



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12154.757384/2024-47
ACÓRDÃO	3202-003.185 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2019

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente ensejam a nulidade as decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente a partir disso é que se pode, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO. SUMULA 163 CARF.

Estando presentes nos autos os elementos de convicção necessários à adequada solução da controvérsia, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia nos termos da Súmula nº 163 do CARF.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS.

Deve-se considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, consolidando-se administrativamente o crédito tributário correspondente ao valor apurado como principal, uma vez que não há controvérsia quanto a sua exigência.

IMPUGNAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO EFETIVA DE PARTE DO LANÇAMENTO E DA INDICAÇÃO DE PROVAS.

Impugnação com trechos com negativa genérica, em que não traz os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, além de não apresentar documentação probatória, contraria os dispositivos legais que rege o processo administrativo fiscal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

É possível a apuração de créditos de Cofins sobre os serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Essa possibilidade de creditamento não ocorre quando se trata de transporte de produtos acabados.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

A apuração de créditos de Cofins sobre os serviços de transporte de insumos de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica é passível de creditamento nos termos da legislação em vigor.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Gastos relacionados ao desembarço aduaneiro, tais como, agenciamento marítimo de cargas, desembarço e despachante aduaneiro, capatazia, desconsolidação, desunitilização, desova, desembarque, descarregamento, carregamento e movimentação na importação das mercadorias não geram direito a crédito da não cumulatividade da Cofins, por não estarem incluídos no cálculo do imposto de importação e não se caracterizarem como insumo na atividade produtiva da pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇO DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de gastos em etapa posterior ao processo produtivo, fica excluído do conceito de insumos os dispêndios com serviço de operação portuária. Assim, e não havendo previsão específica que o ampare, conclui-se pela impossibilidade de creditamento da Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. PAGAMENTO FEITO A ÓRGÃO GESTOR DE MÃO DE OBRA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito, no regime de apuração não cumulativa das contribuições, o valor pago aos trabalhadores avulsos que lhe prestem serviço por intermédio do OGMO- Órgão Gestor de Mão de Obra, pois, além de tais dispêndios não serem caracterizados como insumo, trata-se de serviços prestados por pessoa física, cujos créditos são expressamente vedados na legislação de regência.

REGIME NÃO CUMULATIVO. LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. ROYALTIES. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de despesas de royalties a pessoa jurídica domiciliada no País, em decorrência de contrato de licença de uso de software, não

permite a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, uma vez que não se trata de aquisição de serviços.

REGIME NÃO CUMULATIVO. TREINAMENTO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como treinamentos, não são considerados insumos. 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.).

REGIME NÃO CUMULATIVO. CLÁUSULA TAKE OR PAY. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

A despesa relacionada ao contrato com cláusula take or pay autoriza o creditamento sobre a parcela não utilizada pois compõe o custo de aquisição do insumo (gás).

REGIME NÃO CUMULATIVO. EMBALAGEM DESTINADA AO TRANSPORTE DE PRODUTO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As embalagens utilizadas no processo produtivo geram direito ao crédito, com base no inciso II, § 2º do art. 176 da IN nº 2.121/2022.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE INTERNACIONAL. OPERAÇÃO DE VENDA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com frete internacional na exportação de mercadorias em operação de venda pago à pessoa jurídica domiciliada no Brasil não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas, pois não há operação subsequente tributada, de maneira que, ao caso, aplica-se a regra geral de que não há direito a crédito em aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamentos das contribuições.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SÚMULA CARF Nº 231.

Nos termos da Súmula CARF nº 231, o aproveitamento de créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON (ou EFD-Contribuições, conforme aplicável) retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes. Entendimento de reprodução obrigatória pelos julgadores, nos termos do artigo 123, § 4º, do RICARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade do acórdão recorrido, de sobrestamento do julgamento do presente recurso voluntário, de julgamento em conjunto com outros processos administrativos, de decadência da revisão dos créditos e de conversão do julgamento em diligência, para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: 1) por unanimidade, em reverter as glosas dos créditos sobre: (a) os gastos com serviços de fretes na aquisição de sucata de pessoa física, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, nos termos da Súmula Carf nº 188; (b) a locação de tratores, empilhadeiras e transpaleteiras; e (c) as despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, conforme a Súmula Carf nº 235. 2) Por maioria de votos, em reverter as glosas dos créditos sobre: (a) as despesas de frete para remessa dos insumos em elaboração (tarugos), entre estabelecimentos da recorrente, para posterior remessa para industrialização por encomenda pela pessoa jurídica Ciafal Comercio e Indústria de Arte de Ferro e Aço Ltda e (b) a locação caminhão auto vácuo para coleta e descarte de materiais. Vencido o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, que negava provimento nas matérias. 3) Por maioria de votos, em reverter as glosas dos créditos sobre a locação de imóvel para atendimento médico e promoção da saúde de empregados. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rafael Luiz Bueno da Cunha, que negavam provimento ao recurso na matéria. 4) Por maioria de votos, em reverter as glosas dos créditos sobre os pagamentos por cláusula “take or pay” na aquisição de gases. Vencidos os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso no tema. 5) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso para manter as glosas dos créditos sobre: (a) locação de máquina de autoatendimento para emissão de crachá e (b) locação de purificador de água. Vencidos os Conselheiros Rafael Luiz Bueno da Cunha e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento nos temas. 6) Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso para manter as glosas dos créditos sobre as despesas com frete internacional na exportação. Vencidas as Conselheiras Aline Cardoso de Faria (Relatora), Juciléia de Souza Lima e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso na matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Redator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento DRJ/Belém/PR, que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, em desfavor da Recorrente ARCELORMITTAL BRASIL S.A.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata de impugnação contrária ao lançamento de ofício do crédito tributário referente à contribuição para Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 2 a 9) e Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pis/Pasep (fls. 10 a 17) para o período de outubro e novembro de 2020 e julho de 2021, com base em créditos constituídos indevidamente de janeiro a setembro de 2019 e janeiro a junho de 2020.

As referidas autuações perfazem, juntas, o valor de R\$ 457.488.455,33, incluídos os juros de mora e multa de ofício de 75%, conforme valores abaixo discriminados:

Cofins

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cod. Receita Darf 5477	Valor 176.642.507,61
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2024)		Valor 60.014.784,88
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 132.481.880,70
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 369.139.173,19
Valor por Extensão		
TREZENTOS E SESENTA E NOVE MILHÕES, CENTO E TRINTA E NOVE MIL, CENTO E SETENTA E TRÊS REAIS E DEZENOVE CENTAVOS		

Pis/Pasep

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cod. Receita Darf 6656	Valor 42.369.613,47
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2024)		Valor 14.202.458,58
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 31.777.210,09
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 88.349.282,14
Valor por Extensão		
OITENTA E OITO MILHÕES, TREZENTOS E QUARENTA E NOVE MIL, DUZENTOS E OITENTA E DOIS REAIS E QUATORZE CENTAVOS		

A fiscalização foi realizada em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 06.1.04.00-2022-00102-8, abrangendo “a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins em relação ao período de apuração abril a junho de 2019 e a janeiro a junho de 2020”. O objetivo da fiscalização foi “a análise do direito creditório da não cumulatividade relacionado aos pedidos de ressarcimento (PER) trimestrais do período citado”.

O resultado da fiscalização foi dividido em dois relatórios, o primeiro exclusivamente para o período de janeiro a março de 2019 (fls. 20 a 82) e o segundo para os demais períodos (fls. 3.279 e 3.350).

Nº do PER	Processo	Data de Transmissão	Período de Apuração	Tributo	Valor do Pedido
42939.64077.160419.1.5.19-0620	10680.914099/2023-75	16/04/2019	01/2019	Cofins	R\$ 66.437.257,63
37977.93127.160419.1.1.18-5962	10680.914100/2023-61	16/04/2019	01/2019	Pis/Pasep	R\$ 14.579.740,08
37876.48368.130819.1.1.19-4800	10680.934720/2022-36	13/08/2019	02/2019	Cofins	R\$ 27.426.783,95
26361.63168.130819.1.1.18-8447	10680.934719/2022-10	13/08/2019	02/2019	Pis/Pasep	R\$ 6.689.296,72
26956.19197.171019.1.1.19-8630	10680.914102/2023-51	17/10/2019	03/2019	Cofins	R\$ 45.481.443,38
40846.21862.171019.1.1.18-1801	10680.914101/2023-14	17/10/2019	03/2019	Pis/Pasep	R\$ 9.879.904,06
24357.50492.110420.1.1.19-1135	10680.925914/2022-41	11/04/2020	01/2020	Cofins	R\$ 30.376.360,55
13421.56414.110420.1.1.18-9023	10680.925913/2022-04	11/04/2020	01/2020	Pis/Pasep	R\$ 6.982.944,61
41890.94539.160720.1.1.19-6303	10680.934722/2022-25	16/07/2020	02/2020	Cofins	R\$ 17.308.030,39
28280.08772.160720.1.1.18-0206	10680.934721/2022-81	16/07/2020	02/2020	Pis/Pasep	R\$ 3.820.303,08

A estrutura dos relatórios é semelhante e por isso eles serão tratados em conjunto, segundo a Autoridade Fiscal, as glosas foram referentes a:

- As glosas de créditos referentes a devoluções de vendas estão discriminadas no quadro que consta no tópico 4.1;
- As glosas de créditos referentes a energia (tópico 4.2) estão especificadas nos Anexos 1, 2 e 3;
- As glosas de créditos sobre fretes (tópico 4.3) constam nos Anexos 4, 6 e 8;
- As glosas de créditos em relação a aluguéis (tópico 4.4) estão no Anexo 10;
- As glosas de créditos referentes a serviços nacionais (tópicos 4.5 e 4.5.1 a 4.5.12) estão discriminadas no Anexo 11;
- As glosas de créditos referentes a serviços importados (tópico 4.6) estão elencadas no Anexo 12;
- As glosas de créditos sobre bens do Ativo Imobilizado (tópicos 4.7 e 4.7.1 a 4.7.4) constam no quadro contido no tópico 4.7.1 e nos anexos 13, 14 e 15; DJ DRJ02 P Fl. 17810 A Original - As glosas de créditos em relação a créditos extemporâneos (tópico 4.8) estão relacionadas nos Anexos 16, 17 e 18.

A partir das glosas dos créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, foram revistos os valores dos créditos apurados e descontados pela empresa, resultando nos seguintes valores de ressarcimento dos pedidos analisados:

Nº do PER	Período de Apuração	Tributo	Valor do Pedido	Valor Deferido	Valor Indeferido
42939.64077.160419.1.5.19-0620	01/2019	Cofins	R\$ 66.437.257,63	R\$ 66.412.423,47	R\$ 24.834,16
37977.93127.160419.1.1.18-5962	01/2019	Pis/Pasep	R\$ 14.579.740,08	R\$ 14.574.734,32	R\$ 5.005,76
37876.48368.130819.1.1.19-4800	02/2019	Cofins	R\$ 27.426.783,95	R\$ 27.383.364,24	R\$ 43.419,71
26361.63168.130819.1.1.18-8447	02/2019	Pis/Pasep	R\$ 6.689.296,72	R\$ 6.681.456,01	R\$ 7.840,71
26956.19197.171019.1.1.19-8630	03/2019	Cofins	R\$ 45.481.443,38	R\$ 40.791.135,43	R\$ 4.690.307,95
40846.21862.171019.1.1.18-1801	03/2019	Pis/Pasep	R\$ 9.879.904,06	R\$ 8.861.771,62	R\$ 1.018.132,44
24357.50492.110420.1.1.19-1135	01/2020	Cofins	R\$ 30.376.360,55	R\$ 30.311.692,47	R\$ 64.668,08
13421.56414.110420.1.1.18-9023	01/2020	Pis/Pasep	R\$ 6.982.944,61	R\$ 6.969.112,57	R\$ 13.832,04
41890.94539.160720.1.1.19-6303	02/2020	Cofins	R\$ 17.308.030,39	R\$ 17.145.984,18	R\$ 162.046,21
28280.08772.160720.1.1.18-0206	02/2020	Pis/Pasep	R\$ 3.820.303,08	R\$ 3.785.326,09	R\$ 34.976,99

Em complemento:

as glosas efetuadas reduziram o montante dos créditos apurados pelo contribuinte, gerando débito (contribuição apurada) em aberto em alguns meses, havendo necessidade de serem utilizados, pelo Auditor-Fiscal, créditos acumulados de períodos anteriores detidos pelo contribuinte para o desconto do valor devido.

(...)

Em razão do fato do Auditor-Fiscal ter utilizado de ofício parcela dos saldos de créditos acumulados (em decorrência das glosas de créditos realizadas), houve necessidade de recálculo e recomposição dos saldos mensais ao longo de 2019, 2020 e 2021.

(...)

Esses valores, por corresponderem a contribuições (débitos) em aberto, são passíveis de lançamento por meio de Autos de Infração.

(...)

No entanto, recálculo de saldos no mesmo modelo foi também realizado no procedimento fiscal 06.1.13.00-2020-00012-0, quando foram lançados os seguintes valores em Autos de Infração, para os períodos posteriores a 12/2018 (processo nº 13136.720010/2023-76, folhas 7630, 9890 e 9899, "Infração: Créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores"):

(...)

Portanto, na presente oportunidade, serão lançadas por meio de Autos de Infração somente as diferenças encontradas entre a fiscalização atual e a anterior, para não ocorrer lançamento em duplicidade.

Nesse sentido, foram lançados os seguintes valores, sem juros de mora e multa de ofício.

Processo nº 12154.757384/2024-47: Autos de Infração		
Infração "Créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores"		
Mês	PIS/Pasep	Cofins
10/2020	-----	R\$ 2.776.338,64
11/2020	R\$ 3.504.490,33	R\$ 50.624.945,94
07/2021	R\$ 38.865.123,14	R\$ 123.241.223,03

É fundamental ressaltar que o litígio do presente processo se relaciona apenas a esses autos de infração, fuge do escopo do presente processo a regularidade dos despachos decisórios emitidos para cada um dos pedidos de ressarcimento citados acima, uma vez que eles são tratados em processos próprios.

Cientificada dos Autos de Infração em 22/08/2024 (fl. 15.502 a 15.507), a interessada apresentou, em 20/09/2024, impugnação de fls. 15.519 a 15.603.

Preliminarmente, alega a tempestividade da impugnação.

Em relação aos fatos, informa que:

é uma grande produtora de produtos de aço destinados a atender diferentes seguimentos econômicos, cada qual com as suas especificidades e necessidades, tanto no Brasil quanto no exterior: agronegócio; aplicações especiais em linhas de transmissão e distribuição de energia; automotivo; cercamentos; construção civil; mineração, petróleo, soldas etc.

Em relação ao mérito, divide a sua impugnação em cinco partes:

DO PEDIDO DE SUSPENSÃO DA APRECIÇÃO DO PRESENTE PROCESSO ENQUANTO SE AGUARDA O JULGAMENTO DO PTA Nº 13136-720.010/2023-76 / SUCESSIVAMENTE: PELA NECESSIDADE DE JULGAMENTO CONJUNTO DE TODOS OS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS ENVOLVIDOS

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO / DESPACHO DECISÓRIO

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISÃO DA BASE DE CRÉDITOS APURADOS E ESCRITURADOS HÁ MAIS DE CINCO ANOS

IV - AS GLOSAS DE CRÉDITOS DAS OPERAÇÕES REGULARES

V - DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Em relação as glosas, dividiu as mesmas em:

4.1 –DEVOLUÇÃO DE VENDAS

4.2 – ENERGIA

4.3. FRETES AMPARADOS POR CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE ELETRÔNICOS(a) - FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE O ESTABELECIMENTO PRODUTOR E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO OU LOGÍSTICO(B) FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS JUNTO A PESSOA FÍSICAS(C) FRETES ENTRE ARCELOR E SEUS FORNECEDORES E CLIENTES QUE NÃO CORRESPONDEM A OPERAÇÕES DE VENDA DE PRODUTOS ACABADOS OU DE COMPRA DE INSUMOS

4.4. ALUGUÉIS 4.5. SERVIÇOS CONTRATADOS JUNTO A EMPRESAS NACIONAIS

4.5.1. SERVIÇOS VINCULADOS À IMPORTAÇÃO DE BENS (DOC_COMPROBATÓRIO - SERVIÇOS CONTRATADOS JUNTO A EMPRESAS NACIONAIS)

4.5.2. SERVIÇOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS

4.5.3. SERVIÇOS LOGÍSTICOS PORTUÁRIOS

4.5.4. FRETE INTERNACIONAL NA EXPORTAÇÃO

4.5.5. SERVIÇOS LOGÍSTICOS E MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS APÓS O TÉRMINO DO PROCESSO PRODUTIVO E ANTES DA VENDA

4.5.6. SERVIÇOS LOGÍSTICOS EM TERMINAIS DE CARGAS

4.5.7. SERVIÇOS PRESTADOS POR TRABALHADORES AVULSOS

4.5.8. LICENÇA DE USO E DESENVOLVIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR

4.5.9. TREINAMENTOS E CURSOS

4.5.10. ABATIMENTOS CONCEDIDOS A CLIENTES APÓS A ENTREGA DO PRODUTO

4.5.11. SERVIÇOS QUE DEVERIAM ESTAR REGISTRADOS COMO ATIVO IMOBILIZADO

4.5.12. PAGAMENTO POR CLÁUSULA TAKE OR PAY NA AQUISIÇÃO DE GASES

4.5.13. OUTROS SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE

4.5.14 - LANÇAMENTOS NÃO COMPROVADOS

4.6. SERVIÇOS IMPORTADOS (DOC_COMPROBATORIO_OUTROS SERVIÇOS)

4.7 E SUBITENS. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO)

4.8. E SUBITENS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

4.9. CRÉDITOS APURADOS EM DUPLICIDADE E ESCRITURADOS COMO AJUSTES

Para evitar repetições, os argumentos trazidos pela interessada quanto ao pedido de suspensão, nulidade do auto de infração e do pedido de perícia serão apresentados na seção Voto/Das Preliminares, por sua vez, os argumentos do pedido de decadência e da glosa dos créditos serão apresentados na seção Voto/Do Mérito.

Por fim requer:

(i) Seja reconhecida a nulidade do Despacho Decisório desenvolvida nos tópicos preliminares e determine o integral cancelamento do auto de infração objeto do presente trabalho fiscal, além da revisão dos despachos decisórios relacionados, com a integral homologação dos PER/DCOMP's respectivos;

(ii) Superada a preliminar acima, seja reconhecida a decadência / prescrição do direito de revisão da glosa de créditos promovida pelo trabalho fiscal, nº período anterior a julho de 2019;

(iii) No mérito, que seja decotado do lançamento, o valor correspondente ao impacto da revisão de período já decaído, bem como reconhecida a legitimidade dos créditos tomados pela Requerente e, por via de consequência, homologadas as compensações por ela levadas a efeito, com o reconhecimento da integral insubsistência das cobranças derivadas da ausência de homologação das DCOMP's transmitidas, pedindo, ainda, para que seja reconhecida a insubsistência integral do lançamento do auto de infração hostilizado.

É o relatório.

Em decisão por unanimidade, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento DRJ/Belém/PR votou para JULGAR IMPROCEDENTE a Impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/10/2020, 30/11/2020, 31/07/2021

DECISÕES ADMINISTRATIVAS, DECISÕES JUDICIAIS E DOUTRINAS.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas, decisões judiciais que não possuam eficácia erga omnes, ou teses doutrinárias.

SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Administração Pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final pelo princípio da oficialidade, não havendo previsão legal para sua suspensão. JULGAMENTO EM CONJUNTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal norma que torne obrigatório o julgamento em conjunto de processos relativos ao mesmo contribuinte/tributo, ainda que guardem relação de conexão.

COMPETÊNCIA DAS DELEGACIAS DE JULGAMENTO. SOLUÇÃO DE CONSULTA. SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA. EFEITO VINCULANTE.

As Soluções de Consulta e Soluções de Divergência da Cosit, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB. As Delegacias de Julgamento não possuem competência para rever entendimentos lá expressos.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente ensejam a nulidade as decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A impugnação tempestiva da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente a partir disso é que se pode, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela.

AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA. PODER DEVER DE CORRIGIR SEUS ATOS.

A Administração Pública tem o direito e o dever de corrigir os erros de atos administrativos para adequá-los a exigências substanciais, invalidando-os espontaneamente quando constatada a inobservância da lei.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO. SUMULA 163 CARF.

Estando presentes nos autos os elementos de convicção necessários à adequada solução da controvérsia, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia nos termos da Súmula nº 163 do CARF.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS.

Deve-se considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, consolidando-se administrativamente o crédito tributário correspondente ao valor apurado como principal, uma vez que não há controvérsia quanto a sua exigência.

IMPUGNAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO EFETIVA DE PARTE DO LANÇAMENTO E DA INDICAÇÃO DE PROVAS.

Impugnação com trechos com negativa genérica, em que não traz os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, além de não apresentar documentação probatória, contraria os dispositivos legais que rege o processo administrativo fiscal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 31/10/2020, 30/11/2020, 31/07/2021 CREDITAMENTO INDEVIDO. GLOSA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

É correta a glosa de créditos indevidos há qualquer tempo, pois não ocorre fato gerador do tributo no momento do creditamento. O uso indevido do crédito é que gera consequências tributárias, pois ao usá-lo deixa-se de pagar o tributo devido, ocorrendo prazo de decadência para o eventual lançamento de débito decorrente desta glosa e a homologação tácita apenas para compensações declaradas pelo sujeito passivo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/10/2020, 30/11/2020, 31/07/2021

REGIME NÃO CUMULATIVO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS TRIBUTADAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O contribuinte tem direito a crédito de Cofins apurados no regime não cumulativo, desde que comprovada a tributação sobre as vendas devolvidas, uma vez que uma as devoluções de vendas geram direito a créditos quando relacionadas a operações sobre as quais tenha havido incidência da contribuição.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ENERGIA ELÉTRICA. OUTROS VALORES DIFERENTES DA ENERGIA CONSUMIDA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação permite a apuração de créditos de Cofins sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, o que não abrange outros valores que possam ser cobrados na fatura, tais como juros de mora, taxas de iluminação pública, demanda contratada, dentre outros.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

É possível a apuração de créditos de Cofins sobre os serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Essa possibilidade de creditamento não ocorre quando se trata de transporte de produtos acabados.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE SOBRE BENS ADQUIRIDOS JUNTO A PESSOA FÍSICA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra, é vedada a apuração de créditos de frete na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da Cofins, tais como os abrangidos por suspensão, isenção ou não incidência da incidência da contribuição.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ALUGUÉIS VEÍCULOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de créditos de Cofins com dispêndios de locação se dá apenas em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não abrangendo caminhões, carretas, tratores, locomotiva ferroviária, vagões ferroviários, empilhadeiras e semirreboques.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA MÃO DE OBRA. CRÉDITOS.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em sua atividade de prestação de serviços, tais como alimentação. Assim, aluguéis de purificadores de água para consumo humano; máquina de café; máquina para retirada de snacks (alimentos e bebidas); máquina de autoatendimento para emissão de crachá e imóvel para atendimento médico e promoção da saúde de empregados.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM DESEMBARÇO ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Gastos relacionados ao desembarço aduaneiro, tais como, agenciamento marítimo de cargas, desembarço e despachante aduaneiro, capatazia, desconsolidação, desunitização, desova, desembarque, descarregamento, carregamento e movimentação na importação das mercadorias não geram direito a crédito da não cumulatividade da Cofins, por não estarem incluídos no cálculo do imposto de importação e não se caracterizarem como insumo na atividade produtiva da pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇO DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de gastos em etapa posterior ao processo produtivo, fica excluído do conceito de insumos os dispêndios com serviço de operação portuária. Assim, e não havendo previsão específica que o ampare, conclui-se pela impossibilidade de creditamento da Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera direito a crédito da Cofins os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS LOGÍSTICOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com armazenagem e frete na operação de venda somente conferem direito ao crédito se contratada com pessoa jurídica domiciliada no país, desde que se refira a operação de venda e o ônus seja suportado pelo vendedor. O conceito de armazenagem e frete não alcança despesas de natureza diversas, mesmo que complementares, tais como carregamento, descarregamento, estadia de veículos, transbordo, movimentação, estocagem e arrumação.

REGIME NÃO CUMULATIVO. PAGAMENTO FEITO A ÓRGÃO GESTOR DE MÃO DE OBRA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito, no regime de apuração não cumulativa das contribuições, o valor pago aos trabalhadores avulsos que lhe prestem serviço por intermédio do OGMO- Órgão Gestor de Mão de Obra, pois, além de tais dispêndios não serem caracterizados como insumo, trata-se de serviços prestados por pessoa física, cujos créditos são expressamente vedados na legislação de regência.

REGIME NÃO CUMULATIVO. LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. ROYALTIES. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de despesas de royalties a pessoa jurídica domiciliada no País, em decorrência de contrato de licença de uso de software, não permite a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, uma vez que não se trata de aquisição de serviços.

REGIME NÃO CUMULATIVO. TREINAMENTO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como treinamentos, não são considerados insumos. 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.).

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS CONDICIONAIS CONCEDIDOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os descontos condicionais concedidos não podem ser considerados bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens e não se enquadram em nenhuma outra hipótese de creditamento previstas na lei nº 10.833/2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CLÁUSULA TAKE OR PAY. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A despesa relacionada ao contrato com cláusula take or pay não autoriza o creditamento sobre a parcela não utilizada, o crédito somente pode ser apurado sobre o faturamento relativo ao encargo correspondente a utilização efetiva do gás.

REGIME NÃO CUMULATIVO. EMBALAGEM DESTINADA AO TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As embalagens que não são utilizadas no processo produtivo, mas apenas ao final desse ciclo, destinando-se tão-somente ao transporte não geram direito ao crédito, com base no inciso II, § 2º do art. 176 da IN nº 2.121/2022.

REGIME NÃO CUMULATIVO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS NOVOS. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO DE BENS. CREDITAMENTO ANTECIPADO.

A possibilidade de desconto de créditos da Cofins estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 11.774/2008, com creditamento antecipado à regra geral de depreciação, aplica -se somente em relação às máquinas e equipamentos, novos, adquiridos no mercado interno ou importados, não alcançando bens de natureza diversa, quando utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES NECESSÁRIAS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da Cofins deve seguir o regime da competência contábil, devendo ser realizado no período de apuração relativo aos fatos que lhes deram causa, com a necessária retificação das obrigações acessórias correspondentes (EFD-Contribuições e DCTF).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Data do fato gerador: 31/10/2020, 30/11/2020, 31/07/2021 REGIME NÃO CUMULATIVO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS TRIBUTADAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O contribuinte tem direito a crédito de Pis/Pasep apurados no regime não cumulativo, desde que comprovada a tributação sobre as vendas devolvidas, uma vez que uma as devoluções de vendas geram direito a créditos quando relacionadas a operações sobre as quais tenha havido incidência da contribuição.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ENERGIA ELÉTRICA. OUTROS VALORES DIFERENTES DA ENERGIA CONSUMIDA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação permite a apuração de créditos de Pis/Pasep sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, o que não abrange outros valores que possam ser cobrados na fatura, tais como juros de mora, taxas de iluminação pública, demanda contratada, dentre outros.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

É possível a apuração de créditos de Pis/Pasep sobre os serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Essa possibilidade de creditamento não ocorre quando se trata de transporte de produtos acabados.

REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE SOBRE BENS ADQUIRIDOS JUNTO A PESSOA FÍSICA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra, é vedada a apuração de créditos de frete na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da Pis/Pasep, tais como os abrangidos por suspensão, isenção ou não incidência da incidência da contribuição.

REGIME NÃO CUMULATIVO. ALUGUÉIS VEÍCULOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de créditos com dispêndios de locação se dá apenas em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não abrangendo caminhões, carretas, tratores, locomotiva ferroviária, vagões ferroviários, empilhadeiras e semirreboques.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA MÃO DE OBRA. CRÉDITOS.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o Pis/Pasep os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em sua atividade de prestação de serviços, tais como alimentação. Assim, aluguéis de purificadores de água para consumo humano; máquina de café; máquina para retirada de snacks (alimentos e bebidas); máquina de autoatendimento para emissão de crachá e imóvel para atendimento médico e promoção da saúde de empregados.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM DESEMBARÇO ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Gastos relacionados ao desembarço aduaneiro, tais como, agenciamento marítimo de cargas, desembarço e despachante aduaneiro, capatazia, desconsolidação, desunitização, desova, desembarque, descarregamento, carregamento e movimentação na importação das mercadorias não geram direito a crédito da não cumulatividade do Pis/Pasep, por não estarem incluídos no cálculo do imposto de importação e não se caracterizarem como insumo na atividade produtiva da pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇO DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de gastos em etapa posterior ao processo produtivo, fica excluído do conceito de insumos os dispêndios com serviço de operação portuária. Assim, e não havendo previsão específica que o ampare, conclui-se pela impossibilidade de creditamento de Pis/Pasep.

REGIME NÃO CUMULATIVO. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera direito a crédito da Cofins os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS LOGÍSTICOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com armazenagem e frete na operação de venda somente conferem direito ao crédito se contratada com pessoa jurídica domiciliada no país, desde que se refira a operação de venda e o ônus seja suportado pelo vendedor. O conceito de armazenagem e frete não alcança despesas de natureza diversas, mesmo que complementares, tais como carregamento, descarregamento, estadia de veículos, transbordo, movimentação, estocagem e arrumação.

REGIME NÃO CUMULATIVO. PAGAMENTO FEITO A ÓRGÃO GESTOR DE MÃO DE OBRA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito, no regime de apuração não cumulativa das contribuições, o valor pago aos trabalhadores avulsos que lhe prestem serviço por intermédio do OGMO- Órgão Gestor de Mão de Obra, pois, além de tais dispêndios não serem caracterizados como insumo, trata-se de serviços prestados por pessoa física, cujos créditos são expressamente vedados na legislação de regência.

REGIME NÃO CUMULATIVO. LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. ROYALTIES. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de despesas de royalties a pessoa jurídica domiciliada no País, em decorrência de contrato de licença de uso de software, não permite a apuração de créditos

de Pis/Pasep na modalidade aquisição de insumos, uma vez que não se trata de aquisição de serviços.

REGIME NÃO CUMULATIVO. TREINAMENTO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como treinamentos, não são considerados insumos. 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.).

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS CONDICIONAIS CONCEDIDOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os descontos condicionais concedidos não podem ser considerados bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens e não se enquadram em nenhuma outra hipótese de creditamento prevista na lei nº 10.637/2002.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CLÁUSULA TAKE OR PAY. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A despesa relacionada ao contrato com cláusula take or pay não autoriza o creditamento sobre a parcela não utilizada, o crédito somente pode ser apurado sobre o faturamento relativo ao encargo correspondente a utilização efetiva do gás.

REGIME NÃO CUMULATIVO. EMBALAGEM DESTINADA AO TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As embalagens que não são utilizadas no processo produtivo, mas apenas ao final desse ciclo, destinando-se tão-somente ao transporte não geram direito ao crédito, com base no inciso II, § 2º do art. 176 da IN nº 2.121/2022.

REGIME NÃO CUMULATIVO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS NOVOS. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO DE BENS. CREDITAMENTO ANTECIPADO.

A possibilidade de desconto de créditos de Pis/Pasep estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 11.774/2008, com creditamento antecipado à regra geral de depreciação, aplica -se somente em relação às máquinas e equipamentos, novos, adquiridos no mercado interno ou importados, não alcançando bens de natureza diversa, quando utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES NECESSÁRIAS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL.

O aproveitamento de créditos extemporâneos de Pis/Pasep deve seguir o regime da competência contábil, devendo ser realizado no período de apuração relativo aos fatos que lhes deram causa, com a necessária retificação das obrigações acessórias correspondentes (EFD-Contribuições e DCTF).

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na Impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I – DA TEMPESTIVIDADE:

II - DOS FATOS:

III - DO MÉRITO:

DO PEDIDO DE SUSPENSÃO DA APRECIÇÃO DO PRESENTE PROCESSO ENQUANTO SE AGUARDA O JULGAMENTO DO PTA Nº 13136-720.010/2023-76 / SUCESSIVAMENTE: PELA NECESSIDADE DE JULGAMENTO CONJUNTO DE TODOS OS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS ENVOLVIDOS

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO / ACÓRDÃO DA DRJ

DA INEXISTÊNCIA DE MATÉRIA NÃO IMPUGNADA E QUE DEVERIA SER CONSIDERADA DEFINITIVA

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISÃO DA BASE DE CRÉDITOS APURADOS E ESCRITURADOS HÁ MAIS DE CINCO ANOS

AS GLOSAS DE CRÉDITOS DAS OPERAÇÕES REGULARES.

B.1 - DEVOLUÇÃO DE VENDAS (ITEM 4.1):

B.2 – ENERGIA (ITEM 4.2):

B.3 – FRETES

b.3.a) Fretes amparados por Conhecimentos de Transporte Eletrônicos;

b.3.b) Fretes na Aquisição de Produtos Junto a Pessoas Físicas

b.4) Aluguéis

b.4.1) Veículos;

b.4.2) Demais Aluguéis;

b.5) Serviços Contratados Junto a Empresas Nacionais

b.5.1) Serviços Vinculados à Importação de Bens;

b.5.2) Serviços Vinculados à Exportação de Produtos;

b.5.3) Serviços Logísticos Portuários;

b.5.4) Frete Internacional da Exportação:

b.5.5) Serviços Logísticos e Movimentação de Produtos Acabados após o Términº do Processo Produtivo e antes da Venda

b.5.6) Serviços Logísticos em Terminais de Cargas

b.5.7) Serviços Prestados por Trabalhadores Avulso;

b.5.8) Licença de Uso e Desenvolvimento de Programa de Computador;

b.5.9) Treinamento e Cursos;

4.5.10) Abatimentos Concedidos a Clientes após a Entrega do Produto;

b.5.11) Serviços que Deveriam Estar Registrados como Ativo Imobilizado;

b.5.12) Pagamento por Cláusula Take or Pay na Aquisição de Gases;

b.5.13) Outros Serviços sem Direito a Crédito não Especificados Anteriormente;

b.5.14) Lançamentos Não Comprovados;

b.7) 4.7 e Subitens. Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado (Crédito com Base nº Valor de Aquisição)

b.8) 4.8 e Subitens. Créditos Extemporâneos;

b.9) Créditos Apurados em Duplicidade e Escriturados como Ajustes;

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA:

Por fim, pede o que se segue:

- (i) Inicialmente seja determinada a manutenção da suspensão da exigibilidade da integralidade dos valores contidos no presente auto de infração, a rigor do artigo 151, III do CTN;
- (ii) Preliminarmente, seja determinada a suspensão do presente processo até que ultimada a discussão travada nos autos do PTA nº 13136-720.010/2023-76, ou, ao menos, que se determine, com vistas a se evitar o risco da convivência de decisões conflitantes sobre uma mesma matéria, o julgamento de todos os procedimentos acerca da mesma matéria e relacionados no quadro indicado na narrativa de fatos em conjunto, exatamente como autorizado pelo Regimento Interno do CARF;
- (iii) Ainda em sede de preliminar, seja reconhecida a nulidade da r. decisão recorrida, na mesma linha do que decidido pelo CARF nos autos do citado PTA nº 13136-720.010/2023-76, e determinado o retorno dos autos em primeira instância com vistas à prolação de nova decisão, nesta oportunidade sanando todas as omissões e exaurindo plenamente a integralidade das razões da impugnação;
- (iv) No mérito, superada a preliminar acima, seja reconhecida a decadência / prescrição do direito de revisão da glosa de créditos promovida pelo trabalho fiscal, no período anterior a julho de 2019;
- (v) Sucessivamente, seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, para que, inicialmente, seja determinada a realização de perícia técnica na forma em que requerida, ou a baixa dos autos em diligência e sucessivamente, caso se entenda que o feito esteja em condição de julgamento, reforme o v. acórdão recorrido, a fim de que seja reconhecida a insubsistência das glosas de crédito levadas a efeito.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

1. Das preliminares de nulidade do Acórdão recorrido

A Recorrente sustenta que o Acórdão da DRJ não teria enfrentado argumentos de defesa trazidos na Impugnação, motivo pelo qual, seria nulo; reforça que alguns argumentos lançados não foram apreciados pelo Acórdão recorrido, o que escancara o erro de procedimento fiscal, configurando omissão insanável e nulidade do trabalho fiscalizatório.

Passa-se à análise das nulidades suscitadas.

Inicialmente, a Recorrente afirma que houve equívoco da fiscalização passível de nulidade no tocante ao item 4.3 do Relatório Fiscal - 4.3. Fretes amparados por Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (fls. 3291).

Compulsando os autos, nota-se que foram glosados fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, principalmente de estabelecimentos industriais da Recorrente para seus centros de distribuição, logísticos, atacadistas e varejistas. Para realizar as respectivas glosas, a autoridade fiscal adotou o seguinte expediente:

O levantamento dos conhecimentos de transporte que registram fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da Arcelormittal foi feito, por parte do Auditor-Fiscal, a partir de planilha elaborada por esta empresa, em resposta ao tópico 7 do Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fl. 1945 do processo 13031.382421/2022-46). Neste tópico, ao contribuinte foi solicitada a apresentação da relação de todos os estabelecimentos da empresa em funcionamento no período fiscalizado, discriminando e explicando as atividades desenvolvidas em cada um deles. Com base nessa planilha(anexa à fl. 2469 do processo retromencionado), foram separados todos os conhecimentos de transporte (e suas respectivas notas fiscais de cargas transportadas) que indicaram a movimentação, dentro das unidades da Arcelormittal, de produtos acabados destinados aos estabelecimentos que eram centros de distribuição, logísticos, atacadistas, varejistas e outros não industriais.

(...)

No que concerne aos fretes entre Arcelormittal e seus fornecedores e clientes, foi constatado que houve apuração de créditos de Cofins e PIS/Pasep na contratação de transportes em situações diferentes de venda de produtos acabados ou de compra de insumos. Tais créditos foram objeto de glosa na fiscalização por falta de amparo na legislação. Essas operações foram verificadas através da consulta dos CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) das notas fiscais das cargas transportadas e são as seguintes:

A DRJ manteve a glosa e esclareceu o que se segue:

Mesmo considerando a especificidade do processo produtivo da impugnante com mais de 100 (cem) pontos de distribuição, o entendimento da Autoridade Fiscal está correto, pois o art. 176, §2º, V da IN nº RFB 2121/2022 considera expressamente que frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, incluídos os centros de distribuição, não é considerado insumo e, por esse motivo, não gera direito a créditos de Pis/Pasep e Cofins:

(...)

O relatório fiscal é claro ao dispor que os fretes glosados se referem a:

“movimentação, dentro das unidades da Arcelormittal, de produtos acabados destinados aos estabelecimentos que eram centros de distribuição, logísticos, atacadistas, varejistas e outros não industriais”.

(...)O significado das siglas dos tipos de estabelecimentos na tabela acima são:

- DBA: Depósito Belgo Avançado (centro atacadista);
- BFP: Belgo Ferro Pronto (recebe material para revenda);
- CL: Centro Logístico;
- CDB: Centro Distribuição Belgo (atacadista);

- EVE: Escritório de Vendas;
- EAD: Escritório administrativo comercial; e - HUB: Centro de Distribuição.

Assim, não houve glosa de fretes entre estabelecimentos industriais e, pelo objeto do contrato apresentado pela interessada, é possível perceber que a movimentação dos resíduos ocorre entre seus estabelecimentos com produção industrial e o estabelecimento de Juiz de Fora – MG.

CLÁUSULA 1ª - OBJETO

1.1. Constitui objeto do presente Contrato a prestação, pela **Contratada**, sem caráter de exclusividade, dos serviços de recepção, processamento e disposição final de volumes de resíduo sólido classe 1 – Pó de Aciaria Elétrica, doravante referido por PAE, gerado pela **Contratante** em sua produção industrial nos seus estabelecimentos para o estabelecimento de Juiz de Fora – MG da **Contratada** – doravante (“Serviços”). O processamento e disposição final do PAE será realizado pela **Contratada**, por sua total responsabilidade, a qual irá tratar e processar o referido resíduo PAE, de forma a dele retirar qualquer materiais por si utilizáveis, dentre estes, sem limitação, o Zinco, dando origem a novos resíduos (classe II), e posteriormente, dar-lhes destinação final segura e adequada,.

Portanto, as glosas devem ser mantidas.

E é sobre este contrato firmado com a empresa Nexa Recursos Minerais S.A e citado na Impugnação que a Recorrente afirma ter ocorrido análise superficial e equivocada. Em seu entendimento, caso houvesse sido realizada uma análise minuciosa do instrumento trazido aos autos, teria certamente o Acórdão concluído corretamente que o estabelecimento de Juiz de Fora para o qual remetida a mercadoria seria da Contratada e não o da própria Recorrente.

Todavia, diversamente do que pretende fazer crer a Recorrente, para sanar este ponto é prescindível a realização de perícia, haja vista que com base nos elementos acostados aos autos é possível examinar a veracidade do direito alegado e proceder a reforma do Acórdão recorrido, se este for o entendimento esposado por este Colegiado em sede recursal.

Portanto, não se verifica o suposto equívoco alegado pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser indeferida a nulidade suscitada sobre este ponto.

A Recorrente prossegue afirmando que tal equívoco se repete ao longo de todo o acórdão e, para corroborar a tese de nulidade, elenca mais dois exemplos.

Sobre o item b.6) glosas sobre serviços importados, a Recorrente alega que o Relatório Fiscal se pautou em suposta aplicação equivocada de alíquota no cálculo dos créditos, o que foi exaustivamente contraposto pela impugnação da ora Recorrente (Fls. 17882) e não examinado pela DRJ.

Com efeito, a fiscalização apurou através do registro F100 das EFD-Contribuições que a Requerente calculou crédito da contribuição em relação à importação de serviços, à alíquota incorreta de 9,65% para a COFINS e 2,1% para o PIS, aplicáveis somente sobre a despesa de importação de bens, preterindo as alíquotas corretas à espécie, de 7,6% e 1,65%, respectivamente.

Em que pese a inconsistência dos dados indicados, a Recorrente afirma que o valor do tributo creditado foi devidamente pago, considerando a alíquota efetiva incidente nas importações de serviços (correta), e colaciona aos autos telas exemplificativas dos comprovantes de pagamentos em relação ao período de janeiro/2019. Ao final requer seja afastada a glosa considerando que o lançamento de informação equivocada na EFD “não deve se sobrepor à

realidade dos fatos, eis que a obrigação tributária é ex lege; o que significa dizer que a vontade das partes dissociada do mundo fenomênico não tem o condão de fazer surgir o dever de pagar tributo, ou de pagar mais que o valor devido”. (Fls. 15585).

Ao apreciar a questão, a DRJ esclarece que foram glosadas apenas as diferenças das alíquotas e que a incidência da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep sobre a contratação de serviços provenientes do exterior, disposta no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, “estabelece que o crédito será apurado mediante a aplicação das alíquotas (7,6% e 1,65%) e não pelo valor das contribuições pagos, como deseja a interessada”.

Portanto, não prospera a tese da Recorrente de que teria ocorrido erro do trabalho fiscal que poderia ser sanado através de mera análise dos citados comprovantes de pagamento, pois, em verdade a DRJ entendeu que tais comprovantes não se prestavam a modificar a conclusão do julgador de piso.

Ainda no tópico dos fretes, a Recorrente afirma que trouxe na peça impugnatória cópia do contrato referente à aquisição de frete para o encaminhamento de produto em elaboração para a realização, por empresa contratada, de industrialização por encomenda pela empresa CIAFAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA. Segundo sustenta, o serviço de frete para transporte de produtos em elaboração, a teor do artigo 176, §1º, VIII, da IN RFB nº 2.121/2022, está inserido dentre o rol de bens e serviços classificados como insumos creditáveis, a saber “VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Neste ponto, às fls. 17826 do Acórdão recorrido, consta que o supracitado creditamento não foi autorizado pois a fiscalização entendeu que os fretes se referiam a produtos acabados dentro das unidades da Recorrente, senão vejamos:

O relatório fiscal é claro ao dispor que os fretes glosados se referem a:

“movimentação, dentro das unidades da Arcelormittal, de produtos acabados destinados aos estabelecimentos que eram centros de distribuição, logísticos, atacadistas, varejistas e outros não industriais”.

(...)

O significado das siglas dos tipos de estabelecimentos na tabela acima são:

- DBA: Depósito Belgo Avançado (centro atacadista);
- BFP: Belgo Ferro Pronto (recebe material para revenda);
- CL: Centro Logístico;
- CDB: Centro Distribuição Belgo (atacadista);
- EVE: Escritório de Vendas;
- EAD: Escritório administrativo comercial; e
- HUB: Centro de Distribuição.

A questão aqui debatida não se trata de nulidade, mas de entendimento adotado pela fiscalização de piso, e, posteriormente corroborado pela DRJ de que a empresa CIAFAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA prestava serviço referentes a produtos acabados.

Portanto, não se trata de omissão tal como fora alegado pela Recorrente, haja vista que às fls. 17826 a DRJ faz referência expressa ao argumento escrutinado, senão vejamos:

Em complemento, a interessada também alega:

enquanto no meio das operações, pela mesma referenciadas, nota-se que, ao menos parcela do frete teve por objeto produto em elaboração transportados para industrialização.

Trata-se de operação que compõe a rotina/etapa da atividade social da Requerente e, à guisa de exemplo, pode ser extraído do escopo do **contrato firmado com CIAFAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE ARTE DE FERRO E AÇO LTDA**. E notas fiscais exemplificativas que acobertam a operação (Doc_comprobatorio_Frete produto elaboração).

Conforme demonstrado, não se trata de omissão, tampouco hipótese de nulidade. Pelo que, esta preliminar de nulidade também deve ser rejeitada.

Ademais, cumpre registrar, que nenhum dos pontos destacados neste tópico pela Recorrente são suficientes para ensejar prejuízos efetivos para eivar de nulidade o lançamento fiscal. Sendo certo, que ao analisar as questões de mérito abarcadas no Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente, este Colegiado é competente para reexaminar as controvérsias, e, se for o caso, proceder a reforma do Acórdão recorrido.

Pelo exposto, vez que não foram verificadas nenhuma das hipóteses de nulidade prescritas pelo artigo 59, II, do DL nº 70.235/1972, todas as preliminares invocadas pela Recorrente devem ser rechaçadas.

2. Do pedido de suspensão da apreciação do presente processo enquanto se aguarda o julgamento do PTA nº 13136-720.010/2023-76

A Recorrente alega que ao realizar a recomposição da conta gráfica correspondente aos créditos da COFINS / PIS, o i. auditor fiscal partiu do valor de saldo credor das contribuições apurado no trabalho fiscal objeto do PTA nº 13136-720.010/2023-76 (que atualmente aguarda apreciação de matéria em primeira instância administrativa. Vide Acórdão nº 3101-003.882, julgado na Sessão de 20 de agosto de 2024, pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF).

Em razão do exposto, face a possibilidade de alteração do saldo credor adotado como ponto de partida pelo presente trabalho fiscal, pugna pela suspensão do julgamento deste processo até decisão definitiva nos autos do PTA nº 13136-720.010/2023-76. (Vide Anexo de Relatório Fiscal 21, PG 13087).

Esclareça-se que o período de apuração do PTA nº 13136-720.010/2023-76 corresponde ao ano de 2018, já o período de apuração do presente processo administrativo refere-se ao período de apuração relativo ao ano de 2019. Portanto, os fatos geradores ocorreram em períodos distintos.

Neste contexto, conforme fixado no julgamento do Acórdão nº 3102-002.711, de Relatoria do Conselheiro Pedro Sousa Bispo, as infrações de glosas de créditos e de não inclusão de

rubricas de receita na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS são autônomas, portanto, não há que deferir o sobrestamento do processo sob alegação de prejudicialidade, senão vejamos:

ACÓRDÃO 3102-002.711 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA SESSÃO DE 22 de agosto de 2024.

RECORRENTE BUNGE ALIMENTOS S/A Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Data do fato gerador: 31/01/2011, 28/02/2011

PROCESSOS COM LANÇAMENTOS EM PERÍODOS ANTERIORES. REDUÇÃO DO SALDO DE CRÉDITOS. PREJUDICIALIDADE. INOCORRÊNCIA. SOBRESTAMENTO. DESCABIMENTO.

As infrações de glosas de créditos e de não inclusão de rubricas de receita na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS são autônomas em relação às infrações que originaram os autos de infração que reduziram os saldos de créditos em períodos anteriores. Portanto, não há qualquer relação de prejudicialidade entre aqueles processos anteriores e o presente processo. Dessa forma, descabe, diante do regimento do CARF e da ausência de prejudicialidade, o sobrestamento do presente feito.

Portanto, alinhado ao entendimento prolatado no Acórdão supra, deve ser indeferido o pedido de suspensão do presente julgamento formulado pela Recorrente.

3. Do pedido de julgamento conjunto de todos os procedimentos administrativos envolvidos

Neste tópico, a Recorrente requer que o processo administrativo em tela seja julgado em conjunto com os PER's registrados sob os nº 10680.914099/2023-75 (COFINS) e 10680.914100/2023-61 (PIS).

Muito embora a natureza dos itens classificados como insumos ou creditáveis seja similar, conforme destacado pela própria Recorrente, cumpre registrar que os processos supramencionados são autônomos, motivo pelo qual não há razão para deferimento do julgamento em conjunto dos mesmos.

4. Do pedido de diligência

Neste tópico, a Recorrente reitera o requerimento para que seja deferida a realização de diligência, assim como autorizado pelo artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235. Entende que tal pedido se justifica face a complexidade da matéria em debate.

Todavia, conforme se extrai da ampla matéria fático probatória produzida nos presentes autos estão presentes os elementos de convicção necessários à adequada solução da controvérsia, portanto, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia nos termos da Súmula nº 163 do CARF.

5. Do mérito

A priori, cumpre ressaltar que o PAF em análise teve origem em pedidos de ressarcimentos, e tais pedidos estão condicionados à comprovação da certeza e liquidez do respectivo direito creditório por quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e prestar liquidez e certeza ao direito alegado.

Feita esta consideração, superadas as preliminares de nulidade invocadas, passa-se a análise do mérito das glosas controvertidas seguindo a estrutura dos itens tal como dispostos na peça recursal.

a) Da alegação de decadência do direito de revisão da base de créditos apurados e escriturados há mais de cinco anos

A Recorrente afirma categoricamente que a recomposição da conta gráfica de créditos escriturais da contribuição ao Pis e da Cofins que foram acumulados e utilizados em períodos futuros, embora seja possível, deve respeitar um ponto de partida na fixação do marco originário.

Destarte, aludida recomposição estaria sujeita a um prazo decadencial/prescricional com base na aplicação da regra de prazo quinquenal prevista no Decreto Lei nº 20.910/1932 que, em seu artigo 1º, dispõe que “As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem”.

Fixado esse entendimento peculiar acerca do prazo decadencial/prescricional e da legislação aplicável, a Recorrente pontua o que se segue:

Com efeito, ainda que o presente trabalho fiscal diga respeito à apuração de créditos e débitos das contribuições pertinentes no **período compreendido entre os meses de junho a setembro de 2019 e entre janeiro a junho de 2020, e que a Autora foi cientificada do presente trabalho em 23/08/2024, lícito é convir que os créditos apurados pelo contribuinte e regularmente declarados até junho de 2019 não mais poderiam ser revisados, sob pena de ofender a sistemática acima.** (Fls. 17889).

A Recorrente argumenta que seja por aplicação das disposições do DL nº 20.910, seja por força do artigo 150, §4º do CTN, deve ser reformado o trabalho fiscal em questão, para que sejam canceladas as glosas de créditos regularmente apurados com relação à competência anterior ao mês de junho de 2019, inclusive e os seus efeitos.

Sobre este pedido, conforme se depreende do trecho acima reproduzido, considerando a data de lavratura do Auto de Infração e a data em que a Recorrente teve ciência do procedimento fiscal, não se aplica a decadência.

Quanto a alegação de impossibilidade de revisão dos créditos apurados e regularmente declarados até junho de 2019, conforme esclarecido pela DRJ:

É importante ressaltar que não ocorre fato gerador do tributo no momento do creditamento, **o uso indevido do crédito é que gera consequências tributárias, pois deixa-se de pagar o tributo devido gerando, agora sim, prazo de decadência para o lançamento de débitos porventura decorrentes deste uso indevido.**

Portanto, o prazo de 5 (cinco) anos é aplicável tão somente para o ato administrativo de lançamento tributário, mas não impede que o Fisco se certifique da certeza e liquidez dos créditos de Pis/Pasep e Cofins, apropriados em prazo superior a 5 (cinco) anos e transferidos para período inferior a 5 (cinco) anos, sejam ou não devidos, podendo os valores transferidos serem glosados e o crédito constituído por meio de lançamento. (Fls. 17821).

Pelo exposto, compete a autoridade administrativa verificar a certeza e liquidez do direito creditório, sendo-lhe plenamente autorizada a realização das correções necessárias sobre os créditos indevidamente aproveitados. Nesse tocante, não há nenhuma irregularidade no procedimento fiscal adotado, razão pela qual deve ser indeferida a alegação de decadência formulada pela Recorrente em sede recursal.

Por fim, a Recorrente solicita que seja aplicado ao caso em tela o entendimento consolidado no âmbito da Câmara Superior do CARF no acórdão nº 9303-012.808. Todavia, tal argumento não merece prosperar haja vista que o direito creditório materializado na decisão mencionada abordava IRPJ e IRRF, ou seja, matéria diversa da enfrentada no presente julgado.

b) Glosas de créditos das operações regulares

b.1 Devolução de vendas

A Autoridade Fiscal glosou os créditos sobre devolução de vendas, pois a Recorrente utilizou o rateio dos créditos na proporção das receitas tributadas/não tributadas. Consta às fls. 17821 que durante o procedimento fiscalizatório a Recorrente foi intimada a fazer a separação entre as vendas tributadas no mercado interno (não tributadas) e as vendas para exportação, na proporção em que as mesmas ocorreram. Contudo, diante da negativa em adotar tal expediente a glosa foi mantida.

No Recurso Voluntário a Recorrente sustenta que “a controvérsia instaurada é de natureza probatória” e que “todas as devoluções classificadas no CST 56, certamente, estão vinculadas a anterior saída interna tributada”, gerando o direito à integralidade do crédito tomado e afeto a devoluções. (Fls. 17894).

Prossegue afirmando que com base na documentação carreada é possível realizar a correlação das notas fiscais respectivas de cada devolução à sua correlata saída anterior, o que conduz à conclusão de que todo o crédito justificado por devolução é legítimo, por ter o efeito de anular a contribuição que onerou a saída que não prosperou, o que não mereceu o devido exame no Acórdão recorrido.

Segundo entendimento da Recorrente, este ponto poderia ser sanado caso houvesse sido deferido o pedido de perícia realizado na Impugnação.

Não assiste razão a Recorrente.

Em primeiro lugar, a demanda não envolve complexidade que justifique a realização de perícia técnica.

Em segundo, a metodologia de rateio proporcional dos créditos (receitas tributadas/não tributadas) para as vendas devolvidas que fora utilizada pela Recorrente não tem previsão legal, conforme já assentado pela DRJ.

E em terceiro, consta às fls. 3283 que devidamente intimada, a Recorrente não apresentou planilha alguma para discriminar, dentre as notas de devolução de vendas apresentadas, aquelas referentes a vendas não tributadas no mercado interno e as referentes a vendas de exportação. A segregação das operações seria essencial para apurar se o creditamento realizado (CST 56) tal como realizado pela Recorrente estava correto.

Ademais, cumpre lembrar que não há créditos sobre devoluções de vendas vinculadas a receitas não tributadas (no mercado interno ou na exportação). Uma vez que as mercadorias não foram tributadas na saída, não há direito a crédito quando da sua devolução.

Portanto, a impossibilidade de análise destacada no Acórdão recorrido se deve exclusivamente a inércia da Recorrente em realizar a segregação das notas fiscais, razão pela qual, a DRJ concluiu acertadamente pela impossibilidade de comprovar a efetiva tributação na venda das mercadorias devolvidas.

Por todo exposto, não há reversão a ser feita nas glosas realizadas sobre as devoluções de vendas.

b.2 Energia

Neste tópico, às fls. 3288 do Relatório de Auditoria Fiscal, consta o que se segue:

Da análise dos documentos apresentados e informações prestadas pelo contribuinte, bem como por meio da checagem das notas fiscais emitidas (modelo 55) pelas empresas fornecedoras de energia no banco de dados Sped NFe (Nota Fiscal Eletrônica), foi constatada a incorreta inclusão, na base de cálculo dos créditos da Cofins e do PIS/Pasep, dos seguintes itens (que serão adiante detalhados):

- contribuição para iluminação pública municipal;
- valor referente à demanda ou potência contratada e o valor que ultrapassou a demanda ou potência contratada;
- encargos de uso do sistema de transmissão;
- encargos setoriais para viabilizar a implantação de políticas públicas no setor elétrico brasileiro;

- compensação financeira pela utilização de recursos hídricos paga à ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica;
- gastos não especificados e não comprovados pelo contribuinte, o qual tão somente informou que foram destinados a um consórcio denominado “Consórcio UHE Guilman-Amorim”, CNPJ 05.521.579/0002-32, para operacionalização de unidade geradora de energia elétrica, com crédito proporcional em cada empresa consorciada. Essa informação consta na planilha apresentada em resposta ao tópico 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 04, anexo a folha 2922 do processo 13031.382421/2022-46.

No entendimento da Recorrente, a fiscalização não adotou a melhor exegese ao encampar a tese de que o crédito da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relacionado a energia deve ser analisado segundo regra específica, em preterição a regra geral (de insumo), sendo restrito, pois, à energia elétrica e térmica efetivamente consumida nos estabelecimentos da empresa.

O Acórdão recorrido manteve as glosas e confirmou que o critério adotado pela Autoridade Fiscal está correto, pois segue o disposto no art. 32, IX, da Lei nº 10.637/2002, e no art.32, III, da Lei nº 10.833/2003, onde a apuração de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é restrita à energia elétrica e térmica efetivamente consumida nos estabelecimentos da empresa. Tal regra, pela sua natureza exoneratória, deve ser interpretada literalmente (art. 111, I do CTN).

Para corroborar este posicionamento cita o teor da Solução de Consulta COSIT nº 22/2016:

Conforme consta no item 22 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17/12/2018, a modalidade de creditamento referente à aquisição de insumos é a regra geral, enquanto as demais hipóteses presentes no artigo 3º das Leis de regência das contribuições são modalidades específicas, as quais afastam a regra geral nas situações por elas tratadas. (Fls. 17824).

Em sua defesa, a Recorrente afirma que o Acórdão recorrido adotou posição contrária ao racional do julgamento, pelo STJ, do Tema Repetitivo 986, quando a Primeira Seção estabeleceu que devem ser incluídas na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão(TUST), nas situações em que são lançadas na fatura de energia como um encargo a ser pago diretamente pelo consumidor final – seja ele livre (aquele que pode escolher seu próprio fornecedor de energia) ou cativo (os contribuintes que não possuem tal escolha).

Nada obstante, para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada. Tal entendimento encontra-se sumulado no âmbito do CARF, consoante prescreve a Súmula 224, abaixo reproduzida.

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse

conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

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

Diante do exposto, não há reparo a ser feito no Acórdão Recorrido.

Ainda neste tópico, a Recorrente contesta a manutenção da glosa realizada sobre os gastos destinados ao Consórcio UHE Guilman-Amorim. Esclarece a Recorrente que foi firmado Contrato de Consórcio com a empresa Samarco Mineração S/A para edificação e operação de Usina Hidrelétrica. (Doc_comprobatorio_Energia_Consorcio Guilman). Aludido contrato prevê que a energia elétrica será utilizada por ambas as partes e se trata de energia para consumo - e não para comercialização.

Isto posto, a Recorrente punge pelo cancelamento da glosa, pois entende que se trata de despesa com produção de energia elétrica. Em outras palavras, à “despesa para geração de energia” conforme consta às fls. 17898.

Todavia, não assiste razão à Recorrente pois a despesa em exame não se configura como consumo de energia elétrica, nos termos do art. 3º, III, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, *in verbis*:

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

Portanto, havendo previsão legal apenas para creditamento da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não há como acolher a pretensão do creditamento sobre as despesas incorridas no Consórcio UHE Guilman-Amorim, razão pela qual deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário quanto à matéria.

b.3) Fretes

b.3.a) Fretes Amparados por Conhecimento de Transporte Eletrônicos

Neste tópico, conforme se extrai das fls. 3292 do Relatório de Auditoria Fiscal, as glosas das despesas com frete concentraram-se na impossibilidade da tomada de créditos de transferência de produtos acabados e de fretes realizados entre as unidades da Recorrente:

Entre os fretes contratados junto a transportadoras e escriturados pelo sujeito passivo nas EFD-Contribuições, verificou-se que há diversos que não se amoldam às operações retromencionadas, sem previsão legal para apuração de crédito de PIS e Cofins. Tais fretes são os seguintes:

- fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da Arcelormittal, principalmente de seus estabelecimentos industriais para seus centros de distribuição, logísticos, atacadistas e varejistas;

- fretes entre Arcelor e seus fornecedores e clientes que não correspondem a operações de venda de produtos acabados ou de compra de insumos.

A DRJ chancelou a totalidade das glosas realizadas pelo Auditor Fiscal e esclareceu que o art. 176, §2º, V da IN nº RFB 2121/2022 considera expressamente que frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, incluídos os centros de distribuição, não é considerado insumo e, por esse motivo, não gera direito a créditos de Pis/Pasep e Cofins.

Com efeito, às fls. 17826 a DRJ se manifestou em consonância ao apurado pela fiscalização, ou seja, entendeu que todas as operações de transporte de produtos realizados pela Recorrente no período fiscalizado diziam respeito a fretes de produtos acabados destinados aos estabelecimentos que eram centros de distribuição, logísticos, atacadistas, varejistas e outros não industriais.

Irresignada, a Recorrente alega que ao menos parcela do frete glosado teve por objeto produtos em elaboração transportados para industrialização. Alega que na impugnação trouxe cópia do contrato referente à aquisição de frete para o encaminhamento de produto em elaboração para a realização, por empresa contratada, de industrialização por encomenda pela empresa CIAFAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA. (Doc_comprobatorio_Frete produto elaboração). (Fls. 15539).

Isto posto, a Recorrente entende que o creditamento dos fretes com base neste contrato é legítimo, senão vejamos:

Na situação albergada por esse contrato, de remessa para laminação e acabamento de tarugos, barras e perfis, o frete referente à remessa e retorno da industrialização, por terceiros, estaria, cristalinamente, vinculado ao processo produtivo, integrando, assim, o custo de industrialização do produto acabado e, portanto, ensejando a tomada de crédito havida.

Com efeito, a Recorrente menciona a existência do aludido contrato às fls. 15.539 da Impugnação e 17. 899 do Recurso Voluntário, tendo sido anexado às fls. 17.152 – 17.186 cópia do referido instrumento.

Neste particular, dos documentos anexados aos autos é possível constatar que os contratos firmados com a empresa CIAFAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA têm como escopo a remessa de produtos para laminação e acabamento de tarugos, barras e perfis, tratando-se, portanto, de produtos em elaboração e não de produtos acabados como havia sido equivocadamente interpretado pela fiscalização.

Pelo exposto, devem ser revertidas integralmente as glosas sobre os fretes para remessa para industrialização por encomenda contratados junto a pessoa jurídica CIAFAL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE ARTE DE FERRO E AÇO LTDA.

Também neste item, a Recorrente afirma que com base no contrato firmado com a empresa Nexa Recursos Minerais S.A. é possível averiguar que o serviço realizado compreendia a retirada da camada de zinco contida nos produtos remetidos pela Recorrente e destinação final deste novo resíduo, motivo pelo qual as glosas seriam incorretas.

Prossegue afirmando que a decisão recorrida parece, ou não ter compreendido os termos do objeto contratual, afirmando que o mesmo envolveria transporte entre estabelecimentos da própria empresa Recorrente aquele industrial e o que se situa em Juiz de Fora, ou, com todo o respeito, desconhecer a previsão expressa do citado artigo 176, §1º, VIII, da IN RFB nº 2.121.

Ocorre, que embora a Recorrente afirme que o laboro fiscal permaneceu ao raso, no seu múnus de delimitar a matéria tributável, ato contínuo destaca no contrato firmado com a Nexa Recursos Minerais S.A. bastaria verificar as cópias de notas fiscais e conhecimentos de transporte juntados aos autos (fls. 17901) para que a fiscalização atestasse que assistiria razão a Recorrente.

Nada obstante, no tocante aos documentos comprobatórios mencionados, quais sejam, notas fiscais e conhecimento de transporte, nota-se que a Recorrente não faz qualquer referência dos anexos ou das páginas onde seria possível encontrar aludidos documentos nos autos.

Desta forma, conclui-se que a Recorrente realizou uma alegação genérica e insuficiente para desconstituir a prova amparada no registro de Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTe) utilizado pela fiscalização para efetivar a glosa.

Portanto, no que se refere as glosas efetuadas sobre o contrato firmado com a empresa Nexa Recursos Minerais S.A., não há reparo a ser feito no Acórdão recorrido.

b.3.b) Fretes na Aquisição de Produtos Junto a Pessoas Físicas

Neste ponto, o fundamento para a glosa fundou-se em ausência de previsão legal; especificamente porque as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem que o direito à apuração de crédito aplica-se exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica.

Infere-se que o ponto controverso diz respeito ao frete de aquisição de sucata.

A Recorrente sustenta que sobre as aquisições de sucata não há dúvida de que a vedação ao direito de crédito pela aquisição de sucatas foi reputada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar o RE nº 607.109 - Tema nº 304 de Repercussão Geral -, tendo por inconstitucionais, consequentemente, "... os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis.

Adicionalmente, a Recorrente afirma que o creditamento sobre a aquisição de sucata não poderia ter sido negado porque é beneficiária de decisão individual favorável, no bojo do Mandado de Segurança nº 0005730-14.2016.4.01.3800 (Doc_comprobatorio_MS 00057301420164013800), transitada em julgado em 25.03.2022.

Para delimitar examinar a questão, mister esclarecer sobre qual item recaiu a glosa. Para tanto, abaixo segue reproduzido trecho extraído das fls. 17828 do Acórdão recorrido:

É importante ressaltar que a glosa se deu pela aquisição de produtos (sucata e de carvão vegetal) **junto a pessoas físicas e não pela aquisição da sucata em si**, portanto, a alegação

de que a interessada possui ação judicial a respeito da possibilidade de utilização do crédito sobre sucatas não é aplicável ao presente caso. Dessa forma, em momento algum do presente processo, a Autoridade Fiscal tentou “se esquivar do dever de obedecer às decisões judiciais”.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem que o direito à apuração de crédito aplica-se exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica. Em complemento, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 dispõe que “se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de crédito”. Portanto, está correto o entendimento da Autoridade Fiscal em glosar o frete de produtos adquiridos junto as pessoas físicas.

Em sede de repercussão geral a possibilidade de apuração de créditos de Pis/Cofins foi amplamente discutida pelo STF no julgamento do RE nº 607.109/PR. Na ocasião, a Corte Suprema assentou que a sustentabilidade é uma diretriz para concretização do direito ao meio ambiente equilibrado nos termos do art. 225 da CRFB/88. Restou claro que o legislador ordinário é vinculado ao cumprimento das normas constitucionais que garantem o equilíbrio ecológico para uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo ao Poder Público o dever de defender e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Destarte, a premissa fixada pelo STF é de que é plenamente legítimo o direito de crédito proveniente da aquisição de sucata. Aplicando-se a interpretação sistemática ao caso em tela, entende-se que não é lícito a imposição de óbice ao aproveitamento de créditos oriundos de produtos (sucata) adquiridos junto à pessoa física.

Por sua vez, entendo que o mesmo raciocínio se aplica ao frete na aquisição de sucata.

Destarte, as glosas sobre a aquisição de sucata adquirida de pessoa física devem ser revertidas, desde que sejam observados os requisitos previstos na Súmula nº 188 CARF.

b.3.c) Fretes entre Arcelor e seus Fornecedores e clientes que não Correspondem a Operações de Venda de Produtos Acabados ou de Compra de Insumos

Conforme consta no Relatório de Auditora Fiscal, os créditos discriminados neste item não foram ratificados pela fiscalização por não se encaixarem nas hipóteses que autorizam o creditamento, conforme trecho abaixo reproduzido:

(...) devolução de compra, devolução de mercadoria destinada ao uso e ao consumo, remessa de mercadoria em consignação, remessa e devolução de vasilhame ou sacaria, devolução de venda, remessa de amostra grátis, entrada e remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação, remessa em bonificação, doação ou brinde, remessa para depósito fechado ou armazém geral e retorno da mercadoria depositada nesses locais, remessa e retorno de mercadoria ou bem para conserto ou reparo, remessa e retorno de bem para demonstração, remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento, venda de bem do ativo imobilizado, outra entrada de mercadoria não especificada e outra saída de mercadoria não especificada. (fls. 3297).

A DRJ entendeu acertado entendimento da fiscalização haja vista que as hipóteses supra não condizem com fretes para venda de produtos acabados ou a compra de insumos. (Fls. 17829).

Inconformada, a Recorrente sustenta que:

Sucedee que, a análise novamente realizada resta descontextualizada do ambiente negocial. As operações retro mencionadas são todas intrínsecas à atividade social da Requerente e, certamente, pois, compõem o custo final do produto, a ensejar a tomada de créditos. Por exemplo, é salutar a remessa de amostra grátis, bonificação, doação, brinde, ou demonstração, para que se ultimem vendas tributadas, tratandose de etapas daquelas [vendas], disso dessumindo-se a sua essencialidade. Apenas tecendo um paralelo, tais itens estão para venda como o marketing digital está para o e-commerce! (Fls. 17914).

Neste item, em que pesem as alegações da Recorrente, o entendimento sobre a matéria encontra-se sumulado pelo CARF na Súmula nº 217, abaixo transcrita:

Os 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.

Assim, a impõe-se a aplicação cogente da supracita Súmula ao caso em tela.

Pelo exposto, não há reforma a ser feita neste item recursal.

b.4) Aluguéis

b.4.1) Veículos;

A premissa utilizada pela fiscalização considera que nos termos do artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, e do artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, é permitido o desconto de créditos de PIS/Pasep e Cofins para “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

Isto posto, da análise realizada pela fiscalização foram glosadas as despesas com aluguel de caminhões, carretas, tratores, locomotiva ferroviária, vagões ferroviários, empilhadeiras e semirreboques:

Na auditoria, foi avaliado se as despesas escrituradas se enquadram como aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e se foram utilizadas nas atividades da empresa. Da avaliação, foram encontradas as seguintes irregularidades quanto aos 2º e 3º trimestres de 2019 e 1º e 2º trimestres de 2020, que serão explicadas em detalhes na sequência:

- apuração de créditos das contribuições sobre aluguel de veículos (caminhões, carretas, tratores, locomotiva ferroviária, vagões ferroviários, empilhadeiras e semirreboques), que não são considerados máquinas ou equipamentos;
- apuração de créditos sobre aluguel de imóvel e de bens que não foram utilizados na atividade da empresa ou não se enquadram como equipamentos e máquinas. (Fls. 3298).

Nessa linha argumentativa, somente seria possível o creditamento sobre alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, não cabendo interpretação extensiva para incluir veículos na hipótese de constituição de créditos.

No que tange à glosa realizada sobre os créditos relativos as despesas para locação de veículos, a DRJ manteve a glosa com amparo na Solução de Consulta RFB - COSIT nº 1/2014, vinculante para a RFB, abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II e IV; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, e 15, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

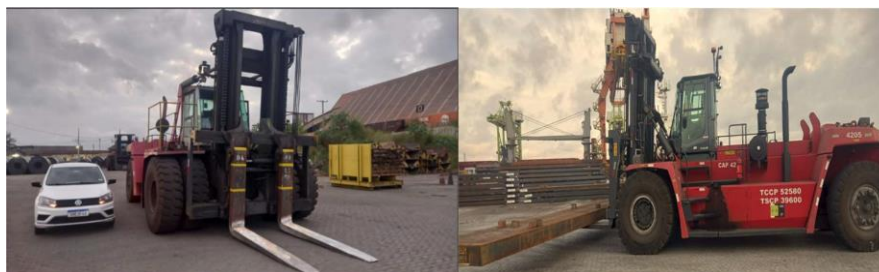
Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3211, IV e IX.

Adicionalmente, para manutenção da glosa de crédito para locação de empilhadeira a DRJ citou a Solução de Consulta COSIT nº 355/2017.

A Recorrente defende a legitimidade dos créditos e afirma que a legislação (arts. 3º, IV, das Leis nº 10.833/03 e 10637), tencionou permitir o crédito em relação a aluguéis de bens “pesados”, em regra dotados de alta tecnologia e de elevados valor de mercado e custo de manutenção, tanto mais quando desempenham papel crucial no próprio processo produtivo, não se limitando a papeis secundários (v.g. transporte).

A título de exemplo, a Recorrente cita o contrato celebrado junto à VIX LOGÍSTICA S.A. (Doc_comprobatorio_Alugueis_Parte1, que tem por objeto a locação empilhadeira com capacidades diversas (04, 07, 12, 20, 30, 40 toneladas) e anexa foto do respectivo equipamento às fls. 17918:



Neste item, entende-se que caminhões, carretas, tratores, locomotiva ferroviária, vagões ferroviários, empilhadeiras e semirreboques utilizados na atividade produtiva da Recorrente são equipamentos que autorizam o creditamento das despesas previstas pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, motivo pelo qual, as glosas sobre as respectivas locações devem ser revertidas.

Nada obstante, em razão da aplicação da Súmula CARF nº 190, devem ser revertidas apenas as glosas sobre as despesas incorridas com tratores, caminhão auto vácuo (coleta e descarte de materiais), empilhadeiras e transpaleteiras.

b.4.2) Demais alugueis

No que toca aos demais bens locados, considerando a atividade produtiva da recorrente, bem como os documentos acostados aos autos, de ser revertida a glosa sobre a locação de imóvel para atendimento médico e promoção da saúde dos empregados.

b.5) Serviços Contratados Junto a Empresas Nacionais

b.5.1) Serviços Vinculados à Importação de Bens

Consta às fls. 3314 do Relatório de Auditoria Fiscal que a fiscalização verificou que para o período de abril a setembro de 2019 e janeiro a junho de 2020 os serviços em que a Recorrente apurou créditos vinculados à aquisição, no exterior, de insumos e de máquinas e equipamentos para produção são serviços aduaneiros e de operação e logística portuária na importação, a saber:

(...) agenciamento marítimo de cargas, desembaraço e despachante aduaneiro, capatazia, desconsolidação, desunitização, desova, desembarque, descarregamento, armazenagem portuária, carregamento, movimentação e vistoria de cargas e contêineres, lavagem de contêineres, enlonamento de cargas em vagões e carretas, estadia e pesagem de veículo de transporte, serviços de surveyor, importação por conta e ordem, vistorias e taxas de importação e de uso de terminal portuário.

O Acórdão recorrido manteve a glosa com fulcro no § 1º, art. 15 da Lei nº 10.865/2004, que por sua vez, dispõe que o direito aos créditos das pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição não cumulativa para o Pis/Pasep e da Cofins “aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços”. Portanto, somente as despesas que se enquadram no valor aduaneiro geram créditos.

A Recorrente sustenta que a decisão merece ser reformada porque os serviços glosados estariam “vinculados à aquisição, no exterior, de insumos e de máquinas e equipamentos para produção”, inexistindo dúvidas, pois, quanto a este fato. Salienta que este Conselho já reconheceu o direito ao crédito na situação em comento, com foco na essencialidade do serviço, sem restringi-lo em razão da origem importada do bem, concluindo, *verbis*: “(...) em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao seu processo produtivo” (Acórdão nº 9303-011.412, sessão: 15/04/2021), ensejando o direito de crédito, com base no artigo 3º, II, das Leis nº 10.637 e 10.833.

Para corroborar a tese de possibilidade de creditamento dos serviços vinculados a importação de bens, a Recorrente destaca a decisão do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR para concluir que os serviços glosados são essenciais e relevantes para desenvolvimento do seu processo produtivo. Anexa às fls. 17923 cópia de documento fiscal que discrimina os serviços portuários, de apoio marítimo e de movimentação portuária contratados.

Nesse sentido, a Recorrente sustenta que todo o escopo logístico, envolvendo desde a atracação no Porto, descarregamento, manuseio e transporte do material dentro do Terminal e até o ponto de embarque para início do transporte, constitui um complexo de atos com o claro objetivo de o insumo ser, efetivamente, aplicado na produção. Nesse contexto, tais serviços aderem perfeitamente ao conceito de essencialidade, acolhido pelo Leading case do STJ sobre a matéria, pois sua ausência prejudica a própria continuidade da produção.

Em se tratando dos serviços objeto da glosa no presente tópico, a própria legislação estabelece a diferença entre a aquisição de insumos no mercado interno e no mercado externo.

Para a primeira hipótese, os artigos 3º, §§ 3º, incisos I, das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, determinam que o direito aos créditos de PIS/Pasep e de Cofins aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Para as aquisições no mercado externo de pessoa não domiciliada no Brasil, persiste a impossibilidade de apuração de créditos referentes a dispêndios com serviços **portuários e** desembaraço aduaneiro na importação, ainda que estes sejam pagos a pessoa jurídica domiciliada no país e que possam a vir integrar o custo de aquisição do bem.

Vale lembrar que o importador sujeito à apuração não cumulativa das contribuições devidas com base nas Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 poderá descontar crédito, na apuração dessas contribuições, relativamente às importações sujeitas à incidência do PIS-Importação e da Cofins-Importação nos termos da Lei nº 10.865/2004.

Conforme consta no Relatório Fiscal, os créditos foram glosados porque apurados sobre bens adquiridos no mercado externo, e, conforme a legislação em vigor devem ter por base o valor aduaneiro das mercadorias, não sendo admitido a inclusão de créditos com despesas posteriores ao desembaraço aduaneiro ou gastos de natureza diversa daqueles já incluídos no cálculo do imposto de importação.

Nesse sentido, conforme pontuado pela fiscalização:

Tais despesas, apesar de estarem envolvidas com a recepção dos bens pela importadora, não se caracterizam individualmente como serviços utilizados como insumos, pois se vinculam necessariamente às mercadorias geradoras dos créditos e só existem em função delas, sendo que essas mercadorias importadas possuem, como explicado, hipótese específica para apuração e cálculo de crédito na aquisição de insumos.

As despesas que integram o custo de aquisição do insumo devem ser analisadas de acordo com a legislação a ele aplicável. Em outras palavras, estando tais despesas vinculadas à aquisição do insumo, pois somente existem em decorrência dessa aquisição, não podem ser consideradas de forma independente para fins de geração de crédito, tanto no caso de compra no mercado interno quanto no caso de importação. Como as despesas aqui citadas não se incluem no valor aduaneiro, base de cálculo do crédito previsto na Lei nº

10.865/2004, não podem gerar os créditos pretendidos por ausência de previsão legal. (Fls. 3316).

Em que pese a argumentação exposta pela Recorrente, o presente caso atrai a aplicação compulsória da Súmula CARF nº 243, sendo forçoso concluir que não há reforma a ser feita neste item do recurso.

b.5.2) Serviços Vinculados à Exportação de Produtos

Consta às fls. 3317 do Relatório de Auditoria Fiscal que a fiscalização verificou que para o período de abril a setembro de 2019 e janeiro a junho de 2020 que a Recorrente apurou os seguintes créditos vinculados à exportação de produtos acabados:

(...) operação portuária, descarregamento de veículos, transbordo, armazenagem portuária, pesagem e movimentação de cargas, operação de movimentação portuária e transporte ao costado de navios, carregamento, peaço e amarração de cargas no navio, estufagem de contêineres (também descritos nas EFD-Contribuições como “TUP – Container”), praticagem, manobra, atracação, desatracação e reboque de navios, inspeção e vistoria nos porões dos navios afretados e nos pátios de terminais de cargas, fumigação, desembaraço e despachante aduaneiros e taxas portuárias.

A Recorrente sustenta que em relação a ao menos uma parte dos serviços de “movimentação” – glosado por ter sido executado após finalização do processo produtivo, a autoridade fiscal agiu sob premissa falsa.

A DRJ manteve as glosas sob entendimento de que i) os serviços glosados são aqueles prestados após a término do processo produtivo, por esse motivo, com base no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, tais serviços não podem ser considerados com insumos; ii) eles também não podem ser enquadrados como armazenagem e fretes na operação de vendas, por terem natureza diversa em relação a essas despesas. Nesse sentido, não havendo previsão específica que ampare tais despesas, conclui-se pela impossibilidade de creditamento de Pis/Pasep e Cofins (Fls. 17836).

No Recurso Voluntário a Recorrente destaca que para os contratos firmados com as empresas Tradmaq, com o Terminal de Cargas Sarzedo e SANKYU S.A. os serviços prestados, quando relacionados à etapa de venda das mercadorias, se tornam parcelas indissociáveis quer seja do transporte, quer seja da armazenagem. Nesse sentido, esclarece que:

De um lado, o ato de carregar a mercadoria, na origem, e descarregá-la, no destino, meio indispensável para proceder à entrega - em especial quanto a produtos siderúrgicos, pelas características de peso e volume -, são elementos ínsitos ao transporte. Tanto que, nos termos do artigo 750 do Código Civil, no transporte de coisas a responsabilidade do prestador se inicia quando ele, “... ou seus prepostos, recebem a coisa; termina quando é entregue ao destinatário”. Mesmo se não executadas pelo transportador, essas etapas não perdem a sua natureza, especialmente se conexas à venda de mercadorias.

Por motivo ainda mais evidente o baldeio ou transbordo não podem ser dissociados do transporte, eis que envolvem simples ação de transferência da carga de um veículo a outro,

ou entre diferentes modais de transporte (ferroviário, rodoviário e aquaviário) durante seu trajeto.

Não bastasse, na mesma linha do já exposto nos tópicos supra, também subsiste patente correlação entre tais serviços e a própria armazenagem, pois o depósito de mercadorias sob a guarda de terceiros pressupõe a carga e descarga, não gozando os mesmos da autonomia que pretendeu inculir o v. acórdão combatido. (Fls. 17927).

Adicionalmente, a Recorrente cita que o Acórdão CARF nº 3201-007.881 reconheceu que é passível de apropriação o crédito proveniente de carga, descarga ou transbordo e que o Acórdão CARF nº 9303-008.585 autoriza o creditamento de despesas de movimentação interna do produto acabado (em sentido amplo).

De modo abreviado, a Recorrente sustenta que a movimentação interna do produto acabado deve ser considerada inerente à armazenagem ou como insumo à luz dos critérios da essencialidade e relevância, como definido no precedente vinculante do STJ, permitindo o creditamento.

Quanto aos demais itens glosados neste tópico, a Recorrente argumenta que também são passíveis de creditamento das contribuições ao Pis/Cofins, pois entre eles existe uma relação de complementariedade. Conclui afirmando ser incontroversa a vinculação das despesas e serviços com o transporte, na exportação, razão pela qual ressoa evidente o direito de crédito com arrimo no artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833 (Fls. 17931).

Neste aspecto, cumpre ressaltar que a legislação do PIS e da Cofins prevê o desconto sobre insumos nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e das despesas expressamente elencadas nesse mesmo artigo, ou seja, sobre os custos/despesas que se enquadrem no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

No presente caso, despesas relacionadas à exportação de produtos acabados não estão elencadas dentre aquelas previstas no referido artigo nem se enquadram no conceito de insumos dado pelo STF no referido REsp, tendo em vista que tais despesas não foram utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção dos e bens destinados à venda.

Assim, a glosa dos créditos sobre tais despesas devem ser mantidas.

b.5.3) Serviços Logísticos Portuários

No presente tópico estão incluídos os serviços logísticos de movimentação de produtos para embarque e desembarque em portos e despesas com despachantes e desembaraço aduaneiros, vinculados a operações em que não foi possível definir, com base nos dados disponíveis, se estão relacionados à importação ou à exportação.

Às fls. 3319 do Relatório de Auditoria Fiscal consta o que se reproduz:

Na separação entre despesas de importação e de exportação também foi observada a classificação contábil adotada pelo contribuinte para cada lançamento. No entanto, para certas despesas, as informações existentes nas EFD-Contribuições ou nas respostas às

intimações não foram precisas o suficiente para determinar se são de operações de importação ou de exportação.

(...)

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não-cumulatividade do PIS, sobre a aquisição de serviços de estufagem de containers. Nem são considerados insumos da produção e nem se consubstanciam em serviço de armazenagem.

A DRJ manteve as glosas utilizando como fundamento de decidir as razões expostos no tópico precedente (b.5.2 – Serviços vinculados à exportação de produtos).

A Recorrente também invoca os argumentos já exposto no mesmo tópico ao que a DRJ fez referência e acrescenta que a vinculação do serviço a importação/exportação poderia ser elucidada via prova pericial.

No tocante a prova pericial não assiste razão à Recorrente, pois durante o procedimento fiscalizatório, mesmo após intimada, a Recorrente não apresentou respostas suficientes para determinar a natureza das operações (importação/exportação).

Conforme já exposto, a legislação do PIS e da Cofins prevê o desconto sobre insumos nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e das despesas expressamente elencadas nesse mesmo artigo, ou seja, sobre os custos/despesas que se enquadrem no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, não há reparo a ser feito na decisão recorrida.

b.5.4) Frete Internacional da Exportação

A Recorrente apurou créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre a contratação de frete internacional (marítimo, rodoviário e aéreo), na exportação de mercadorias em operação de venda e de amostras de produtos.

Segundo detalhado pelo Auditor Fiscal essa apuração não é permitida, com fundamento no inciso II, do § 2º, do art. 3º, tanto da Lei nº 10.833/2003 como da Lei nº 10.637/2004, pois o frete internacional é isento, conforme o disposto no artigo 14, inciso V e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001. (Fls. 3319).

A DRJ manteve as glosas e esclareceu que de acordo com o § 1º, V do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001 são isentas da contribuição para o Pis/Pasep e Cofins as receitas do transporte internacional de cargas ou passageiros. Por sua vez, o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002 estabelecem que operações de aquisição não sujeitas ao pagamento das contribuições não darão direito a crédito.

Em sede recursal, a Recorrente argumenta que o Acórdão recorrido não dialogou com as razões da defesa, que contestaram a validade do sobredito silogismo utilizado para negar o respectivo creditamento.

Nesse sentido, afirma que o STF no julgamento do RE nº 841.979, referendando anterior decisão da Corte (RE nº 607.64213), criaram “... um critério próprio de operacionalização da não cumulatividade que não corresponde, na íntegra, a nenhum dos métodos tradicionais de cálculo da não cumulatividade dos tributos sobre o valor agregado (base sobre base ou tributo sobre tributo)”. A partir desta perspectiva, a Recorrente entende que:

(...) a existência, ou não, de COFINS e PIS a pagar pelo fornecedor de bem ou serviço, ou mesmo a incidência das exações nessa etapa, não seria condição *sine qua non* ao direito de crédito. A lei, como dito, deve delinear as hipóteses em que ele (o crédito) seria devido, observando a finalidade do regime, bem como preceitos fundamentais da tributação. Sob essa ótica, a decisão do legislador ordinário foi, por exemplo, no sentido de vedar o crédito em razão do valor da mão-de-obra de pessoas físicas, admitindo-o somente se as despesas e custos estiverem associados a pessoas jurídicas domiciliadas no país. Inclusive, restou incontroverso pelas informações contidas no Anexo respectivo da autuação que os valores classificados como frete internacional foram, em verdade, pagos a empresas domiciliadas no Brasil. (Fls. 17935/17936).

Isto posto, no entendimento da Recorrente, do exame atento do citado artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2004, não poderia ser extraída a vedação defendida pelo Fisco. Portanto, sendo o frete internacional isento por força de lei, como atesta a fiscalização, ele não se amolda a nenhuma das hipóteses de vedação pelas seguintes razões:

A uma porque a Recorrente não toma o serviço de transporte internacional para revende-lo, até mesmo porque não se dedica a tal atividade.

E, a duas, porque não se trata de insumo (o frete) segundo a própria argumentação desenvolvida no Relatório Fiscal, ao passo que não se concebe a aquisição destes após o encerramento do processo produtivo, como é o caso (o transporte se relaciona a produtos acabados).

Portanto, se a Recorrente adquiriu serviço isento (o frete na operação de venda); e se esse serviço isento não foi revendido e tratando-se de frete na venda, nem mesmo utilizado como insumo na fabricação dos produtos exportados e não alcançados pelas contribuições, então se aplica a ela, sem ressalva, a exceção contida no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03. (Fls. 17936).

Conforme se nota, a controvérsia se estabelece diante de situações de isenção, especificamente sobre o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, abaixo transcrito:

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

(...)

§ 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; e

Pela leitura do dispositivo legal, verifica-se na hipótese de isenção, a vedação ao crédito de PIS e Cofins apenas se perfaz caso o bem ou serviço adquirido seja insumo e, também, seja aplicado em bem ou serviço que não enseje o pagamento daquelas contribuições.

No caso em tela, os créditos de PIS/Pasep e Cofins foram apurados sobre a contratação de frete internacional (marítimo, rodoviário e aéreo), na exportação de mercadorias em operação de venda, portanto, incorreta a autuação.

Pelo exposto, devem ser revertidas as glosas sobre os fretes internacionais.

b.5.5) Serviços Logísticos e Movimentação de Produtos Acabados após o Término do Processo Produtivo e antes da Venda

Segundo constatado pelo Auditor Fiscal, a Recorrente apurou créditos de PIS/Pasep e Cofins na contratação, junto a pessoas jurídicas, de serviços de coordenação logística e serviços logísticos gerais que envolvem movimentação interna, recepção, carga, descarga, transbordo, armazenagem, apoio, controle de recebimento e expedição de produtos acabados prestados em estabelecimentos da própria Recorrente.

O creditamento destes serviços foi objeto de glosa pois a fiscalização constatou que foram prestados após o término da produção, não podendo ser enquadrados como insumos, e antes da venda, não se configurando como armazenagem e frete na operação de venda.

Conforme consta às fls. 17839 a DRJ ratificou o entendimento do julgamento de piso:

Não existe previsão legal para apuração de créditos de tais serviços, pois são produtos acabados, portanto não podem ser classificados como insumos. De mesma forma, o conceito de armazenagem e frete não alcança despesas de natureza diversa, tais como “carregamento, descarregamento, estadia de veículos, transbordo, movimentação, estocagem e arrumação”.

Irresignada, a Recorrente afirma que trata-se de acentuado apego à literalidade, que foge da razoabilidade e da logicidade do sistema, que mais uma vez induz a equiparação entre a não-cumulatividade e favores fiscais, o que falece de qualquer sentido, posto que a primeira se trata, isto sim, de princípio constitucional que rege a própria natureza das contribuições em voga e não exceção à uma regra geral de tributação.

No entendimento da Recorrente, a atividade logística envolve um conjunto de prestações e contratos típicos, dentre eles de transporte e armazenagem, de modo a viabilizar e otimizar todo o funcionamento de um empreendimento, desde a aquisição de insumos, passando pelo escoamento da produção e entrega de produtos a seu destino final.

Para a Recorrente, todos os serviços glosados neste tópico possuem notória relação de continência com a armazenagem (“estocagem e gerenciamento do Produto...”) ou ao menos que se referem a parte ou etapa indissociável do transporte, a saber, receber o produto (ato de entrega

que última o transporte, como visto), embarca-lo e carrega-lo (de modo a iniciar o transporte marítimo) - que compreende, intuitivamente, a atracação e desatracação.

Pelo exposto, a Recorrente conclui que para essas despesas o direito de crédito em apreço está amparado no antes citado artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003.

Ocorre, que conforme apurado pela fiscalização os serviços de logística e de movimentação glosados no tópico em apreço referem-se a produtos acabados dentro ou entre estabelecimentos da própria Recorrente.

Com efeito, as atividades complementares ao frete e armazenamento não podem ser caracterizadas como insumos, tampouco alocadas como parte indissociável do serviço de armazenagem.

Portanto, face a inexistência de previsão legal, as glosas apuradas sobre os serviços logísticos e de movimentação de produtos acabados após o término do processo produtivo e antes de venda devem ser mantidas.

b.5.6) Serviços Logísticos em Terminais de Cargas

As glosas recaíram sobre os créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep apurados sobre serviços logísticos de movimentação de produtos siderúrgicos em terminais de cargas operados por terceiros (incluindo carregamento, descarregamento, estadia de veículos, transbordo, movimentação, estocagem e arrumação).

Verificado que tais serviços não são insumos, tampouco armazenagem, a fiscalização obsteu a tomada de créditos pois tais serviços não se enquadram no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003.

Pelos mesmos fundamentos invocados pelo Auditor Fiscal a DRJ manteve as glosas neste item.

Irresignada, a Recorrente entende que a fiscalização adotou um conceito deveras restritivo de insumo, abarcando apenas aquele empregado dentro do espaço físico da empresa na produção de bens destinados à venda. Em sua visão, os serviços logísticos em terminais de cargas subsomem-se a armazenagem e guardam uma relação de continência com ela, motivo pelo qual o aproveitamento de créditos seria legítimo.

Todavia, uma vez que os serviços não são insumos, nem armazenagem, a ausência de previsão legal impede o aproveitamento dos créditos computados pela Recorrente.

Pelo exposto, não há reparo a ser feito neste tópico recursal.

b.5.7) Serviços Prestados por Trabalhadores Avulso

Consta no Relatório de Auditora Fiscal (fls. 3323) que a Recorrente apurou créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre serviços prestados por pessoas físicas, nas funções de estivadores, conferentes e arrumadores. São trabalhadores avulsos, cuja contratação foi intermediada pelo Órgão de Gestão de Mão de Obra do Trabalhador Avulso Portuário, CNPJ 39.634.928/0001-6, de Vitória – ES. Face ausência de previsão legal o creditamento foi glosado pelo Auditor Fiscal.

A DRJ chancelou o entendimento da fiscalização e esclareceu as despesas concernentes a contratação de serviços de mão de obra de pessoas físicas não são passíveis da geração de créditos face a expressa proibição contida nas leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Inconformada, a Recorrente alega que houve equiparação do Órgão Gestor de Mão de Obra do Trabalhador Avulso Portuário, CNPJ 39.634.928/0001-6, de Vitória – Es à pessoa física, lançando mão da analogia, para reduzir o direito ao crédito e, à vista disso, majorar a tributação da Recorrente.

Nada obstante a contratação ter sido intermediada pelo Órgão de Gestão de Mão de Obra do Trabalhador Avulso Portuário, conforme destacado pela DRJ às fls. 17841, a Solução de Consulta COSIT nº 185/2015 veda a apuração de crédito para o regime não cumulativo das contribuições sociais dos pagamentos feitos a órgão gestor de mão de obra.

Além dos motivos expostos anteriormente para negar o creditamento, a fiscalização constatou que nas EFD-Contribuições, a Recorrente lançou os pagamentos a trabalhadores avulsos na natureza “Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Verificado que os serviços prestados foram serviços portuários (estiva, conferência, arrumação), que não tem caráter de armazenagem ou frete na operação de venda, não havendo também por esse motivo a possibilidade de apuração de créditos das contribuições. (Fls. 3324).

Pelo exposto, não há reparo a ser feito neste item do recurso.

b.5.8) Licença de Uso e Desenvolvimento de Programa de Computador

Informa o Relatório de Auditoria Fiscal que a Recorrente se apropriou de créditos sobre despesas com aquisição e manutenção de licença de uso de softwares (programas de computador) e com desenvolvimento de softwares, classificando tais gastos como aquisição de serviços utilizados como insumos nas EFD-Contribuições, com base no artigo 3º, caput e inciso II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

O Auditor fiscal entendeu que as despesas não seriam enquadradas no conceito de insumo e glosou os respectivos créditos. A glosa foi posteriormente mantida pela DRJ sob os seguintes fundamentos extraídos do Relatório de Auditoria Fiscal:

- (i) Licença para uso de programa de computador não é um serviço, mas corresponde a royalties, para os quais não existe previsão legal para apuração de créditos; e (ii) em relação ao desenvolvimento de programas de computador, tais despesas não geram créditos imediatos, mas com base nos encargos de amortização, de acordo com o previsto no artigo 3º, inciso XI e §1º, inciso III, tanto da Lei nº 10.637/2002, quanto da Lei nº 10.833/2003.

Sustenta a Recorrente que o racional utilizado pela autoridade fiscal está em dissonância com o precedente fixado pelo STF no RE n.º 688223, cuja tese assentada determina que “[é] constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC n.º 116/03.”.

Portanto, a Recorrente entende que no caso concreto o que se discute é a possibilidade de creditamento de um serviço de aquisição e manutenção de licença de uso de softwares (programas de computador) e com desenvolvimento de softwares.

Considerando o ramo de atuação da Recorrente, qual seja, industrialização e o comércio de produtos siderúrgicos, bem como a exploração de recursos minerais, é possível aferir que os itens objeto do presente tópico não se encaixam no conceito de insumo utilizados na produção dos bens destinados à venda, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 nem no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.70/PR; assim, não dão direito ao desconto de créditos.

Portanto, não há reparo a ser feito neste tópico.

b.5.9) Treinamento e Cursos

A fiscalização constatou que na EFD-Contribuições foram lançados créditos sobre o pagamento de treinamentos e cursos para funcionários, voltados tanto para a área operacional quanto para a área administrativa, inclusive de idiomas e gerenciais. Considerou que os créditos apurados não poderiam ser considerados insumos e procedeu a glosa dos supracitados itens.

Com base no Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018, a DRJ corroborou o entendimento do Auditor Fiscal de que tais dispêndios não geram direito a crédito.

A Recorrente sustenta que a complexidade de seu processo produtivo demanda elevada capacitação dos colaboradores para viabilizar a prestação de seu objeto social. Argumenta que respectivos treinamentos e cursos decorrem de imposição legal à guisa da NR-18 e que esses gastos não são assumidos por mera liberalidade, mas como uma espécie de meio hábil à viabilização do exercício de sua atividade produtiva, que gera tanto a receita tributável quanto o direito à segurança do trabalhador. Adicionalmente, caberia à Fiscalização exaurir os cursos/treinamentos que geraram as despesas creditáveis e, *ad argumentandum tantum*, caso se deparasse com algum que, ao seu crivo, se distanciaria dos requisitos da essencialidade, ou relevância, decotá-lo da base de créditos, e não manter a glosa em bases genéricas, censurando todo o crédito tomado à vista da despesa empenhada com tais serviços, avultando-se, portanto, a nulidade da glosa.

Nada obstante, a legislação de regência disposta nos incisos VI e XII, do § 2º do artigo 176 da Instrução Normativa (IN) RFB n.º 2121/2022 veda a apuração de créditos das contribuições do PIS e Cofins relativas a despesas com cursos e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades contábeis e jurídicas da pessoa física.

Pelo exposto, não há reforma a ser feita neste item.

4.5.10) Abatimentos Concedidos a Clientes após a Entrega do Produto

Neste item o Relatório de Auditoria Fiscal narra o que se segue:

A Arcelormittal lançou, no registro F100 das EFD-Contribuições e na natureza “aquisição de serviços utilizados como insumos”, valores que descreveu como “bobina laminada a quente” e sobre eles apurou créditos de PIS/Pasep e Cofins.

Por meio dos tópicos 3 e 4 e anexos III e IV do Termo de Intimação Fiscal nº 02, foi intimada a apresentar explicações a respeito e notas fiscais e documentos que comprovassem esses créditos. Em resposta à intimação, explicou que “esses valores referem-se a abatimentos concedidos aos clientes, posteriormente à entrega dos produtos, decorrentes de preço cobrado a maior na Nota Fiscal de Venda e também de situações em que são identificadas que o produto vendido apresentou defeitos de qualidade ou não conforme as especificações técnicas do cliente”.

Quanto aos documentos comprobatórios, não apresentou notas fiscais, tendo exibido documentos denominados “nota de débito” e “declaração de não aproveitamento de crédito” (fls. 2393 a 2399, 2404 a 2413, 2418, 2419, 2423, 2426, 2428, 2429, 2432, 2439, 2440, 2451 a 2453 e 2462 do processo 13031.382421/2022-46).

Esclarecido que as despesas tinham natureza de descontos incondicionais, a DRJ concluiu que os descontos condicionais concedidos não podem ser considerados bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens e não se enquadram em nenhuma outra hipótese de creditamento previstas nas leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, inexistindo, portanto, a possibilidade de apropriação e de utilização de créditos de Pis/Pasep e Cofins decorrentes dessa forma de desconto.

Inconformada com a glosa, a própria Recorrente destaca qual seria o procedimento correto neste caso, senão vejamos:

Ora, caso o cliente tivesse devolvido a mercadoria, uma vez que a devolução estaria vinculada a uma saída anterior tributada, o próprio racional utilizado na fiscalização permite concluir que seria pacífico o direito ao crédito, para se obter o mesmíssimo efeito, de anulação da contribuição. A única diferença para a hipótese agora analisada é que, ao invés de a mercadoria ser devolvida, o preço foi reduzido, o que é, inclusive, mais benéfico para a própria Administração, porquanto será mantida, ao menos, parcela da contribuição.

Pois bem, a glosa deve ser mantida porque a em lugar do procedimento correto a Recorrente optou por registrar itens em desacordo com a real natureza das operações. Ademais, as “notas de débito” e “declaração de não aproveitamento de crédito” se prestam a comprovar o apurado por meio das notas fiscais apresentadas na fase fiscalizatória.

Destarte, as glosas devem ser mantidas.

b.5.11) Serviços que Deveriam Estar Registrados como Ativo Imobilizado

Na apuração realizada pela fiscalização foram computados serviços utilizados como insumos nas EFD Contribuições que não são insumos e deveriam ter sido registradas como Ativo Imobilizado. (Fls. 3327):

Nas despesas classificadas pela Arcelormittal como serviços utilizados como insumos nas EFD Contribuições, foram encontradas algumas que não são insumos e deveriam ter sido registradas como Ativo Imobilizado. Assim a apuração de crédito das contribuições seria possível com base na depreciação, conforme o artigo 3º, inciso VII e §1º, inciso III, e artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, e não de forma imediata, pelo valor de aquisição e de acordo com o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

Os serviços incorretamente registrados como insumos, na situação explicada, são de obra de construção civil, de reformas de edificações e estruturas, de reforço estrutural, de pavimentação de vias, de manutenção e construção de linha férrea, de demolições de alvenaria, de instalação de forros, divisórias e portões de acesso e de fiscalização, planejamento, supervisão e acompanhamento de obras. Os serviços citados são vinculados a edificações e construções e que, por sua natureza, terão prazo de vida útil superior a 1 (um) ano. **Na planilha do Anexo 11, os lançamentos e documentos que se enquadram nessa situação estão identificados com o item 4.5.11 deste relatório.**

A Recorrente argumenta que o Acórdão recorrido indeferiu o direito ao creditamento dos serviços (erroneamente caracterizados como insumos) sob o fundamento de que não foram apresentadas provas do alegado durante o procedimento de fiscalização ou impugnatório. Destaca que o indeferimento da prova pericial contábil tolheu o direito à ampla defesa.

Neste aspecto, cumpre esclarecer que o indeferimento de perícia, devidamente fundamentado, não configura cerceamento do direito de defesa nos termos da Súmula CARF nº 163, aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021, com início de vigência em 16/08/2021. Portanto, diversamente do que sustenta a Recorrente às fls. 17947, não houve ofensa a ampla defesa.

Ainda neste tópico, a Recorrente alega que o Acórdão recorrido se furtou a enfrentar o argumento de que a apuração de crédito das contribuições, embora não de forma imediata, seria possível com base na depreciação, conforme o artigo 3º, inciso VII e §1º, inciso III, e artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

No caso em tela, caberia a Recorrente evidenciar que os serviços objeto de glosa amoldam-se às hipóteses passíveis de creditamento com base na depreciação, e, ainda, que realizados sobre os bens que integram o ativo imobilizado ligado a atividade produtiva.

Não tendo sido realizada a vinculação adequada, não há como reverter as glosas.

b.5.12) Pagamento por Cláusula *Take or Pay* na Aquisição de Gases

No registro F100 e natureza “aquisição de serviços utilizados como insumos” a Recorrente registrou dois pagamentos em virtude de cláusula contratual *take or pay* para a empresa Messer Gases Ltda. - empresa fornecedora de oxigênio gasoso canalizado.

A fiscalização glosou os créditos decorrentes da cláusula *Take or Pay* na aquisição de gases pelos seguintes fundamentos:

Cabe esclarecer que os pagamentos realizados a título de cláusula *take or pay*, evidentemente, não podem ser classificados como serviços utilizados como insumos, conforme incorretamente feito pelo contribuinte nas EFD-Contribuições. Não há nesse caso a obrigação de prestar um serviço. O que existe é a obrigação de um fornecimento fixo mínimo de gás, mesmo que não efetivamente utilizado. E é exatamente por ser um pagamento contratual que não necessariamente corresponde a um bem efetivamente consumido na produção, que não pode ser considerado um insumo, sendo insubsistente a apuração dos créditos de PIS/Pasep e Cofins realizada pela Arcelormittal. (Fls. 3328).

A DRJ manteve a glosa com a despesa relacionada ao contrato com cláusula *take or pay* por entender que o crédito somente pode ser apurado sobre o faturamento relativo ao encargo correspondente a utilização efetiva do gás, não sendo autorizado o creditamento sobre a parcela não utilizada.

Inconformada, a Recorrente esclarece que a real natureza do pagamento consiste em componente do preço do gás utilizado em seu processo produtivo, nos termos do art. 1º, § 3º, da Lei nº 10.312, de 27/11/2001:

“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 sobre a receita bruta decorrente da venda de gás natural canalizado, destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade (PPT). (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 3º Nos contratos que incluem compromisso firme de recebimento e entrega de gás, nos termos das cláusulas *take or pay* e *ship or pay*, a alíquota 0 (zero) incidirá sobre a parcela referente ao gás efetivamente entregue à usina termelétrica integrante do PPT, bem como sobre as parcelas do preço que não estiverem associadas à entrega do produto, nos termos das cláusulas *take or pay* e *ship or pay*. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011)”.

Nesse sentido, a Recorrente destaca que o valor em comento consiste no preço de relevante insumo, de modo que deve compor a base de crédito das contribuições ao Pis e Cofins.

Na linha do fixado no julgamento do RESP 1.221.170/PR e da Nota SEI Nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a RFB editou a Instrução Normativa RFB 2.121/2022, fixando que:

Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Por conseguinte, toda a despesa relevante, assim entendida, inclusive, a fruto de determinação legal, pode ser considerada insumo para fins de crédito de PIS e COFINS se vinculada a atividade da empresa.

Nessa linha de inteligência, nos recentes julgados do CARF destaca-se os Acórdãos nº 3202-002.340, nº 3202-002.360, nº 3202-002.359 que reconhecem o direito ao creditamento das despesas com transporte de gás.

Pelo exposto, as glosas devem ser revertidas.

b.5.13) Outros Serviços sem Direito a Crédito não Especificados Anteriormente

Segundo a fiscalização os serviços e valores lançados pela Recorrente, nas EFD-Contribuições, nos registros F100 ou A100/A170 e na natureza de aquisição de serviço utilizado como insumo foram classificados de forma equivocada, pois não foram utilizados na produção. Desta feita, não subsiste fundamento legal para apuração de créditos das contribuições ao Pis e Cofins aproveitados sobre os seguintes serviços:

Os serviços são de administração de infraestrutura de tecnologia da informação (TI) e telecomunicação, processamento de dados, suporte de informática, manutenção de equipamentos ou veículos não vinculados à produção (hardware, ar-condicionado, bebedouro, veículo ambulância, veículo locado por escritório administrativo, móveis de escritório, equipamento de cozinha, equipamentos de telefonia), contratação de projetos de arquitetura (inclusive para show room), consultoria em áreas administrativas e de gestão, serviços de apoio em atividades administrativas (contratos, arquivologia, secretaria, recepcionista, auxiliar administrativo) ou em filiais que não desenvolvem atividade de produção (unidade atacadista ou de distribuição logística), serviços de jardinagem, portaria, vigilância, conservadora, limpeza não industrial, **serviço de embalagem para transporte de bobina**, transporte de alimentos entre refeitórios da usina, pagamentos de contribuição de custeio para Consórcio Intermunicipal, de anuidade para Associação, de comissão por agenciamento na compra de sucata, de indenizações pagas em virtude de atraso na quitação de fatura ou por redução de serviços previamente contratados, pagamento de royalties da atividade de mineração, pagamento ao Operador Nacional do Sistema Elétrico por serviços de coordenação e controle do sistema interligado nacional e administração dos serviços de transmissão de energia, pagamentos em virtude de exceder tempo de permanência de estadia em operações de carga e descarga, reembolso por avarias causadas em veículo de prestador de serviço, entre outros (a lista completa está no Anexo 11 do presente relatório, com identificação 4.5.13). (Fls. 3329).

Conforme é possível extrair da peça impugnatória acostada aos autos (fls. 15519 - 15603) a Recorrente contestou de forma específica a glosa sobre os serviços de embalagem e se limitou a realizar alegações genéricas sobre os demais serviços objeto de glosa neste tópico.

Por esse motivo, a DRJ considerou que como as demais despesas não foram contestadas pela Recorrente, quanto a elas não há controvérsia a ser sanada, haja vista tratar-se de matéria não impugnada, senão vejamos:

Inicialmente, é importante ressaltar que a interessada se insurgiu apenas em relação a despesa de descrita na EFD-Contribuições como “SERVICOS DE EMBALAGEM

BOBINAS EXCLUS”. Como as demais despesas não foram expressamente contestadas pela interessada, elas devem ser consideradas como não impugnadas, consolidando-se administrativamente o crédito tributário correspondente ao valor apurado como principal, uma vez que não há controvérsia quanto a sua exigência. (Fls. 17849).

Desta feita, não deve prosperar o argumento invocado pela Recorrente já em sede recursal de que a DRJ se absteve de enfrentar os fundamentos apresentados quanto aos demais serviços, quando a incumbência de carrear aos autos elementos probatórios compete exclusivamente à interessada na reversão das glosas.

Pelo exposto, passa-se à análise da glosa sobre os serviços de embalagem discriminada às fls. 3329 do Relatório de Auditoria Fiscal, cujo conteúdo segue abaixo reproduzido:

Com relação ao serviço de embalagem para transporte de bobina, tem como objetivo a contenção e proteção do produto para venda. Foi prestado por Sankyu S.A., CNPJ 43.211.325/0015-21. Embalagem utilizada no transporte de produto acabado não é considerada insumo, conforme definido no artigo 176, §2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 2121, de 15/12/2022.

A DRJ apreciou as despesas dos serviços de embalagem detalhadas nos seguintes documentos não pagináveis:

- Anexo 11 (versão em excel) do Relatório de Auditoria Fiscal (Período: 01 a 03/2019), fl. 3.270, com coluna Tópico do relatório de auditoria igual a “4.5.12”, exceto aquelas glosas com a coluna Motivo da glosa dos créditos igual a “Serviços de embalagem de bobinas para contenção e proteção nos processos de venda da ArcelorMittal Vega” que foram expressamente impugnadas.
- Anexo 11 (versão em excel) do Relatório de Auditoria Fiscal (Período: 04 a 09/2019 e 01 a 06/2020), fl. 13.120, com coluna Tópico do relatório de auditoria igual a “4.5.13”, exceto aquelas glosas com a coluna Motivo da glosa dos créditos igual a “Serviços de embalagem de bobinas para contenção e proteção nos processos de venda da ArcelorMittal Vega” que foram expressamente impugnadas.

Quanto a glosa da despesa impugnada, é importante ressaltar que a própria interessada afirma, em sua impugnação, se tratar de embalagem para transporte de produto acabado (exportação):

Destes documentos se infere a embalagem identificada pelo código E12 - Embalagem **aplicada para o mercado externo (exportação)**, na qual são utilizados materiais do tipo VCI22, para evitar a corrosão, a par de componentes metálicos **capazes de proteger o produto das intemperes do transporte (geralmente pelo modal marítimo)**. (Fl. 17849).

Portanto, face a prescrição contida no inciso II, § 2º do art. 176 da IN nº 2121/2022, a DRJ aplicou o entendimento de que não são considerados insumos as embalagens utilizadas no transporte de produto acabado.

Irresignada, a Recorrente afirma que os serviços glosados se relacionam a embalagens primárias diretamente em contato com o produto, servindo como contenção e proteção das mercadorias não só contra avarias no seu manuseio, mas também dos efeitos da exposição ao ambiente (v.g., corrosão). Dessa forma, tais bens se enquadram perfeitamente aos critérios da essencialidade/relevância que determinam a qualidade de insumo, pois a sua falta (subtração) priva

os produtos elaborados e vendidos pela Requerente da “qualidade, quantidade e/ou suficiência” necessárias. Veja-se o exemplo das embalagens em questão:



Sobre o processo de acomodação do produto no invólucro acima exposto, a Recorrente esclarece que as normas contidas na ABNT NBR nº 7008-1:2012 exigem a adoção de recipientes de acondicionamento específicos, cuja embalagem é tão complexa e particular que demanda a realização de um serviço especializado para sua inserção ao produto.

Conforme fixado pelo STJ no Resp. nº 1.221.170/PR o bem ou serviço indispensável para o processo produtivo da contribuinte reveste-se da condição de insumo.

Nesse sentido, as despesas incorridas com os serviços de embalagem são insumos à produção, nos termos do Resp. nº 1.221.170/PR e das leis de regência das contribuições, por se enquadrarem nos requisitos da essencialidade ou relevância na produção e comercialização de produtos comercializados pela Recorrente. Não restam dúvidas de que as embalagens inserem-se no contexto da manutenção da integralidade do produto, razão pela qual os dispêndios com os serviços utilizados também devem gerar direito ao creditamento das contribuições ao Pis e Cofins.

No caso em tela, observa-se que a Súmula CARF nº 235 reconhece que as despesas com embalagens de transporte, destinadas a preservação e qualidade dos produtos, configuram insumos para fins de creditamento das contribuições ao Pis e Cofins.

Pelo exposto, as glosas sobre os serviços de embalagem devem ser revertidas.

b.5.14) Lançamentos Não Comprovados

Neste item, a fiscalização efetivou as glosas pela falta de comprovação dos lançamentos efetuados nas EFD-Contribuições ou por erro na escrituração, nas seguintes circunstâncias:

- documento indevidamente incluído na EFD-Contribuições, conforme informado pela própria Arcelormittal em resposta ao tópico 2 e anexo II do Termo de Intimação Fiscal nº 01;
- documento não apresentado, configurando não atendimento à intimação e não comprovação do lançamento;
- o documento apresentado em atendimento à intimação tem valor diferente do lançamento realizado na EFD-Contribuições, sendo considerado que não houve a comprovação da contratação do serviço. (Fls. 3331).

A DRJ corroborou o procedimento fiscal e frisou que a Recorrente apresentou na impugnação motivação genérica, desprovida de documentos e/ou argumentos para contestar as glosas.

A Recorrente discorda deste entendimento e esclarece que houve a desconsideração das circunstâncias factuais específicas que poderiam ser averiguadas mediante o deferimento da produção da prova pericial vindicada.

Com efeito, às fls. 15583 da peça impugnatória nota-se que a Recorrente concentrou sua argumentação apenas para enfatizar a necessidade de deferimento do pedido de perícia.

Todavia, para comprovação das alegações elencadas neste tópico bastaria que a Recorrente houvesse apresentado os respectivos documentos solicitados para que fossem sanadas as eventuais divergências. Expediente prescindível de perícia, conforme acertadamente pontuado pela DRJ.

Pelo exposto, não há reparo a ser feito neste tópico recursal.

b.6) Serviços Importados

Neste tópico, às fls. 3332 do Relatório de Auditoria Fiscal consta o que se segue:

Conforme o texto legal, as alíquotas de Cofins e de PIS/Pasep na importação de serviços são de 7,6% e 1,65%, respectivamente. Na análise das EFD-Contribuições, foi constatado que a Arcelormittal aplicou alíquotas incorretas na apuração dos créditos, utilizando 9,65% para a Cofins e 2,1% para o PIS/Pasep. Essas alíquotas usadas pelo contribuinte são as aplicáveis somente na importação de bens e não na importação de serviços. Portanto, os créditos sobre serviços importados foram apurados indevidamente, sendo glosadas pela fiscalização as diferenças.

A DRJ esclareceu que a incidência da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep sobre a contratação de serviços provenientes do exterior elencada no art. 15 da Lei nº 10.865/2004 é clara ao dispor que o crédito será apurado mediante a aplicação das alíquotas (7,6% e 1,65%) e não pelo valor das contribuições pagos, como deseja a interessada. Portanto, manteve as glosas.

Irresignada, a Recorrente argumenta que a DRJ isentou-se de apreciar as razões de defesa. Afirma que o valor do tributo foi devidamente pago de acordo com as alíquotas e base de cálculo corretas e colaciona telas (fls. 17953) contendo os dados da autuação e a composição dos valores de PIS/COFINS Importação de Serviços. Em seguida, registra o que se segue:

35. A fim de que não remanesça dúvida quanto ao recolhimento de todo o valor devido, nada obstante a inconsistência dos dados indicados no EFD-Contribuições, no que tange a Base de Cálculo e alíquota, a Impugnante colaciona os comprovantes de pagamentos, que corroboram a composição acima. (Fls. 1794).

Observa-se que mesmo não tendo sido colacionados os referidos comprovantes de pagamento supracitados, a Recorrente pugna pelo afastamento da glosa e prossegue afirmando que o lançamento de informação equivocada na EFD não deve se sobrepor à realidade dos fatos.

Isto posto, vez que a glosa foi embasada em informações extraídas das EFD-Contribuições e discriminadas no Anexo 12 (Fls. 3009 – 3011) e que os argumentos da Recorrente não foram comprovados por meio de documentos hígidos, o Acórdão recorrido não merece reparo.

b.7) 4.7 e Subitens. Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado (Crédito com Base no Valor de Aquisição)

De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal:

A possibilidade de apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre bens incorporados ao Ativo Imobilizado, com crédito sobre o valor de aquisição de forma imediata e integral (e não pela depreciação), está prevista na Lei nº 11.774, de 17/09/2008, artigo 1º, caput, inciso XII e §§ 1º e 2º, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 14/12/2011, artigo 4º. Essa modalidade de apuração de créditos refere-se exclusivamente a máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços. (Fls. 3332).

Fixada essa premissa, foram apuradas irregularidades sobre bens incorporados ao ativo imobilizado, com crédito sobre o valor de aquisição de forma imediata e integral (e não pela depreciação), resultando nas seguintes glosas:

4.7.1. Falta de comprovação da totalidade dos valores lançados como Ativo Imobilizado no registro F130 das EFD-Contribuições

4.7.2. Serviços aduaneiros e portuários na importação de bens para o Ativo Imobilizado

4.7.3. Diferenças na apuração dos créditos na importação de bens do ativo imobilizado

4.7.4. Bens e serviços para o Ativo Imobilizado com apuração indevida de créditos com base na Lei nº 11.774/2008.

A DRJ manteve a integralidade das glosas com esteio nos seguintes fundamentos:

Em relação a falta de comprovação da totalidade dos valores lançados, a interessada apresenta o mesmo trecho do apresentado na seção b.5.14) Lançamentos Não Comprovados do presente voto. Portanto, vale o mesmo argumento da citada seção, ou seja, que a interessada apresentou uma impugnação com motivação genérica e que a realização de perícia técnica não se presta para suprir omissões probatórias das partes.

No caso de “serviços aduaneiros e portuários na importação de bens para o ativo imobilizado”, a seção (b.5.1) Serviços Vinculados à Importação de Bens do presente voto já tratou da impossibilidade de créditos desses serviços.

Em relação a “diferenças na apuração dos créditos na importação de bens do ativo imobilizado”, está correto o entendimento da Autoridade Fiscal em glosar o valor adicional

de 1%, de Cofins previsto no §2º, do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, em virtude da vedação disposta no §1º-A, do art. 15 da mesma lei.

Finalmente, em relação ao tópico “Bens e serviços para o Ativo Imobilizado com apuração indevida de créditos com base na Lei nº 11.774/2008” as glosas devem ser mantidas, pois os bens e serviços discriminados no anexo 15 (fls. 12.959 a 12.984) não podem ser enquadrados como máquinas e equipamentos novos para produção de bens, assim, não podem se beneficiar do desconto dos créditos de forma imediata, de acordo com o previsto no inciso XI, art. 1º da Lei nº 11.744/2008:

(...)

É fundamental ressaltar que para utilizar o creditamento antecipado, as máquinas e equipamentos devem ser novos e utilizados na produção dos bens, o que não ocorre nos bens glosados e listados no anexo 15, bens e serviços de natureza diversa, assim, o crédito deveria ter sido apurado com base na depreciação e não de forma imediata como insumo. (Fls. 17853 – 17854).

Acerca da falta de comprovação no registro F130 das EFD-Contribuições, a Recorrente alega que as supostas divergências/inconsistências de informações nas declarações desconsiderou as circunstâncias factuais e chancelou o lançamento, a despeito da insuficiência de exaurimento da matéria tributável pelo Fisco na sua atividade fiscalizatória, o que poderá ser corroborado via produção de prova pericial contábil, em atenção à garantia constitucional da ampla defesa.

Novamente importa registrar que o indeferimento de perícia devidamente fundamentado pela autoridade administrativa, não configura cerceamento do direito de defesa nos termos da Súmula CARF nº 163, aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021, com início de vigência em 16/08/2021.

No caso em tela, o pedido de perícia é prescindível ao julgamento do lançamento tributário, motivo pelo qual, nos termos do art. 18, do Decreto 70.235/72 deve ser indeferido.

No que tange ao item 4.7.2. “Serviços aduaneiros e portuários na importação de bens para o Ativo Imobilizado”, a Recorrente se insurge contra a possibilidade de tomada de crédito em relação a serviços contratados de fornecedores nacionais, porém, atrelados a mercadorias importadas. Cita o julgamento prolatado no Acórdão CARF nº 9303-011.412, sessão datada de 15/04/2021, que reconheceu o direito ao crédito na situação em comento, com foco na essencialidade do serviço, sem restringi-lo em razão da origem importada do bem, concluindo, *verbis*: “(...) em razão das operações de importação e exportação, tanto de matérias-primas como dos produtos acabados, as despesas com serviços portuários mostram-se essenciais ao seu processo produtivo”.

Em se tratando dos serviços objeto da glosa no presente tópico, a própria legislação estabelece a diferença entre a aquisição de insumos no mercado interno e no mercado externo.

Para a primeira hipótese, os artigos 3º, §§ 3º, incisos I, das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, determinam que o direito aos créditos de PIS/Pasep e de Cofins aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Para as aquisições no mercado externo de pessoa não domiciliada no Brasil, persiste a impossibilidade de apuração de créditos referentes a dispêndios com serviços portuários e desembaraço aduaneiro na importação, ainda que estes sejam pagos a pessoa jurídica domiciliada no país e que possam a vir integrar o custo de aquisição do bem.

Desta feita, não há reversão a ser feitas nas glosas neste tópico.

Especificamente sobre o item “4.7.3. Diferenças na apuração dos créditos na importação de bens do ativo imobilizado”, com base nos lançamentos no registro das EFD-Contribuições e nas informações adicionais repassadas pela Recorrente, a fiscalização realizou a conferência dos dados de importações contidos nas Declarações de Importação (DI) no banco de dados da Receita Federal.

Nesse cotejo foram encontradas diferenças entre os valores recolhidos de Cofins Importação e PIS-Importação nas DIs e os créditos apurados pelo contribuinte nas EFD Contribuições (planilha do Anexo 14 do presente relatório). (Fls. 3335).

Às fls. 17853 a DRJ reputou correto o entendimento da fiscalização:

Em relação a “diferenças na apuração dos créditos na importação de bens do ativo imobilizado”, está correto o entendimento da Autoridade Fiscal em glosar o valor adicional de 1%, de Cofins previsto no §2º, do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, em virtude da vedação disposta no §1º-A, do art. 15 da mesma lei.

Também neste tópico, a Recorrente afirma que a glosa não merecer prosperar pois as supostas inconsistências ou divergências de informações nas declarações desconsiderou as circunstâncias factuais específicas o que poderia ser corroborado via produção de prova pericial contábil, em atenção à garantia constitucional da ampla defesa.

Com efeito, as alegações realizadas são genéricas e não tem o condão de revisar as glosas realizadas.

Nesse sentido, o presente voto se alinha às conclusões da DRJ, motivo pelo qual não há razão para reformar o Acórdão recorrido.

Finalmente, para o item “4.7.4. Bens e serviços para o Ativo Imobilizado com apuração indevida de créditos com base na Lei nº 11.774/2008.” a fiscalização apurou o que segue abaixo reproduzido:

Conforme explicado no tópico 4.7 do presente texto, a possibilidade de apuração de créditos da Cofins e PIS/Pasep com base no artigo 1º da Lei nº 11.774/2008 é para aquisição de máquinas e equipamentos incorporados ao Ativo Imobilizado e destinados à produção de bens e serviços.

(...)

Os bens adquiridos para o Imobilizado com apropriação imediata e imprópria de créditos são materiais utilizados em construção civil e para manutenção e reforma de instalações civis e edificações e bens não aplicados na produção. Os serviços foram de consultoria, planejamento, projetos, engenharia, desenho técnico, empreitada e realização e acompanhamento de obras e reformas civis, pavimentação de vias e pátios, manutenção de edificações, ambientais, levantamento topográfico, serviços em barragens e minas, de infraestrutura, de jardinagem, de informática e elaboração de programa de computador e

treinamentos, entre outros (incluindo serviços descritos de forma genérica, tais como “serviços especializados”, “serviços gerais”, “serviços de apoio” e “serviços aplicados a Capex”).

Esses tipos de bens e serviços não são enquadrados como máquinas e equipamentos para produção e, tendo sido registrados como Ativo Imobilizado, deveriam ter apuração de créditos das contribuições com base na depreciação (inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004). Diante da constatação da irregularidade, foi realizada a glosa dos créditos das contribuições calculados pelo contribuinte sobre os bens e serviços discriminados na planilha do Anexo 15. (Fls. 3337).

A DRJ corroborou o entendimento do julgador de piso e manteve a glosa sob o seguinte argumento:

Finalmente, em relação ao tópico “Bens e serviços para o Ativo Imobilizado com apuração indevida de créditos com base na Lei nº 11.774/2008” as glosas devem ser mantidas, pois os bens e serviços discriminados no anexo 15 (fls. 12.959 a 12.984) não podem ser enquadrados como máquinas e equipamentos novos para produção de bens, assim, não podem se beneficiar do desconto dos créditos de forma imediata, de acordo com o previsto no inciso XI, art. 1º da Lei nº 11.744/2008:

(...)

É fundamental ressaltar que para utilizar o creditamento antecipado, as máquinas e equipamentos devem ser novos e utilizados na produção dos bens, o que não ocorre nos bens glosados e listados no anexo 15, bens e serviços de natureza diversa, assim, o crédito deveria ter sido apurado com base na depreciação e não de forma imediata como insumo.

A Recorrente invoca as razões explicitadas no item 4.4 e argumenta que a decisão da DRJ foi equivocada, devendo-se considerar a exegese que melhor se coaduna com o princípio da não cumulatividade, tomando-se em conta que tais itens impactam, significativamente, o preço do produto, sobre o qual incide as contribuições, o que poderá ser evidenciado pela produção da prova pericial.

No caso em tela, o pedido de perícia é prescindível ao julgamento do lançamento tributário, motivo pelo qual, nos termos do art. 18, do Decreto 70.235/72 deve ser indeferido.

A Recorrente sustenta que inviabilizada a apropriação dos créditos de forma imediata (e não com base na depreciação), haveria que se apurar a soma das frações de crédito que a Recorrente faz jus, considerando o lapso temporal já transcorrido.

Todavia, os itens glosados no Anexo 15 (Fl. 12959 - Fl. 12984) por não serem máquinas ou equipamentos não autorizam o creditamento reclamado pela Recorrente.

Isto posto, as glosas devem ser mantidas.

b.8) 4.8 e Subitens. Créditos Extemporâneos;

Segundo entendimento da Autoridade Fiscal, o lançamento de créditos em EFD-Contribuições posteriores ao mês de competência ou de apuração dos créditos é incorreto, acarretando a glosa desses créditos de Cofins e PIS/Pasep na presente fiscalização.

Nesse sentido, o Relatório de Auditoria Fiscal informa que para o período de abril a setembro de 2019 e de janeiro a junho de 2020, a Recorrente apurou créditos extemporâneos de forma irregular, por meio de lançamento de documentos fiscais de competências anteriores, adotando os procedimentos abaixo descritos:

I - Fez lançamentos, nas EFD-Contribuições, de notas fiscais, de aquisição de bens e serviços, e de conhecimentos de transporte emitidos em meses anteriores ao período da escrituração digital. Nas EFD-Contribuições de abril a setembro de 2019 e de janeiro a junho de 2020, há a apuração de créditos sobre documentos fiscais emitidos em 2015, 2016, 2017 e de janeiro a novembro de 2018.

II - Registrou notas fiscais de aquisições de bens feitas pela empresa Arcelormittal Sul Fluminense S.A, CNPJ 60.862.403/0015-10 e 60.862.403/0018-62, como créditos próprios nas EFD-Contribuições, apropriando como sendo aquisições dos estabelecimentos 17.469.701/00224-99 e 17.469.701/0260-52. As notas fiscais foram emitidas em 2017, 2018 e nos meses 02, 04 e 05 de 2019 e lançadas nas EFD-Contribuições de 07, 08 e 09 de 2019. A empresa Arcelormittal Sul Fluminense S.A foi incorporada pela Arcelormittal Brasil S.A. na data de 01/07/2019, conforme consta no “Protocolo e Justificação da Incorporação da Arcelormittal Sul Fluminense S.A pela Arcelormittal Brasil S.A.” (folhas 2981 a 2985 do processo 13031.382421/2022-46). Notas fiscais de 2017, 2018 e de 02, 04 e 05 de 2019 deveriam ter sido escrituradas nas EFD-Contribuições da empresa incorporada, uma vez que são anteriores à 01/07/2019, data da incorporação.

A DRJ entendeu correto o entendimento da Autoridade Fiscal ao glosar os créditos não apropriados na época correta. Nesse sentido, considerando a legalidade das glosas e do dever do julgador de cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido (inciso IV do art. 17 da Portaria MF nº 20/2023), fica prejudicada a análise dos demais argumentos trazidos pela interessada, especialmente a insubsistência do lançamento, falta de motivação das glosas, o crédito como típico direito potestativo.

Ademais, destacou que apenas a extemporaneidade do crédito é suficiente para fundamentar a glosa, contudo, a Autoridade Fiscal foi além e analisou a regularidade dos créditos apropriados indevidamente, especialmente em relação a prescrição de alguns créditos, notas fiscais em que a chave eletrônica é inválida e materiais e serviços que não permitem a apuração de crédito das contribuições.

Sobre a possibilidade de aproveitamento dos créditos extemporâneos, conforme já resumido pela Recorrente, a glosa foi mantida a pretexto de que para aproveitamento desses créditos, o sujeito passivo deve obrigatoriamente providenciar a retificação das suas obrigações acessórias, ou seja, EFD-contribuições e as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) referentes ao respectivo mês de crédito.

Em que pese a argumentação exaustiva empreendida pela Recorrente no tocante aos créditos extemporâneos visando sua restituição/compensação em razão da ausência de retificação da EFD e DCTF, imperioso aplicar o disposto na Súmula CARF nº 231:

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e Dacon retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

O entendimento exarado na Súmula nº 231 é de reprodução obrigatória, nos termos do artigo 123, § 4º, do RICARF, motivo pelo qual, não há reparo a ser feito no Acórdão recorrido.

b.9) Créditos Apurados em Duplicidade e Escriturados como Ajustes

A fiscalização apurou que a Recorrente efetuou lançamentos de ajustes de acréscimos de créditos nos registros M110 (Ajustes do Crédito de PIS/Pasep Apurado) e M510 (Ajustes do Crédito de Cofins Apurado) das EFD-Contribuições. Ocorre que parte dos valores de ajustes discriminados representam créditos lançados em duplicidade nas EFD-Contribuições, conforme detalhado às fls. 3344.

A partir da conferência das planilhas e documentos apresentados, foi verificado que tais créditos foram lançados em duplicidade nas EFD-Contribuições, pois constaram tanto como ajustes de acréscimos de créditos nos registros M110 e M510, como também no registro F100 (neste último, como créditos na natureza “aquisição de serviços utilizados como insumos”). Esses ajustes de acréscimos, identificados pelo contribuinte como “devolução de notas fiscais de clientes”, são os abatimentos detalhados no tópico 4.5.10 do presente relatório.

A DRJ manteve as glosas pois a Recorrente apresentou impugnação com motivação genérica, não trazendo os motivos de fato e de direito em que se fundamenta o pedido de cancelamento dessa glosa em específico.

Inconformada, a Recorrente reitera que para esclarecer este ponto, qual seja, inconsistências e divergências de informações nas declarações seria necessário a realização de prova pericial contábil em atenção à garantia da ampla defesa.

No caso em tela, o pedido de perícia é prescindível ao julgamento do lançamento tributário, motivo pelo qual, nos termos do art. 18, do Decreto 70.235/72 deve ser indeferido.

Com efeito, por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário a Recorrente se limitou a realizar considerações genéricas, não tendo apresentado nenhum documento ou justificativa para reverter as glosas realizadas sobre os créditos lançados em duplicidade nas EFD-Contribuições.

Pelo exposto, as glosas devem ser mantidas.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do acórdão recorrido, de sobrestamento do julgamento do presente recurso voluntário, de julgamento em conjunto com outros processos administrativos, de decadência da revisão dos créditos e de conversão do

julgamento em diligência, para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as seguintes glosas:

(a) os gastos com serviços de fretes na aquisição de sucata de pessoa física, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, nos termos da Súmula Carf nº 188;

(b) a locação de tratores, empilhadeiras e transpaleteiras;

(c) as despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, conforme a Súmula Carf nº 235.

(d) as despesas de frete para remessa dos insumos em elaboração (tarugos), entre estabelecimentos da recorrente, para posterior remessa para industrialização por encomenda pela pessoa jurídica Ciafal Comercio e Indústria de Arte de Ferro e Aço Ltda;

(e) a locação caminhão auto vácuo para coleta e descarte de materiais;

(f) reverter as glosas dos créditos sobre a locação de imóvel para atendimento médico e promoção da saúde de empregados;

(g) as glosas dos créditos sobre os pagamentos por cláusula “take or pay” na aquisição de gases;

(h) as glosas dos créditos sobre as despesas com frete internacional na exportação.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto da i. Relatora, divirjo em relação à possibilidade de apuração de crédito sobre despesas com frete internacional na exportação.

Como visto, trata-se de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins apurados pela recorrente sobre despesas com frete internacional na exportação de mercadorias em operação de venda pago à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A autoridade fiscal entendeu que o referido crédito é vedado pelo inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03,

uma vez que o frete internacional é isento, conforme o disposto no artigo 14, inciso V e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

A recorrente, por sua vez, sustenta que a vedação ao crédito prevista no inciso II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03:

[...] na hipótese particular de isenção, a vedação de crédito se vincula, exclusivamente, ao caso de o bem ou serviço serem (i) revendidos ou (ii) utilizados como insumos.

De forma que, sendo o frete internacional isento por força de lei, como atesta a fiscalização, ele não se amolda a nenhuma das hipóteses de vedação supra.

Entendo que não tem razão à recorrente. Vejamos.

A controvérsia, aqui, reside justamente na interpretação do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, de maneira que se faz oportuno transcrever a redação vigente à época dos fatos.

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)

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Em que pese a má qualidade da redação legislativa dê margem para a interpretação defendida pela recorrente, a melhor exegese é a de que, em regra, as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não geram direito a crédito, ainda que haja operação subsequente e ela seja tributada. No caso específico da isenção, o legislador restringiu a vedação ao crédito às aquisições não tributadas em que a operação subsequente não for tributada. Em outras palavras, no caso específico da isenção, quando a operação subsequente for tributada, o direito ao crédito é conservado.

No caso sob análise, de despesas com frete internacional na exportação de mercadorias em operação de venda pago à pessoa jurídica domiciliada no Brasil não há operação subsequente tributada, aplica-se a regra geral de que não há direito a crédito em aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamentos das contribuições.

Nesse sentido foi a conclusão da Solução de Divergência COSIT nº 3/2017, já mencionada pela autoridade lançadora.

14. A melhor exegese do referido inciso é a de que não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições. E de forma indireta, ao distinguir positivamente a isenção, o legislador quis atribuir às aquisições feitas sob seu manto a apuração de crédito das contribuições quando e somente quando as aquisições forem utilizadas como insumo em produtos ou serviços onerados. Outras situações que envolvem aquisição de bens ou serviços com isenção permanecem sujeitas à regra geral de vedação de créditos, como é o caso de frete internacional pago a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

[...]

Conclusão

18. Do exposto, levando-se em conta aspectos teleológicos, históricos e sistemáticos que acompanham a matéria, conclui-se que não subsiste direito à apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações de frete internacional contratado pelo exportador e pago a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Não é permitida a apuração de crédito sobre aquisições isentas dessas contribuições, salvo no caso de insumos utilizados na elaboração de produtos ou serviços por elas onerados.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso nesse ponto, mantendo as glosas de créditos sobre despesas denominadas “frete internacional na exportação”.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha