos antichamas, blusão protetor, óculos de segurança, botinas, capacetes, capuz para soldador, protetor auricular, além de camisas e calças de proteção). Anexa aos autos norma do Ministério do Trabalho quanto a Equipamento de proteção individual - EPI (e-fls. 1.201/1.208). Não foram anexados documentos fiscais, não sendo possível confirmar se todos os vestuários identificados neste item são admitidos como EPI.

f) Tecnologia da informação e análise e desenvolvimento de sistemas: Sustenta a Recorrente que os sistemas por ela contratados são essenciais para a sua atividade. Anexa aos autos contrato referente a contratação de 20 consultores pelo período de 2 anos para atuar como analista de suporte nível 3 (e-fls. 1.209/1.238) e contrato de gerenciamento de sistemas de informação (e-fl. 1.239/1.279). Contudo não fica claro como os sistemas são utilizados em sua atividade geradora de receitas.

g) materiais de escritório impressões e reproduções, sinalizações e correios (também constante do item 4.1.17 e no item 4.2 - gastos gerais - correios e telégrafos, gastos gerais – impressões e reproduções): Sustenta a Recorrente de forma geral que são despesas essenciais para a sua atividade. Não foram anexados documentos referentes a estes itens.

h) treinamento, cursos e seminários (item 4.2: gastos gerais – treinamento capacitação avançada, gastos gerais – treinamento consultorias gastos gerais – treinamento demais): Sustenta a Recorrente que são despesas exigidas pela legislação trabalhista e Acordo coletivo de trabalho anexado aos autos. Outras obrigações legais que originam esses dispêndios são: o treinamento para operação de equipamentos de transporte (NR nº 11, item 11.1.5), para situações de emergência (NR nº15, item 3 do Anexo XII), para Operação de Caldeiras (NR nº 13, Anexo I) e para operadores de plataformas (NR nº 30, itens 11.2, 12.5.2 do

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.195 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.720461/2018-00

Anexo II). Não anexou aos autos nenhum documento fiscal referente a este item, não sendo possível segregare quais foram as despesas que efetivamente se referem às exigências normativas identificadas.

i) Viagens e hospedagens: custos de deslocamento de colaboradores que seriam essenciais ao exercício da atividade. Não foram anexados documentos referentes a este item.

Como identificado nos pontos *a* e *c* acima, observa-se que diversos itens aparecem de forma aparentemente duplicada, tendo sido lançadas na EFD nos Blocos A, C e D (sendo objeto do item 4.1 da autuação) e no Bloco F (sendo objeto do item 4.2 da autuação), sendo que neste último bloco são identificadas como "*gastos gerais*". Importante que a empresa esclareça qual a razão para o lançamento fiscal segregado das despesas, diferenciando o que seriam as *despesas gerais* (lançadas no bloco F) e as despesas lançadas nos blocos A, C e D (possivelmente aquelas baseada em documentos fiscais). Anexar aos autos documentos que ilustrem a diferença entre as despesas declaradas nos Blocos A, C e D daquelas lançadas no Bloco F para os itens glosados de mesma natureza, que constam tanto do item 4.1 como do item 4.2 do Auto de Infração.

Grande parte dos itens objeto da glosa nos itens 4.1 e 4.2 da autuação foram igualmente objeto da exigência de crédito extemporâneo (item 4.3 da autuação), por serem despesas da mesma natureza. Assim, confirmada a natureza da despesa e a forma como é utilizada na produção dos bens ou na prestação de serviço pela empresa, as conclusões poderão refletir nos créditos extemporâneos aproveitados.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72³, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem (Delegacia Especial de Maiores contribuintes no Rio de Janeiro - Demac/RJO):

(i) oportunizar à empresa Recorrente a apresentação de laudo técnico e/ou documentação complementar para esclarecer questões que foram identificadas neste voto, demonstrando como cada um dos itens glosados sob discussão integra nos conceitos de essencialidade e/ou relevância trazido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.221.170, identificados na Nota Técnica PGFN nº 63/2018, entendido por essencialidade aquele que "*diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço, a) constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência*" (teste de subtração). Relevância, por sua vez, "*é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva b) seja por imposição legal.*"

(ii) elaborar relatório fiscal considerando as informações e documentos apresentados pelo sujeito passivo, que identifique a participação ou não, de cada bem ou direito sob discussão no Recurso Voluntário no processo

³ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.195 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 11065.720461/2018-00

produtivo/prestação de serviço do contribuinte em questão à luz dos critérios definidos pelo julgamento do Superior Tribunal de Justiça (mencionado no item (i) acima), identificando se o bem ou serviço é relevante ou essencial à atividade da pessoa jurídica.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias, na forma do art. 35, parágrafo único do Decreto n. 7.574/2011.

Antes do retorno dos autos para este Tribunal, a Procuradoria da Fazenda Nacional deverá ser intimada a se manifestar a respeito da diligência perpetrada, bem como dos laudos e documentos acostados aos autos.

É como proponho a presente Resolução.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne.