



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721199/2020-73
ACÓRDÃO	3102-002.731 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GERDAU AÇOS LONGOS S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO

Não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação cometida pela Autoridade Tributária que possa ter causado cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO.

Se o acórdão recorrido está suficientemente fundamentado sobre os pontos articulados pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade.

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.99, DA PORTARIA CARF nº1.634/2023 (NOVO RICARF).

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Assim, não se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, por força do disposto no art.99, da Portaria CARF nº1.634/2023, e não geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o

faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral, as seguintes despesas: manutenção predial, despesas com propaganda e marketing, gastos com saúde dos funcionários, gastos com informática, gastos com limpeza e manutenção predial, gastos com representantes comerciais, gastos com recrutamento e seleção, serviços temporários, locação de mão de obra, gastos com jardinagem, gastos com auditoria e consultoria, serviços de transporte externo de funcionários, fretes na transferências de produtos acabados, imobilizados e materiais de uso e consumo, fretes na remessa de mercadoria ou bem para demonstração, fretes na transferência de amostra grátis, fretes na devolução de vendas, fretes na saída de mercadorias para terceiros (operação de remessa), fretes na aquisição de bem que não se enquadra como insumo: descrição do item da NF-e, fretes na transferência de bem que não se enquadra como insumo, gastos com logística aduaneira ou portuária, despesas com locação de veículos e despesas com condomínio e fundo de reserva.

CUSTOS/DESPESAS. INDUMENTÁRIAS (UNIFORMES E EPI). CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com indumentária (uniformes/EPIs) fornecidos aos empregados do setor de produção se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo. Assim, por força do disposto no art.99, da Portaria CARF nº1.634/2023 (novo RICARF), geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE RECICLÁVEIS. SUCATA. NÃO IMPEDIMENTO. POSSIBILIDADE.

Em julgamento do STF, na sistemática de repercussão geral, foram afastados os dispositivos legais que estabeleciam restrições ao creditamento das contribuições ao PIS e COFINS na aquisição de recicláveis, estabelecendo a seguinte tese no tema 404: “São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis. Recurso extraordinário provido. Assim, por força do disposto no art.99, da Portaria CARF nº1.634/2023 (novo RICARF), geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO DE RECICLÁVEIS. CRÉDITO BÁSICO INTEGRAL. POSSIBILIDADE

Os custos com fretes sobre a aquisição de insumos recicláveis geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

INSUMOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES. TRANSPORTE DE EMBALAGENS DE TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS. VASILHAMES E SACARIA. POSSIBILIDADE.

Os fretes para transferência de embalagens entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço essencial ao processo produtivo, subsume-se ao conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos ensejam creditamento.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.99, DA PORTARIA CARF nº1.634/2023 (NOVO RICARF).

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Assim, não se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, por força do disposto no art.99, da Portaria CARF nº1.634/2023, e não geram créditos da contribuição. passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral, as seguintes despesas: manutenção predial, despesas com propaganda e marketing, gastos com saúde dos funcionários, gastos com informática, gastos com limpeza e manutenção predial, gastos com representantes comerciais, gastos com recrutamento e seleção, serviços temporários, locação de mão de obra, gastos com jardinagem, gastos com auditoria e consultoria, serviços de transporte externo de funcionários, fretes na transferências de produtos acabados, imobilizados e materiais de uso e consumo, fretes na remessa de mercadoria ou bem para demonstração, fretes na transferência de amostra grátis, fretes na devolução de vendas, fretes na saída de mercadorias para terceiros (operação de remessa), fretes na aquisição de bem que não se enquadra como insumo: descrição do item da NF-e, fretes na transferência de bem que não se enquadra como insumo, gastos com logística aduaneira ou

portuária, despesas com locação de veículos e despesas com condomínio e fundo de reserva.

CUSTOS/DESPESAS. INDUMENTÁRIAS (UNIFORMES E EPI). CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com indumentária (uniformes/EPIs) fornecidos aos empregados do setor de produção se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo. Assim, por força do disposto no art.99, da Portaria CARF nº1.634/2023 (novo RICARF), geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE RECICLÁVEIS. SUCATA. NÃO IMPEDIMENTO. POSSIBILIDADE.

Em julgamento do STF, na sistemática de repercussão geral, foram afastados os dispositivos legais que estabeleciam restrições ao creditamento das contribuições ao PIS e COFINS na aquisição de recicláveis, estabelecendo a seguinte tese no tema 404: “São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis. Recurso extraordinário provido. Assim, por força do disposto no art.99, da Portaria CARF nº1.634/2023 (novo RICARF), geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO DE RECICLÁVEIS. CRÉDITO BÁSICO INTEGRAL. POSSIBILIDADE

Os custos com fretes sobre a aquisição de insumos recicláveis geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

INSUMOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES. TRANSPORTE DE EMBALAGENS DE TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS. VASILHAMES E SACARIA. POSSIBILIDADE.

Os fretes para transferência de embalagens entre estabelecimentos da mesma firma, por se tratar de serviço essencial ao processo produtivo, subsume-se ao conceito de insumo, e, portanto, os gastos respectivos ensejam creditamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o processo da seguinte forma: i) por unanimidade, no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da preliminar de pagamento parcial e das alegações de glosas de créditos sobre fretes nas importações de sucatas, e, na parte conhecida, dar provimento parcial para reverter as seguintes glosas: a) aquisições de indumentárias (uniformes e EPIs); b) aquisições de sucatas; c) fretes nas aquisições de sucatas; d) serviços de fretes no transporte internacional de cargas; e) fretes na remessa ou retorno de vasilhame ou sacarias (estocadores ou spiders de acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI ou da NF); f) fretes na remessa ou devolução de vasilhames ou sacarias (estocadores, spiders e similares); e g) fretes na transferência de estocadores (vasilhames e sacarias). ii) por voto de qualidade, para manter as glosas dos seguintes itens: a) gastos com saúde; b) gastos com representantes comerciais; c) transferências de produtos acabados; d) frete na remessa de mercadoria ou bem para demonstração; e) frete na transferência de amostra grátis; f) saída de mercadorias para terceiros (operação de remessa); g) dispêndios com vale-transporte; h) com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo produtivo; e i) serviços ligados ao transporte marítimo de cargas; Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Keli Campos de Lima. iii) por maioria, para manter as glosas quanto os itens: a) devolução de vendas; e b) despesas com taxas de condomínio e fundo de reserva em locação de prédios. Vencido o conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues quanto ao último item e vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Keli Campos de Lima quanto ao primeiro item. Os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Keli Campos de Lima e Joana Maria de Oliveira Guimarães acompanharam o relator pelas conclusões quanto a glosa dos dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros, por aplicação da Súmula CARF n. 190. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº14.689/2023 e da IN RFB nº2.205/2024, as quais deverão ser observadas quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Keli Campos de Lima (suplente convocada) e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Karoline Marchiori de Assis, substituída pela conselheira Keli Campos de Lima.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de Autos de Infração de COFINS (fls. 8687/8694) e de Contribuição ao PIS (fls. 8695/8702), formalizando crédito tributário nos valores respectivamente de R\$ 146.945.830,22 e R\$ 31.902.712,95, totalizando R\$ 178.848.543,17 (fls. 8890), aí incluídos valores principais, multa proporcional de 75% e juros de mora calculados até 12/2020.

Os Autos foram lavrados em razão da constatação de infrações descritas como créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição, créditos esses decorrentes de operações vinculadas aos registros A 100, C 100, D 100 e F 100 da Escrituração Fiscal Digital - EFD-Contribuições, de períodos de janeiro a dezembro de 2016 (fls. 8688/8690 e 8696/8698).

As irregularidades observadas foram consubstanciadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 8705/8889, no qual inicia a Fiscalização expondo o objeto principal da contribuinte (Gerdau), segundo o Estatuto Consolidado na Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária, de 20 de abril de 2017:

A indústria e o comércio de produtos de aço e respectivas matérias-primas e subprodutos, comercialização de combustíveis sólidos, dentre eles, carvão metalúrgico, carvão térmico, antracito, coque metalúrgico, coque fundição e coque verde de petróleo, podendo ainda exercer atividades complementares destas e quaisquer outras que, direta ou indiretamente, se relacionem com o seu objeto, incluindo mineração, construção, transformação de laminados e prestação de serviços técnicos especializados, elaboração, execução e administração de projetos de florestamento e reflorestamento, bem como a exportação e importação de bens de ou para sua indústria e atividades relacionadas à produção de carvão vegetal, o transporte via rodoviária, ferroviária, marítima e ou pluvial de bens de sua indústria, as atividades portuárias fora de área de porto organizado e as de operador portuário, de que trata a Lei nº 8.630, de 25.02.93, e ainda, a geração, transmissão e comercialização de energia elétrica.

Na sequência, registra o autuante o início do procedimento de fiscalização em 04/12/2019 e seu objetivo de verificar e analisar, por amostragem, as bases de cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base na sistemática do regime não-cumulativo, relativamente ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2016, o que foi feito por meio do exame das informações contidas nas Escriturações Fiscais Digitais da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições) entregues à RFB, notas fiscais eletrônicas (NF-e), conhecimentos de transporte eletrônicos (CT-e), além das planilhas e documentos disponibilizados e informações prestadas por

escrito pela contribuinte, sendo constatadas irregularidades na apuração da base de cálculo dos créditos das contribuições que descreve no tópico 2.

Sob o título de Descrição dos Fatos, relaciona, no tópico 2, arquivos da EFD-Contribuições, de janeiro a dezembro de 2016, objeto de análise e intimação para apresentação de documentos e esclarecimentos acerca de informações registradas em seus Blocos A, C, D e F e outras informações econômico-fiscais ou contábeis.

Aborda, então, cada bloco, iniciando, no item 2.1, com o Bloco "A", em relação ao qual descreve as operações a serem escrituradas nos registros desse Bloco, as intimações e respostas apresentadas.

No item 2.1.1 aborda aquisições de serviços utilizados como insumos:

Reporta-se ao art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ao conceito de insumo analisado pelo STJ no julgamento RE 1.221.170/PR, e, como consequência dele, à Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF exarada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e ao Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que, nos termos do art. 8º da IN RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

Passa a analisar a possibilidade do desconto de crédito de PIS e COFINS incidentes nas aquisições dos serviços tomados pela Gerdau, sob os subtítulos a seguir relacionados, para os quais descreve, individualizadamente, intimação formalizada, correspondentes respostas e respectivas análises e conclusões.

2.1.1.1- VIGILÂNCIA E SEGURANÇA DE PESSOAS E BENS, MONITORAMENTO ELETRÔNICO E SEGURANÇA ELETRÔNICA, ESCOLTA, SERVIÇOS GERAIS DE RECEPÇÃO e VIGILÂNCIA SEGURANÇA ELETRÔNICA Descreve intimação e resposta apresentada e expõe:

Em que pese a Gerdau considerar os serviços essenciais para a sua atividade, os serviços de vigilância, segurança, monitoramento, escolta e serviços gerais de recepção constituem atividades intermediárias da pessoa jurídica, não se enquadrando como insumo por carecerem de um dos critérios estabelecidos pelo STJ.

Transcreve A Solução de Consulta nº 67 - Cosit, de 20/01/2017, e ementa de Acórdão CARF para concluir:

Ante o exposto, faz-se necessário glosar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na aquisição dos serviços aqui tratados tendo em vista que tais serviços não se enquadram na definição de insumo. Os valores a serem glosados se referem aos registros constantes da planilha "REGISTROS A170 -TIF nº 02", vinculados à Natureza da Base de Cálculo AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO e ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Ressalta que os serviços vinculados à Natureza da Base de Cálculo ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS se vinculam, de fato, à Natureza da Base de Cálculo AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO, conforme resposta da Gerdau ao item 1 do TIF nº 2 e planilha "Registro A170 Item I Aluguel.xlsx" apresentada por ela.

Natureza da Base de Cálculo do CréditoTipos de ServiçoSequência InicialSequência Final Aluguéis de máquinase equipamentosMONITORAMENTO ELETRÔNICO E SEGURANÇA ELETRÔNICA1155712175 SERVIÇOS GERAIS DE RECEPÇÃO3377S333SS VIGILÂNCIA E SEGURANÇA DE PESSOAS E BENS393744075S VIGILÂNCIAS EGURANCA ELETRÔNICA4075941333 Aquisição de serviços utilizados como insumoESCOLTA4272Z42732 MONITORAMENTO ELETRÔNICO E SEGURANÇA ELETRÔNICA4299043007 SERVIÇOS GERAIS DE RECEPÇÃO440574-393 VIGILÂNCIA E SEGURANÇA CE PESSOAS E BENS4463144675 V1GILANCIA5EGURANCA ELETRÔNICA446764469S 2.1.1.2-MEDICINA, SERVIÇOS HOSPITALARES, FISIOTERAPIA E FISCULTOR e GINÁSTICA, DANÇA, ESPORTES, NATAÇÃO E DEMAIS No item 2.1.1.2, a Fiscalização descreve intimação e resposta apresentada e expõe:

Para justificar a relevância dos serviços médicos, a Gerdau cita as normas regulamentadoras NR 4 e NR 7 impostas a ela. Tais normas devem ser cumpridas por todas as empresas não importando o segmento que elas ocupam. Por exemplo, os exames admissionais, demissionais, periódicos, de retorno ao trabalho e de mudança de função, os quais estão previstos na NR 7, são direcionados a todos os empregados da pessoa jurídica, sejam eles da área administrativa, de vendas, de produção ou de qualquer outra área. Assim, a obrigatoriedade imposta pela legislação é para todo e qualquer trabalhador e para toda e qualquer empresa.

Menciona referidas "Norma Reguladora 4" e "Norma Reguladora 7" e continua:

É evidente que os serviços aqui tratados não se enquadram no conceito de insumo. Conforme bem definido no PN Cosit/RFB nº 5/18, os itens impostos à pessoa jurídica pela legislação devem ter relação com o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, não podendo ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo; e b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

Cita Acórdão do CARF e conclui pela glosa dos créditos incidentes na aquisição dos serviços aqui tratados por não se enquadrarem na definição de insumo.

Esclarece que os valores a serem glosados se referem aos registros constantes da planilha "REGISTROS A170 - TIF nº 02", vinculados à Natureza da Base de Cálculo AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO e ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS e ressalta que os serviços vinculados à Natureza da Base de Cálculo ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS se vinculam, de fato, à Natureza da Base de Cálculo AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO

INSUMO, conforme resposta da Gerdau ao item 1 do TIF nº 2 e planilha "Registro A170 Item I Aluguel.xlsx" apresentada por ela.

Natureza da Base de Cálculo do Crédito DescriçãoTipos de ServiçoSequência InicialSequência Final Aluguéis de máquinas e equipamentosFISIOTERAPIA EFI SI CULTOR75537602 GINASTICA, DAIVÇA.. ESPORTES, NATAÇÃO E DEMAIS81638285 MEDICINA1086111556 SERVIÇOS HOSPITALARES3611536422 Aquisição de serviços utilizados como insumoMEDICINA42987429S9 SERVIÇOS HOSPKTALARES4415S44163 2.1.1.3- AUDITORIA e CONTABILIDADE No item 2.1.1.3, acerca de dispêndios com auditoria e contabilidade, a Fiscalização transcreve resposta da Interessada a intimação que lhe fora dirigida:

AUDITORIA e CONTABILIDADE Grupo: Auditoria/Contabilidade Fundamento Legal: art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Trata-se de serviços utilizados como insumo da atividade da contribuinte. A empresa é controlada por companhia aberta, que negocia ações na Bolsa de Valores de São Paulo. As companhias abertas são obrigadas a submeterem seus balanços à auditoria de terceiros, independentes, obrigação que recai sobre as controladas mais representativas à controladora. Assim, a contratação de auditoria contábil não é liberalidade da manifestante, mas imposição legal (art. 177, §3º da Lei das S.A.), do que decorre sua pertinência e relevância à sua atividade. Destaca-se que são serviços tomados de fornecedores nacionais, que sofreram a incidência das contribuições na etapa anterior.

Justifica, então, a Fiscalização que os serviços aqui tratados não se enquadram no conceito de insumo, pois não têm relação de pertinência com o processo produtivo da Gerdau consistindo tão somente de atividades intermediárias. Cita Solução de Consulta COSIT nº 67, de 2017, e Acórdão CARF e expõe:

O critério de relevância adotado pela Gerdau também não tem pertinência com o seu processo produtivo. Os serviços de contabilidade são impostos a todas as pessoas jurídicas; e os de auditoria independente, às pessoas jurídicas de grande porte, independentemente do segmento (industrial, comercial, etc).

Esclarece que os valores a serem glosados se referem aos registros constantes da planilha "REGISTROS A170 - TIF nº 02", vinculados à Natureza da Base de Cálculo AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO e ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, e ressalta que os serviços vinculados à Natureza da Base de Cálculo ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS se vinculam, de fato, à Natureza da Base de Cálculo AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO, conforme resposta da Gerdau ao item 1 do TIF nº 2 e planilha "Registro A170 Item I Aluguel.xlsx" apresentada por ela.

Natureza da Base de Cálculo do Crédito DescriçãoTipos de ServiçoSequência InicialSequência Final Aluguéis de máquinas e equipamentosAUDfTORIA39753993 CONTABILIDADE612661S6 Aquisição de sen/iços utilizados corno insumoCONTABILIDADE42 2 3442287 2.1.1.4- JARDINAGEM Acerca de

dispêndios identificados como serviços de jardinagem, descreve a Fiscalização que, intimada, a Contribuinte prestou as seguintes informações:

Grupo: Jardinagem Os serviços acabam descritos na EFD como "Jardinagem" por causa da classificação das notas fiscais no item 7.11 da Lista de Serviços da LC 116/03, mas possuem relação direta com as atividades da empresa e devem ser reconhecidos como insumos.

Grande parte da área dos parques industriais, a exemplo da usina localizada no RJ, abaixo, é de florestas e áreas verdes (que demandam corte e poda de árvores). Essas grandes áreas também tornam a empresa responsável pelo acompanhamento e conservação de bacias hidrográficas e de diversos aspectos técnicos do solo.

Consigna então a Fiscalização:

Este grupo diz respeito a diversos itens de plantas e arranjos de flores a serviços de decoração, não havendo relação de pertinência dos serviços tomados com o processo produtivo da Gerdau.

Portanto, faz-se necessário glosar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na aquisição dos serviços aqui tratados tendo em vista que tais serviços não se enquadram na definição de insumo. Os valores a serem glosados se referem aos registros constantes da planilha 2.1.1.5-AGENCIAMENTO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA, SERVIÇOS DE PROMOÇÃO DE EVENTOS SHOWS FEIRAS, SHOW FEIRAS BUFFET, EVENTOS COMEMORATIVOS OU CONGÊNERES, ORGANIZAÇÃO DE FEIRAS DE AMOSTRAS CONGRESSOS, SERVIÇOS GRÁFICOS E DE REPROGRAFIA, CONFECÇÃO E CONCERTO DE CHAVES E FECHADURAS e RELAÇÕES PÚBLICAS Descreve a Fiscalização ter a Contribuinte apurado crédito de dispêndios com os itens relacionados no título acima e que, intimada a esclarecer, prestou as seguintes informações:

São despesas com publicidade as campanhas de marketing, elaboração e impressão de panfletos, catálogos, adesivos, banners, cartões de visita etc. Também instruem campanhas internas - especialmente relativas à segurança do trabalho - essenciais para atingir um público superior a 14.000 funcionários, sendo insumos essenciais para a atividade da empresa, de comunicação visual que viabilizam não só a organização da área industrial, como também aspectos relevantes de segurança do trabalho.

Além da comunicação visual interna, é também necessário comunicar-se com os potenciais clientes, dar conhecimento sobre os produtos e sobre a empresa, o que só é possível com propaganda.

Desse veículo se valem todas as empresas, em maior ou menor grau. O próprio Governo Federal, tanto na administração direta quanto na indireta, são usuários permanentes dos mais diversos meios de comunicação para propagar suas atividades, feitos e serviços.

Justifica então a Fiscalização, reportando-se à tese acordada pelo STJ, no RE nº 1.221.170/PR, que os serviços de publicidade e marketing não se enquadram no critério da essencialidade pois o processo produtivo não depende dele para ocorrer, ou seja, tais serviços estão dissociados do processo produtivo (não constituem elemento estrutural do produto) e a sua falta não terá qualquer reflexo na qualidade, quantidade e/ou suficiência daquilo que será produzido. Não se enquadram também no critério da relevância, uma vez que não integram o processo de produção, seja pelas singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Exemplifica com o serviço de propaganda mencionado pela Gerdau, que tem o objetivo de dar conhecimento aos potenciais clientes sobre os produtos e a empresa, relaciona-se à sua área comercial. Também consignou que evidentemente, outros serviços como serviços de buffet, eventos comemorativos, confecção de chaves não se enquadram como insumo. E conclui pela glosa dos correspondentes créditos, ressaltando itens incluídos conforme resposta da Contribuinte à intimação:

Natureza da Base de Cálculo do Crédito Descrição	Tipos de Serviço	Sequência Inicial	Sequência Final
Aluguéis de máquinas e equipamentos	AGENCIAMENTO DE SERVICOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA	1723	2196
	CONFECCAO E CONserto DE CHAVES E FECHADURAS	4057	4884
	EVENTOS COMEMORATIVOS OU CONGÊNERES	7532	7552
	ORGANIZACAO DE FEIRAS DE AMOSTRAS CONGRESSOS SEM	12176	12290
	RELACOES PUBLICAS	12908	12996
	SERVICOS DE PROMOCAO DE EVENTOS SHOWS FEIRAS CO	33686	33774
	SERVICOS GRAFICOS E DE REPROGRAFIA	33889	36114
	SHOW FEIRAS BUFFET	36423	36502
Aquisição de serviços utilizados como insumo	AGENCIAMENTO DE SERVICOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA	41335	41410
	CONFECCAO E CONserto DE CHAVES E FECHADURAS	41674	41700
	EVENTOS COMEMORATIVOS OU CONGÊNERES	42733	42735
	ORGANIZACAO DE FEIRAS DE AMOSTRAS CONGRESSOS SEM	43008	43009
	SERVICOS DE PROMOCAO DE EVENTOS SHOWS FEIRAS CO	44051	44056
	SERVICOS GRAFICOS E DE REPROGRAFIA	44094	44167
	SHOW FEIRAS BUFFET	44169	44194

2.1.1.6- VALE REFEIÇÃO E COMBUSTÍVEL

A Fiscalização reportou-se a dispêndios identificados pela Contribuinte como Vale-Refeição e Vale-Combustível e transcreveu itens 132 a 136 do Parecer Normativos COSIR/RFB nº 5, de 2018, para justificar a glosa dos itens que assim identificou:

Os valores a serem glosados se referem aos registros constantes da planilha "REGISTROS A170 - TIF nº 02", vinculados à Natureza da Base de Cálculo AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO e ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Ressalte-se que os serviços vinculados à Natureza da Base de Cálculo ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS se vinculam, de fato, à Natureza da Base de Cálculo AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO, conforme resposta

da Gerdau ao item 1 do TIF nº 2 e planilha "Registro A170 Item I Aluguel.xlsx" apresentada por ela.

Natureza da Base de Cálculo do Crédito Descrição	Tipos de Serviço	Sequência Inicial	Sequência Final
Aluguéis de máquinas e equipamentos	VALE REFEICAO E COMBUSTIVEL	39359	39373
Aquisição de serviços utilizados como insumo	VALE REFEICAO E COMBUSTIVEL	44630	44630

2.1.1.7-ATENDIMENTO A HOSPEDES (item não impugnado como se verá adiante)

2.1.1.8-SERVIÇOS DE CADASTRO (item não impugnado como se verá adiante)

2.1.1.9-ENTREGA DE OUTROS DOCUMENTOS (item não impugnado como se verá adiante)

2.1.1.10-RECRUTAMENTO E SELEÇÃO ART 651 I RIR99, SERVIÇO TEMPORÁRIO PRESTADO e LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA POR TEMPO INDETERMINADO Acerca dos gastos desse tópico, a Fiscalização, reporta-se a intimação e resposta da Contribuinte no sentido de que se tratava de serviços essenciais e necessários à atividade da empresa.

2.1.1.10.1- RECRUTAMENTO E SELEÇÃO Especificamente acerca de gastos com RECRUTAMENTO E SELEÇÃO, descreve ter intimado a Contribuinte a apresentar os correspondentes contratos, aditivos e seus anexos relacionados às notas fiscais emitidas no ano-calendário de 2016 pelas pessoas jurídicas que relaciona (ABRH RS ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE RECURSOS HUMANOS, CONSULT RECURSOS HUMANOS LTDA EPP, CT CIA DE TALENTOS RECURSOS HUMANOS, DASEIN ASSESSORIA EMPRESARIAL EPP, ESTAGIAR INTEGRADOR EMPRESAESCOLA, FESA CONSULTORES EM RECURSOS HUMANO, LUCRE RECURSOS HUMANOS CONSULTORIA, RANDSTAD BRASIL RECURSOS HUMANOS LTDA e TRAJETÓRIA RH LTDA EPP.), solicitando esclarecimento de forma minuciosa, o objeto de cada contrato, incluindo informações sobre os setores da empresa onde se empregou a mão de obra e os benefícios trazidos por ela. E, no caso da utilização da mão de obra no processo de produção de bens ou serviços, deveria esclarecer o que caracterizaria o uso da mão de obra como relevante ou essencial para o processo produtivo, juntando elementos de prova, incluindo as notas fiscais (doc. 9).

Na sequência expõe que:

-a contribuinte deixou de apresentar os contratos de prestação de serviços alegando impossibilidade de acesso aos mesmos devido ao momento de pandemia. Anexou os pedidos de compra junto aos fornecedores de serviços (docs. 9.11/9.12) e esclareceu que as notas emitidas pelas prestadoras de serviços correspondiam ao seu processo de recrutamento e seleção, apontando, de acordo com a região onde se localizavam as unidades da empresa, os serviços prestados por cada uma delas:....

-Para comprovar os serviços tomados de ABRH RS ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE RECURSOS HUMANOS (processo seletivo externo), CONSULT RECURSOS

HUMANOS LTDA EPP (serviços de avaliação psicológica), CT CIA DE TALENTOS RECURSOS HUMANOS (serviços referentes à Jornada do Futuro), DASEIN ASSESSORIA EMPRESARIAL EPP (serviços de executivo search), ESTAGIAR INTEGRADOR EMPRESAESCOLA (administração de estágios), FESA CONSULTORES EM RECURSOS HUMANO (serviços de consultoria) e TRAJETÓRIA RH LTDA EPP (processos seletivos para vagas de estágio), apresentou uma única nota fiscal emitida por cada empresa. Quanto à LUCRE RECURSOS HUMANOS CONSULTORIA e à RANDSTAD BRASIL RECURSOS HUMANOS LTDA, nada apresentou.

-deixou de informar os setores da empresa onde se empregou a mão de obra, os benefícios trazidos por ela ao processo produtivo e o que caracterizaria a mão de obra como relevante ou essencial para tal processo. Informou apenas que "O recrutamento se torna relevante e essencial pelo nível de exigência de cada função exercida pelos colaboradores contratados dentro da empresa. A prestação de serviço pelo fornecedor engloba vários testes e entrevistas que visam atender à exigência da função no processo industrial".

-Já em atendimento ao item 1.1 do TIF nº 5, apresentou as notas fiscais emitidas por ESPRO DO BRASIL LTDA EPP (recrutamento, agenciamento e seleção), H M CONSULTORIA E RECURSOS HUMANOS (serviços de apoio administrativo e laudo psicológico), INSIGHT CONSULTORIA EMPRESARIAL (recrutamento e seleção dos Aprendizes). Não juntou as notas fiscais emitidas por LOCER ASSESSORIA E CONSULTORIA EM RECURSOS HUMANOS, LUANDRE TEMPORÁRIOS LTDA e SOULAN SOUZA E SELLAN PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Expõe então perceber-se que os serviços tomados pela Gerdau das pessoas jurídicas relacionadas acima não se enquadram na definição de insumo, já que não logrou vinculá-los ao seu processo produtivo, ou ainda, demonstrar que tais serviços eram relevantes ou essenciais à sua produção de bens ou serviços.

2.1.1.10.2- SERVIÇO TEMPORÁRIO PRESTADO

Nesse item foram descritas intimações para apresentação de contratos firmados com a empresa CTA - TREINAMENTO, ASSESSORIA E SERVIÇOS COORPORATIVOS EIRELI (CTA) e esclarecimento, de forma minuciosa, o objeto de cada contrato, incluindo informações sobre os setores da empresa onde se empregou a mão de obra, juntando elementos de prova (docs. 5 e 6), bem como apresentação de notas específicas emitidas pela prestadora de serviços.

Descreve também a Fiscalização que:

-após reintimação, sem apresentação dos contratos, citações, a Contribuinte informou :

CTA - TREINAMENTO, ASSESSORIA E SERVIÇOS COORPORATIVOS EIRELI, CNPJ 07.708.164/0001-17 Profissional especializado para realização dos exames admissionais de colaboradores no Terminal Marítimo da Gerdau localizado na Bahia.

PPRA - Programa de Prevenção de Riscos Ambientais PCMSO - Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional -as notas fiscais apresentadas em atendimento aos TIFs nºs 2 e 5 se referem a serviço de descarga de navio, serviço de ambulância e de contratação de dois técnicos de enfermagem, serviços prestados de enfermeira, serviço de revisão do PPRA (Programa de Prevenção de Riscos Ambientais) e PCMSO (Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional).

-ainda abordando a rubrica SERVIÇO TEMPORÁRIO PRESTADO, intimou-se a Gerdau a esclarecer em que setores da empresa foram empregados os serviços/mão de obra contratados junto às prestadoras de serviços AFAMAR ASSESSORIA EM RECURSOS HUMANOS, SELPE SELEÇÃO DE PESSOAL LTDA, RH E CIA INTEGRAÇÃO EM RECURSOS HUMANOS e J E B ORGANIZAÇÃO EM ARQUIVO LTDA.

-solicitou-se também, à Gerdau, caso os serviços/mão de obra tivessem sido empregados no processo produtivo da empresa, apresentar elementos de prova tais como (mas não limitado) notas fiscais, contratos e seus anexos e aditivos, que demonstrassem, de forma inequívoca, a utilização desses serviços/mão de obra em seu processo produtivo.

-em resposta foram prestados os seguintes esclarecimentos:

AFAMAR ASSESSORIA EM RECURSOS HUMAN, CNPJ 00.289.809/0001-85 Empresa especializada em seleção de colaboradores para atividades internas na unidade industrial de Santa Cruz-RJ, todos novos colaboradores precisam passar por profissional de Saúde Ocupacional.

SELPE SELEÇÃO DE PESSOAL LTDA, CNPJ 17.186.685/0001-05 Forneceu mão de obra para unidade industrial de Barão de Cocais- MG no centro de custos de suporte à produção no setor de entregas de produtos prontos.

RH E CIA INTEGRAÇÃO EM RECURSOS HUM, CNPJ 08.396.128/0001-28 Forneceu mão de obra temporária de gerenciamento de projeto de atualização da versão do Sistema Integrado SAP J E B ORGANIZAÇÃO EM ARQUIVO LTDA, CNPJ 11.202.602/0001-48 Fornecimento de profissional para organização do arquivo ativo e inativo do RH da empresa em atendimento à diversas exigências legais para atendimentos de prazos de guardas de documentos.

-Para comprovar os serviços prestados por RH E CIA INTEGRAÇÃO EM RECURSOS HUMANOS e AFAMAR ASSESSORIA EM RECURSOS HUMANOS, juntou uma única nota fiscal emitida por cada uma delas. Em relação às demais empresas, nada apresentou (doc. 9.17).

Conclui então a Fiscalização que a Contribuinte deixou de apresentar documentos e esclarecimentos capazes de demonstrar que as prestadoras de serviços foram contratadas para fornecer mão de obra utilizada em seu setor produtivo. Serviços tomados pela empresa relacionados à área de saúde, de arquivologia, comercial

não podem ser enquadrados como insumos em face à atividade da pessoa jurídica, procedendo-se a glosa.

2.1.1.10.3- LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA POR TEMPO INDETERMINADO

Reporta-se a Fiscalização à intimação para apresentar contratos com as prestadoras de serviços APROVAR ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA (APROVAR ASSESSORIA), CCM LTDA EPP (CCM), CONSERVO SERVIÇOS GERAIS LTDA (CONSERVO), LIDIMA TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA (LIDIMA), SEG TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA (SEG), SETRE SERVIÇOS E TREINAMENTOS LTDA (SETRE) e SODEXO DO BRASIL COMERCIAL S/A (SODEXO), e esclarecer, de forma minuciosa, o objeto de cada contrato, incluindo informações sobre os setores da empresa onde se empregou a mão de obra, juntando elementos de prova (docs. 5 e 6), bem como notas fiscais específicas emitidas por APROVAR ASSESSORIA, CONSERVO, LIDIMA, SETRE e SODEXO.

Informa que a Gerdau deixou de apresentar a maioria dos contratos solicitados, deixando também de informar os setores da empresa onde a mão de obra foi empregada (docs. 6.2 e 6.9). Relata então a Fiscalização nova intimação com solicitações de informações detalhadas acerca de contratos que especifica e que respondeu a Contribuinte alegando impossibilidade e acesso aos referidos contratos devido a pandemia (doc. 9.11), juntando notas fiscais e outros documentos (doc. 9.15), cuja análise ensejou conclusão de que serviços tomados pela Gerdau não podem ser enquadrados como insumo, uma vez que a fiscalizada não logrou demonstrar a relevância ou a essencialidade deles em seu processo produtivo, conforme síntese a seguir.

a)APROVAR: Os serviços tomados junto à prestadora de serviços se referiam a serviços de portaria (informação prestada pela Gerdau, corroborada com a descrição dos serviços constantes das notas fiscais apresentadas). O contrato não foi apresentado.

b)CCM: Além de não apresentar o contrato de locação de mão de obra, deixou de informar o objeto do contrato e o setor da empresa onde se alocou a mão de obra. Apresentou três notas fiscais (uma em atendimento ao TIF nº 2 e duas em atendimento ao TIF nº 5) que não comprovam o enquadramento dos serviços contratados como insumo. Uma das notas se refere à "lavagem de uniforme de times".

c)CONSERVO: Além de não apresentar o contrato de locação de mão de obra, deixou de informar o objeto do contrato e o setor da empresa onde se alocou-se a mão de obra. As quatro notas fiscais apresentadas (duas em atendimento ao TIF nº 2 e duas em atendimento ao TIF nº 5) dizem respeito à contratação de mão de obra para a realização de serviços gerais (faxineira, capineiro, carpinteiro, encarregado e supervisor) e serviços de manutenção predial. Não apresentou qualquer documento que vinculasse os serviços tomados ao setor produtivo da empresa.

d)SEG: A Gerdau deixou de apresentar o contrato firmado com a prestadora de serviços. Informou, em atendimento ao TIF nº 2, que o objeto do contrato era o serviço de portaria.

e)SETRE: A Gerdau apresentou, em atendimento ao TIF nº 2, o contrato celebrado com a prestadora de serviços no ano-calendário de 2007, cujo objeto era a prestação de serviços especificados nos pedidos de compra apresentados pela contratante. Tratava-se, segundo ela, de serviços de manutenção civil, corroborados pelas descrições dos itens das notas fiscais apresentadas: "Substituição de telhas ..." e "Remoção e substituição de telhas ...".

f)SODEXO: A Gerdau deixou de apresentar o contrato firmado com a prestadora de serviços, informando que o objeto do serviço era o fornecimento, administração e preparo de alimentação. Segundo a fiscalizada, a SODEXO fornecia alimentação coletiva aos seus empregados nas dependências das suas unidades produtivas.

g)LIDIMA: A Gerdau apresentou, em atendimento ao TIF nº 5, as Propostas Técnica e Comercial nºs 13374.R9, 13326.R11 e 13437.R1, integrantes do contrato assinado entre as partes em 24/08/2016. A Proposta Técnica e Comercial no 13374.R9 tinha como escopo os serviços de limpeza, conservação e jardinagem na unidade Cosigua, envolvendo o uso da mão de obra de auxiliar de serviços gerais, jardineiro, limpador de vidro, líder de jardinagem, operador de trator com varredeira, tratorista, motorista de caminhão, encarregado, supervisor. Já o escopo da Proposta Técnica e Comercial nº 13326.R11 era a execução de serviços de limpeza institucional na unidade Campo Grande (RJ), utilizando a mão de obra de auxiliar de serviços gerais. Por último, a Proposta Técnica e Comercial nº 13437.R1 tinha como escopo os serviços de manutenção civil nas instalações da COSIGUA, empregando o uso da mão de obra de pedreiro, bombeiro hidráulico, montador telhadista, serralheiro, pintor, auxiliar de serviços gerais, encarregado, supervisor e técnico de segurança do trabalho. As três notas fiscais emitidas pela LIDIMA apresentadas em resposta ao TIF nº 5 se referem aos serviços de manutenção civil, serviços de recepcionista e de auxiliar administrativo. Não houve a apresentação de qualquer documento ou esclarecimento que vinculasse os serviços tomados ao setor produtivo da empresa.

h) ARES EXCELENCIA, ELMA e TOP SERVICE: A Gerdau deixou de cumprir integralmente o item 7.4 do TIF nº 5: Não apresentou os contratos firmados com as prestadoras de serviços, tampouco esclareceu o objeto de cada contrato, o local de emprego da mão de obra e o que caracterizaria o uso da mão de obra como relevante ou essencial para o seu processo produtivo. Juntou uma única nota fiscal (ou pedido de compra) emitida por cada uma das prestadoras de serviços. Tratava-se de serviços de vigilância e portaria (ARES EXCELÊNCIA), serviços de portaria (ELMA) e serviços de limpeza e conservação, vistoria e meio ambiente (TOP SERVICE).

Conclui, então, a Fiscalização pela glosa dos correspondentes créditos.

2.1.1.11- TRANSPORTE DE PASSAGEIROS E COOPERATIVAS DE TRANSPORTE

No item 2.1.1.11, descreve a Fiscalização constatações acerca de dispêndios identificados como Transporte de Passageiros e Cooperativas de Transporte, em relação aos quais, em resposta a intimação, a Contribuinte informou tratar-se principalmente serviços de transporte de empregados, e defendeu a essencialidade dos gastos para atividades da empresa e sua decorrência de obrigações legais.

2.1.1.11.1- TRANSPORTE DE PASSAGEIROS

Fazendo referência a outras intimações relativas a trajetos e transporte interno e a respostas apresentadas, ressalta a Fiscalização:

... intimou-se a Gerdau, através do item 18.1 do TIF nº 5, a esclarecer se haveria obrigatoriedade legal para a empresa oferecer tais serviços aos seus empregados. A Gerdau deveria, também, esclarecer, se os serviços de transporte estavam disponíveis a todos os empregados da empresa ou somente àqueles que trabalhavam na área de produção de bens/serviços, devendo juntar, nesse caso, documentos de prova, incluindo as notas fiscais (doc. 9).

Em resposta, a Gerdau informou que os serviços de transporte eram oferecidos a todos os empregados da empresa, por conta de uma obrigação determinada pela Lei nº 7.418/85 e Decreto nº 95.247/87 (doc. 11).

Informou, também, em atendimento ao item 18.2 do TIF nº 5, acerca dos serviços prestados pelas demais prestadoras de serviços constantes da planilha "REGISTROS A170 - TIF nº 02", anexa ao TIF nº 2, que o transporte ocorria para todos os empregados da empresa.

Concernente ao item 18.4 do TIF nº 5, acerca da utilização do transporte para o deslocamento do passageiro de um estabelecimento a outro da empresa, em que tal passageiro foi utilizado como mão de obra no processo produtivo deste estabelecimento, a Gerdau não apresentou qualquer documento de prova.

Inicialmente, é bom ressaltar que, através do item 18.2 do TIF nº 5, intimou-se a Gerdau a apresentar as notas fiscais referentes aos serviços envolvendo os empregados utilizados na área de produção de bens e serviços, as quais incluem o transporte interno nas áreas industriais. Com exceção das notas nos 14 e 25 emitidas pela HG CAR SERVICE LTDA EPP, referentes a serviços prestados dentro da usina no atendimento à parada, as demais se referiam a transporte de passageiro e, segundo a Gerdau, envolvendo o trajeto residência-trabalho e trabalho-residência, destinado a todos os seus empregados.

Transcreve o autuante os itens 132 a 136 e 52 a 54 do Parecer Normativo COSIT/RFB 5, de 2018, e expõe:

É evidente que os serviços aqui tratados não se enquadram no conceito de insumo. Conforme bem definido no PN Cosit/RFB nº 5/18, os itens impostos à pessoa jurídica pela legislação devem ter relação com o processo de produção de

bens ou de prestação de serviços, não podendo ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo; e b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

2.1.1.11.2- COOPERATIVAS DE TRANSPORTE

No item 2.1.1.11.2, abordou a Fiscalização dispêndios com Cooperativas de Transporte, descrevendo intimações para apresentação de contratos e notas fiscais e, entre outras análises, expõe:

Em resposta, a Gerdau apresentou, como exemplo, a nota fiscal nº 3858 emitida pela COOMIT em 29/01/2016, no valor de R\$ 2.653,86, referente ao serviço de transporte de passageiro intermunicipal, vinculada ao Pedido de Compra nº 4505197302 de "Transporte de func. DEZ 2015 TAXI". Apresentou print da tela SAP (sistema integrado) com o lançamento contábil da nota fiscal, relacionando-o ao centro de custo pertencente ao processo produtivo.

Percebe-se que os documentos que ilustraram o exemplo trazido não comprovam que o deslocamento do empregado foi no sentido de utilizá-lo como mão de obra no processo de produção de bens ou serviços no mesmo ou em outro estabelecimento da companhia.

Pedido semelhante ao item 12.2 fez-se no item 12.3 do TIF nº 5, concernente aos serviços contratados junto às demais empresas constantes da planilha "REGISTROS A170 - TIF nº 02", anexa ao Termo de Intimação Fiscal nº 2, registros de 6.187 a 6.365 e 42.288.

A Gerdau apresentou notas fiscais emitidas por algumas prestadoras de serviço, todas relacionadas a serviço de táxi, sem comprovar, todavia, o deslocamento do passageiro (empregado) para alguma área da empresa a fim de ser utilizado em seu processo produtivo (doc. 9.16).

Conclui, então, pela glosa.

2.1.1.12- ADVOCACIA, ASSESSORIA e CONSULTORIA

No item 2.1.1.12 do TVF, na parte relativa a "consultoria", descreveu a Fiscalização ter recebido a seguinte resposta da Contribuinte:

ASSESSORIA, CONSULTORIA Grupo: Assessoria/Consultoria Fundamento Legal: art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, SC Disit/SRRF10 nº 145/10.

Trata-se de serviços utilizados como insumo da atividade da contribuinte, em áreas técnicas especializadas indispensáveis à atividade da contribuinte. Esse grupo compreende, por exemplo, serviços aduaneiros, de logística, treinamentos técnicos e de segurança do trabalho, com jurisprudência favorável do CARF à apuração de créditos de PIS e de COFINS. Destaca-se que são serviços tomados de fornecedores nacionais, que sofreram a incidência das contribuições na etapa anterior.

2.1.1.12.1-ADVOCACIA (item não impugnado como se verá adiante)

2.1.1.12.2-ASSESSORIA (item não impugnado como se verá adiante)

2.1.1.12.3- CONSULTORIA

No item 2.1.1.12.3 aborda a Fiscalização especificamente dispêndios com Consultoria descrevendo que, em resposta a nova intimação (TIF nº 5), a Gerdau prestou esclarecimento apenas sobre os serviços de consultoria prestados por INGA ECOLOGICA LTDA, não se pronunciando sobre as demais prestadoras de serviço. Nenhum contrato foi apresentado. Apresentou uma única nota fiscal emitida por cada uma das seguintes prestadoras de serviço: CLINIMAST SAUDE E SEGURANCA DO TRABALHO LTDA, OTTO CONSULTORIA EM SEGURANCA E MEIO AMBIENTE LTDA, TAYAM CASTILHO SANTANA, FUNDACAO BRASILEIRA DE TECNOLOGIA, ALYNNE DA SILVA LIMA DE SOUSA, MATHEUS DEFINE ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA, GUEDES BERNARDO IMAMURA E ASSOCIADO. Em relação às demais prestadoras de serviço, não juntou uma única nota fiscal (docs. 9.11 e 9.14)

Expõe ainda a Fiscalização que:

Ressalte-se que as notas fiscais não demonstram que os serviços tomados pela Gerdau se vinculam ao seu processo de produção, carecendo, assim, dos requisitos de relevância e essencialidade.

Em relação à EQUANT BRASIL LTDA (EQUANT), através do item 10 do TIF nº 11, informou-se à Gerdau a necessidade de verificar se os serviços contratados junto à prestadora de serviço foram aplicados, de fato, em seu processo produtivo. Para tal, intimou-se a companhia a: a) apresentar notas fiscais específicas referentes à prestação de serviços de CONSULTORIA (item 10.1), b) apresentar os contratos (aditivos e anexos) firmados entre as partes, bem como memorandos, relatórios e outros documentos que demonstrassem a relação de pertinência entre o serviço de consultoria tomado e o seu processo produtivo (item 10.2), c) informar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a serem alocados à produção de bens ou serviços, esclarecendo, de forma detalhada, o critério de rateio utilizado, no caso de aplicação dos serviços em atividades mistas (item 10.3) (doc. 16).

A Gerdau apresentou o contrato firmado com a EQUANT, acompanhado das respectivas notas fiscais. Informou que a prestadora de serviço é responsável por prover a conectividade de rede de telecomunicação da Gerdau Brasil com a Gerdau Internacional, e todos os demais acessos à sua rede de dados atendem a todas as áreas da empresa (docs. 16.5, 16.13 e 16.13.1). Supondo tais serviços como relevantes ou essenciais ao seu processo produtivo, a Gerdau deveria, então, ratear os créditos das contribuições entre os serviços aplicados na produção e os não aplicados, o que não ocorreu.

Conclui, então, que, ante o exposto, fez-se necessária a glosa.

2.1.1.13- COMISSÕES PAGAS A REPRESENTANTES e SERVIÇOS DE DESPACHANTE Descreve a Fiscalização que, em resposta a intimação, a Contribuinte prestou as seguintes informações:

COMISSÕES PAGAS A REPRESENTANTES e SERVIÇOS DE DESPACHANTE Para realizar a atividade-fim da empresa, obrigatoriamente passa pela atuação dos representantes comerciais, organizados em pessoas jurídicas com tal objeto. Eles fazem a intermediação das vendas, aproximando os potenciais clientes e agenciando pedidos. Os representantes comerciais estão a par das obras que demandam aço e possuem contato com os potenciais clientes, fazendo o trabalho de aconselhar sobre produtos, oferecê-los, preparar propostas e intermediar a negociação.

Esclarece, então, o autuante, que as despesas com os serviços de representante comercial e despachantes que atuam com o mesmo fim (intermediação nas vendas) não geram direito a crédito das contribuições, uma vez que tais serviços não se enquadram como insumo. Para subsidiar sua assertiva transcreveu ementa da Solução de Consulta nº 99.043, de 13/03/2017 que trata da matéria, bem como itens 8, "b", e 18 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018.

2.1.1.14- ENSINO DE INFORMÁTICA E ENSINO E TREINAMENTO

2.1.1.14.1-ENSINO DE INFORMÁTICA (item não impugnado como se verá adiante)

2.1.1.14.2-ENSINO E TREINAMENTO

No item 2.1.1.14.2 a Fiscalização aborda gastos com Ensino e Treinamento, descrevendo ter intimado a Contribuinte a apresentar os contratos de prestação de serviços de ENSINO E TREINAMENTO, aditivos e seus anexos, relacionados aos serviços tomados pela Gerdau no ano de 2016, os quais foram impostos pela legislação. A Gerdau deveria esclarecer, de forma minuciosa, os cursos e treinamentos oferecidos pela empresa, o seu público-alvo (exemplo: todos os empregados da empresa; somente os empregados da manutenção; etc) e a norma imposta (exemplo: NR 13; NR 15, etc), juntando elementos de prova, inclusive as notas fiscais (doc.9).

Registra que a Gerdau não se manifestou em relação aos serviços tomados das empresas ACAO DESENVOLVIMENTO HUMANO E ORGANIZACIONAL LTDA, AFFERO LAB PARTICIPAÇÕES S/A (AFFERO), AREMAS TREINAMENTOS E SUPORTE EM INFORMÁTICA LTDA (AREMAS), CASA DO SABER EVENTOS CULTURAIS S/A, CHTECH DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS, CRESCIMENTUM CONSULTORIA PESSOAL E EMPRESARIAL LTDA (CRESCIMENTUM), DIPLO GESTAO DE PESSOAS LTDA ME, FABERTECH TREINAMENTO LTDA EPP (FABERTECH), HYPER ISLAND TREINAMENTO E EDUCAÇÃO (HYPER ISLAND), I 9 ACAO TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO HUMANO LTDA (I 9), IEMAX TREINAMENTO EMPRESARIAL LTDA, INSTITUTO EUVALDO LODI, KAPTIVA TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO LTDA, LEVEL GESTAO DE PESSOAS LTDA ME, MARCONDES E CONSULTORES ASSOCIADOS, REFLEXIS TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO HUMANO LTDA,

RELIASOFT BRASIL LTDA, SIEMENS LTDA (SIEMENS), SPUNTNIK CURSOS EIRELE ME, VALUE CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, VSTP EDUCAÇÃO LTDA e WSIGMA TREINAMENTO E CONSULTORIA LTDA (doc. 9.11). E que apresentou uma única nota fiscal emitida por cada uma das seguintes prestadoras de serviço: AFFERO (NF nº 4603 - trein. Criatividade e inovação), AREMAS (NF nº 451 - treinamento AR 204, LCC, ...), CRESCIMENTUM (NF nº 4731 - trein. Fábrica de líderes), FABERTECH [NF nº 963 - trein. Curso básico de CLP (programação)], HYPER ISLAND (NF nº 219 - serv. Treinamento), I 9 (NF nº 329 - board game), INSTITUTO EUVALDO LODI (NF nº 912 - progr. Inova talentos) e SIEMENS (NF nº 8537 - trein. Programação). Não houve a apresentação de contratos ou outros documentos capazes de demonstrar que os serviços tomados pela Gerdau se enquadravam na definição de insumo (doc. 9.18). Quanto às demais empresas, nada apresentou.

Conclui pela glosa tendo em vista que não houve a comprovação de que tais serviços se enquadrem na definição de insumo.

2.1.1.15- SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO EM GERAL

Descreve a Fiscalização intimações para apresentação de contratos, notas fiscais e esclarecimentos acerca dos serviços em questão e respostas apresentadas e correspondentes análises e conclusões, dentre as quais:

- intimou-se a Gerdau a apresentar os contratos de SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO EM GERAL com as prestadoras de serviços BRASANITAS EMPRESA BRASILEIRA DE SANEAMENTO E COM. LTDA (BRASANITAS), C C M LTDA EPP (C C M), ISS MANUTENÇÃO E SERVIÇOS INTEGRADOS LTDA (ISS MANUTENÇÃO), LIDIMA TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA (LIDIMA), LSI ADMINISTRAÇÃO E SERVICOS S/A (LSI), SUPREMA SERVICOS INDUSTRIAIS LTDA (SUPREMA) e TOP SERVICE SERVIÇOS E SISTEMAS S/A (TOP SERVICE) e esclarecer, de forma minuciosa, o objeto de cada contrato, informando, inclusive, os setores da empresa onde eram realizados os serviços. No item 15.1 do termo, solicitou-se a apresentação de notas fiscais específicas emitidas pelas referidas prestadoras de serviços.

De acordo com os documentos (docs. 9.19/9.19.3) e esclarecimentos apresentados pela Gerdau, com exceção de parte dos serviços tomados de C C M, os demais serviços não se enquadram na definição de insumo. São serviços de limpeza, conservação ambiental e manutenção de jardins, utilizando-se de mão de obra de auxiliar de serviços gerais, operador de roçadeira, limpador de vidro, tratorista, auxiliar de jardinagem, jardineiro e outros (BRASANITAS), serviços de conservação e limpeza e manutenção civil, utilizando-se de mão de obra de auxiliar de serviços gerais, inclusive em ambulatório, operador de roçadeira, limpador de vidros, operador de máquinas, de motorista, jardineiro, bombeiro, pedreiro, serralheiro, pintor e montador (LIDIMA), serviços de conservação e limpeza envolvendo os serviços de coleta de lixo, higienização de telefones e bebedouros, limpeza da recepção e portaria, limpeza de sanitários e vestiários, limpeza e conservação de ambulatório, remoção de manchas de portas e paredes

e serviços de manutenção de áreas verdes (LSI), serviços de limpeza, conservação ambiental e manutenção das áreas verdes envolvendo os serviços de limpeza de banheiros, de salas, da área administrativa, serviços hidráulicos e serviços de jardinagem (C C M), serviços de limpeza e conservação em geral envolvendo os serviços de manutenção predial (COLORADO, CONSERVO, ISS MANUTENÇÃO e M C INDUSTRIAL), serviços de limpeza e conservação em geral envolvendo os serviços de manutenção predial com varrição e limpeza mecanizada de vias (SUPREMA SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA).

- Em relação à TOP SERVICE, em resposta ao item 11.3 do TIF nº 11, a Gerdau informou que contratou os serviços de limpeza e conservação, que foram prestados no escritório de Porto Alegre, informação corroborada pelas notas fiscais e Pedidos de Compra apresentados (docs. 16,16.2 e 16.3).

-Saliente-se que a Gerdau deixou de cumprir integralmente os itens 15.2 e 11.2 dos TIFs nos 5 e 11, respectivamente, ao não apresentar inúmeras notas fiscais constantes da planilha "REGISTROS A170 -TIF nº 02" anexa ao TIF nº 2.

-Quanto às demais prestadoras de serviços do grupo SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO EM GERAL, nada foi apresentado.

Ante o exposto, faz-se necessário glosar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na aquisição dos serviços aqui tratados pela falta de documentação comprobatória, bem como pela ausência de comprovação de que tais serviços se enquadravam na definição de insumo. Os valores a serem glosados se referem aos registros constantes da planilha "REGISTROS A170 - TIF nº 02", vinculados à Natureza da Base de Cálculo AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO e ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

2.1.1.16- AGENCIAMENTO OU INTERMEDIACÃO DE BENS

Aborda dispêndios identificados como agenciamento ou intermediação de bens, e, após reportar-se a intimações para apresentação de contratos, notas fiscais e esclarecimentos e as respostas obtidas, expõe, relativamente a contrato com a TICKET SERVIÇOS:

O objeto do contrato era a prestação de serviços operacionais de distribuição de vales-transporte, recebendo a prestadora uma taxa de administração de 2% sobre o total solicitado em cada pedido e/ou sobre o valor total solicitado e disponibilizado nos cartões eletrônicos, com possibilidade de uma taxa de administração adicional. Os vales-transporte deveriam ser utilizados pelos usuários no deslocamento residência-trabalho e vice-versa (cláusula primeira).

É evidente que os serviços aqui tratados não se enquadram como insumo, pois carecem dos elementos de relevância e essencialidade para o processo produtivo.

Transcreve item 132 do Parecer Normativo COSIT/RF nº 5, de 2018, e passa a descrever constatações acerca das demais prestadoras de serviços:

Quanto as demais prestadoras de serviços, a Gerdau apresentou apenas as notas fiscais, deixando de apresentar os contratos e esclarecimentos requeridos (doc.6.5).

As notas fiscais nºs 17.325 e 51.582 emitidas pela EMPRESA BRASILEIRA DE TECNOLOGIA E ADM DE CONVÊNIOS HAAG S/A, atual TICKET SOLUÇÕES, referem-se a serviços de gerenciamento e administração de Ticket Car. Segundo a página eletrônica da empresa, os serviços envolvem abastecimento de combustível da frota da empresa de um ou mais carros utilizando-se de uma rede de postos, em que seu cliente terá benefícios pelo serviço: pagamento centralizado em um único fornecedor, produtividade e autonomia com a separação entre gastos pessoais e gastos da empresa, controle e acompanhamento em tempo real dos gastos e outros (<https://www.ticketlog.com.br/ticket-car/>).

A nota fiscal nº 389989 emitida pela ACCENTIV, atual EDENRED, refere-se a serviços de intermediação para o programa de estímulo para o aumento de produtividade. De acordo com a página eletrônica da empresa, "Conectar as empresas, comerciantes e empregados em uma rede positiva, onde todo mundo sai ganhando. A construção de conexões e soluções de valor agregado para os clientes através de transações confiáveis, baseadas em três pilares de negócio: Benefícios ao Trabalhador, Frota e Soluções de Mobilidade e Soluções Complementares" (<https://edenred.com.br/para-pessoas/>).

Já a nota fiscal nº 12 emitida pela FACILES TECNOLOGIA E SERVIÇOS COLABORATIVOS LTDA se refere a serviço de intermediação Processo Eaton. Conclui pela glosa.

2.1.1.17- PESQUISA EM GERAL

Acerca de dispêndios com Pesquisas em Geral, descreve a Fiscalização que, em resposta a Intimação, a Interessada prestou as seguintes informações:

PESQUISA EM GERAL Grupo: Pesquisa A empresa Gerdau, possui compromisso social com a comunidade e com o meio ambiente, atendendo as exigências legais, realizando pesquisas de diversos âmbitos para melhorar de qualidade do ar do seu cinturão verde e de seus produtos e co-produtos, desenvolvendo competitividade e qualidade para melhor comprar, produzir e vender.

Assim, como também muitas de suas pesquisas são realizadas para minimizar impactos ambientais como melhorar a aplicação da escoria de aciaria, ou seja, resíduo do processo de produção do aço. São realizadas pesquisas para uso agrícola da escoria, assim como sua aplicação no cimento e no asfalto, por exemplo.

A Gerdau também realiza pesquisa no uso de vigas mistas de aço e concreto composto por Lajes Alveolares e Perfis Laminados, ou seja, é essencial e necessário tais estudos para continuidade do processo e produção de produtos de qualidade e competitividade Em nova intimação (itens 19.1 e 19.2 do TIF nº 5) foi a Contribuinte intimada (i) a esclarecer se os serviços de PESQUISA EM GERAL

prestados por FUNDACAO LUIZ ENGLERT e RW TECNOLOGIA DA INFORMACAO E COMERCIO DE SOFTWARE LTDA (RW TECNOLOGIA) relacionavam-se à fase de Pesquisa ou Desenvolvimento de algum ativo intangível (doc. 9), bem como (ii) a apresentar os contratos (aditivos e anexos) celebrados com as prestadoras de serviços, caso os serviços estivessem voltados à fase de Desenvolvimento.

Em resposta, descreve a Fiscalização que a Gerdau não apresentou qualquer esclarecimento sobre as atividades desenvolvidas pelas prestadoras de serviços, apresentando apenas as notas fiscais n.ºs 2016/12, 2016/85, 2016/130, 2016/249, 2016/860 e 2016/924, emitidas pela FUNDACAO LUIZ ENGLERT na realização do curso de Caracterização de Material Refratário, e n.ºs 298, 312, 387, 496, 507 e 536, emitidas pela RW TECNOLOGIA na prestação de serviços de levantamento de informações de mercado (docs. 9.11 e 9.22), constatando-se que os serviços prestados à Gerdau não se enquadram na definição de insumo, concluindo, então, pela correspondente glosa.

2.1.1.18- TRANSPORTE MARITIMO

Descreve a Fiscalização intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentos referentes a aquisições de NAVEGAÇÃO BOM JESUS LTDA MICRO EMPRESA (NAVEGAÇÃO BOM JESUS), PENNANT SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA (PENNANT), RODRIMAR S/A TRANSP. EQUIP. INDUSTRIAIS E ARM. GERAIS (RODRIMAR) e START NAVEGAÇÃO.

Em função dos documentos apresentados, a Fiscalização expõe:

-que PENNANT, RODRIMAR e START NAVEGAÇÃO prestaram serviços de operador portuário os quais discrimina, -definição legal do termo "Operador Portuário", - comunicação à Contribuinte de que o entendimento da Receita Federal era no sentido de permitir os créditos das contribuições incidentes nos serviços de operador portuário apenas àqueles relativos à armazenagem de mercadorias, tanto na importação como na exportação. Os demais serviços portuários como carregamento, descarregamento e conferência eram despesas da pessoa jurídica, não se enquadrando como despesas de armazenagem, conforme Solução de Consulta COSIT n.º 43/17, que transcreve; -intimação para contribuinte informar quais das notas fiscais relacionadas no item da intimação, emitidas pelas empresas PENNANT, RODRIMAR e START NAVEGAÇÃO, referiam-se à armazenagem de mercadorias, discriminando o valor correspondente a tal serviço e juntando elementos de prova como relatórios, memorandos, planilhas de cálculo ou outros documentos que demonstrassem que a carga foi armazenada pelas empresas, o n.º de dias de armazenagem e os valores afetos ao serviço (doc. 16); -resposta e análise no sentido de que Os relatórios apresentados pela Gerdau detalham as operações executadas pelos operadores portuários, evidenciando-se, apenas em alguns deles, emitidos pela PENNANT, a prestação de serviços de armazenagem (descrição "Retro-área pátio aberto" ou "Armazenagem adicional") (docs. 16.4 e 16.4.1), ressaltando que os serviços de operação portuária permitiram a exportação de mercadorias advindas da Gerdau para fora do País

conforme documentos juntados e registrando que em se tratando de operações de exportação, os serviços de operação portuária não podem ser considerados insumos por não se vincularem ao processo de produção de bens, uma vez que são despesas ocorridas após o processo produtivo.

- em relação à NAVEGACAO BOM JESUS, as notas fiscais apresentadas em atendimento aos itens 17.1 do TIF nº 2 e 17.5 do TIF nº 5 referem-se à locação de lanchas. Segundo a Gerdau, em sua resposta ao item 17.7 do TIF nº 5, corroborado pelo contrato apresentado em atendimento ao item 17.6, a NAVEGACAO BOM JESUS era responsável pelo transporte de pessoas e materiais através de lancha e/ou balsa para acessar determinado navio e realizar as atividades necessárias ao embarque dos produtos, tratando-se, portanto, de despesas ocorridas após o processo produtivo.

Transcreve a Fiscalização itens 55 e 56 do PN COSIT/RFB nº 05, de 2018 referente a Gastos Posteriores a Finalização do Processo de Produção, expôs que segundo a Solução de Consulta nº 212 - Cosit, de 24/06/2019, os serviços prestados pelas NAVEGAÇÃO BOM JESUS, PENNANT RODRIMAR e START NAVEGACAO também não se enquadram no conceito de frete, o que impede, em relação aos dispêndios com tais serviços, a apuração de créditos das contribuições com base no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003 e concluiu :

Glosar créditos porque não houve a comprovação de que tais serviços se enquadrem na definição de insumo e que não serão glosados os créditos das contribuições incidentes sobre os serviços de armazenagem, cujos valores compõem o valor total das notas fiscais a seguir relacionadas.

Operador Portuário	Nota Fiscal	Valor da NF	Tipo de Relatório	Valor da Armazenagem	Descrição no Relatório	BC da Glosa	Crédito de PIS/Pasep a glosar	Crédito de Cofins a glosar
PENNANT	7930	135.425,50	Duplicata	33.926,00	Retro-área pátio aberto	101.499,50	1.674,74	7.713,96
PENNANT	7970	402.579,43	Duplicata	110.759,65	Retro-área pátio aberto+Armanagem adicional	291.819,78	4.815,03	22.178,30
PENNANT	8048	85.169,71	Duplicata	831,78	Retro-área pátio aberto	84.337,93	1.391,58	6.409,68
PENNANT	8094	10.892,83	Duplicata	2.890,44	Retro-área pátio aberto	8.002,39	132,04	608,18
PENNANT	8136	113.333,97	Duplicata	31.283,04	Retro-área pátio aberto	82.050,93	1.353,84	6.235,87
PENNANT	8231	124.667,82	Duplicata	41.009,15	Retro-área pátio aberto	83.658,67	1.380,37	6.358,06

2.1.1.19- Tecnologia da Informação: GERENCIAMENTO E SUPERVISÃO DE REDE, SUPORTE TÉCNICO EM INFORMÁTICA, INSTALAÇÃO E CONFIGURAÇÃO, PROCESSAMENTO DE DADOS E CONGÊNERES, ANÁLISE E DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS, LICENÇA DE USO DE SOFTWARE, MANUTENÇÃO DE SISTEMAS, ELABORAÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR e ASSESSORIA E CONSULTORIA EM INFORMÁTICA Descreve, após intimação e resposta, que as intimações à Gerdau tiveram o objetivo de conhecer não só as características dos sistemas de informação/software e dos serviços a eles conexos, mas também as atividades das empresas beneficiadas por eles. Para tal, intimou-se, exaustivamente, à contribuinte a apresentar os contratos celebrados com as empresas de TI, as informações sobre as características dos sistemas e softwares e sobre as

atividades da pessoa jurídica beneficiadas pelo seu uso ou aplicação, esclarecendo o que os tornaria como relevantes ou essenciais ao seu processo produtivo. E continua:

Verificou-se que parte dos softwares tiveram a sua aplicação em todas as atividades desenvolvidas pela companhia, outros foram aplicados exclusivamente na atividade industrial e outros, ainda, em mais de uma atividade.

Diante disso e em função do que dispõe o art. 35 da Lei nº 12.058/09, solicitou-se, também exaustivamente, que a Gerdau apresentasse o rateio dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos casos em que os serviços de TI se voltavam para atividades mistas (produtiva e não produtiva) da empresa. A Gerdau, em seus esclarecimentos, sempre argumentou não ser necessário o rateio por considerar todas as aquisições como insumo.

De acordo com o art. 35 da Lei nº 12.058/09, as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar, de forma segregada, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos, aplicando-se no que couber as disposições relativas aos métodos de rateio disciplinados nos §§ 8º e 9º do art. 3º das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, com redações semelhantes.

Cita itens 164 e 165 do PN COSIT/RFB 5, de 2018, e, na sequência, em subitens a seguir relacionados 2.1.1.19.1 a 2.1.1.19.9, sendo o subitem 2.1.1.19.9 subdividido em 4 outros subitens (2.1.1.19.9.1 a 2.1.1.19.9.4), às fls. 8760 a 8801, a Fiscalização descreve, em detalhes, as intimações, respostas obtidas, constatações (quando apresentados os documentos solicitados) de utilização dos dispêndios em diversas áreas da Contribuinte (e não exclusivamente na atividade de produção), intimações específicas para a Contribuinte proceder ao rateio dos créditos das contribuições no caso de serviços aplicados em atividades mistas (produtivas e não produtivas), essas últimas não atendidas.

2.1.1.19.1-GERENCIAMENTO E SUPERVISÃO DE REDE

2.1.1.19.2-MANUTENÇÃO DE SISTEMAS

2.1.1.19.3-ANÁLISE E DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS

2.1.1.19.4-ASSESSORIA E CONSULTORIA EM INFORMÁTICA

2.1.1.19.5-PROCESSAMENTO DE DADOS E CONGENERES

2.1.1.19.6-ELABORAÇÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR

2.1.1.19.7-LICENÇA DE USO DE SOFTWARE

2.1.1.19.8-SUPORTE TÉCNICO EM INFORMÁTICA

2.1.1.19.9- SERVIÇOS MISTOS

2.1.1.19.9.1- SAP BRASIL LTDA

2.1.1.19.9.2-IBM BRASIL - INDÚSTRIA MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA

2.1.1.19.9.3-WIPRO DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA

2.1.1.19.9.4-STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA S/A

2.1.2-ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

2.1.2.1- LOCAÇÃO DE VEÍCULOS

Expõe a Fiscalização que a Gerdau informou nos registros A100/A170 das suas EFD-Contribuições, cuja Natureza da Base de Cálculo do Crédito era a AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO ou ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre os dispêndios com LOCAÇÃO de VEÍCULOS.

Aborda Locação de Veículos, descrevendo intimações solicitando informações e documentos, respostas apresentadas, fotos, sendo que, em relação ao que apresentado, descreveu a Fiscalização:

-tratar-se de bens que se enquadram como veículos classificados no capítulo 87 (NCM 8704), ou de locação de veículos para executivos da empresa (carros de luxo, alguns deles, blindados); -não apresentação de documento algum das empresas LOCALIZA e WMR foi juntado; -Além da ausência de documentos de prova daquilo que informou nos registros A100 das EFD-Contribuições transmitidas, que, por si só, seria motivo para a glosa dos créditos das contribuições, outro motivo para a glosa é a falta de dispositivo legal que dê amparo ao aproveitamento dos créditos das contribuições incidentes nas locações de veículos; -os incisos II e IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833 de 2003, não permitem o desconto de créditos em relação à locação e veículos.

Cita Súmula Vinculante do STF nº 31 e ementa do Acórdão no RE 466.003 AgR (Precedente representativo da referida súmula), Soluções de Consulta COSIT nº 218 de 29/06/2019 e nº 001, de 02/01/2014, e conclui pela glosa dos créditos.

2.1.3-ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

A Fiscalização inicia expondo que as intimações feitas à Gerdau, no decorrer do procedimento de fiscalização, objetivaram conhecer a natureza das operações que motivaram a contratação dos serviços de TRANSPORTE DE VEÍCULO DE CARGA e identificar as características inerentes ao bem transportado e a sua destinação. Na sequência, descreve intimações, reintimações e respostas apresentadas para concluir que:

-as operações com as pessoas jurídicas relacionadas abaixo não se referem à ARMAZENAGEM DE MERCADORIA nem à FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. Portanto, os dispêndios não permitem a apuração de créditos da Cofins com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, bem como da Contribuição para o PIS/Pasep com base no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/03.

Relaciona prestadores de serviços nas alíneas "a" a "q", e as correspondentes constatações (fls. 8812/8813) e expõe:

-Em relação aos serviços de transporte, a possibilidade de creditamento das contribuições ocorre quando o frete é tratado como integrante do custo de aquisição dos bens transportados e se a operação de aquisição dos bens estiver sujeita ao pagamento das contribuições (incisos I e II c/c § 2º, II, do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03) ou, ainda, quando o frete ocorre em uma operação de venda e o ônus do seu pagamento for suportado pelo vendedor (art. 3º, IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/03).

-Em relação aos itens de "a" a "l", a Gerdau deixou de apresentar documentação que demonstrasse a natureza da operação que deu suporte ao frete (compra, venda, transferência, remessa), as características do bem transportado (produto semielaborado ou produto acabado) e a sua destinação (industrialização, comercialização, uso ou consumo). Remete a descrições nos tópicos 2.4.2.2 e 2.4.2.3.

-Em relação ao item "l", a locação de veículos não gera direito ao crédito das contribuições incidentes na operação na modalidade ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ou AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO. Maiores detalhes sobre a matéria encontram-se no tópico 2.1.2-ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO.

Em relação ao item "m", o transporte de produto acabado não gera direito ao crédito das contribuições incidentes na operação por falta de previsão legal. Maiores detalhes sobre a matéria encontram-se no tópico 2.4.2.2- FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Por fim, em relação aos itens de "n" a "q", o transporte internacional de carga também não gera direito ao crédito das contribuições. Maiores detalhes sobre a matéria encontram-se no tópico 2.4.2.1-

TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGA.

Observa, ainda, que a Gerdau deixou de comprovar diversas operações relativas aos registros A100 ao não apresentar as notas fiscais ou conhecimentos de transporte vinculados às empresas ANTARES EMPRESA DE TRANSPORTES LTDA, COMERCIAL MORATO CONSTRUÇÕES LTDA, RT MULTI SERVICE LTDA ME, T H V TRANSPORTES LTDA, TORA TRANSPORTES INDUSTRIAIS LTDA, TRANSFUTURO TRANSPORTES LTDA, TRANSPORTADORA JOLIVAN LTDA, TRANSPORTADORA KELLY LTDA e TRANSPORTADORA TRANSLECCHI LTDA.

Informa que os créditos das contribuições a serem glosados constam na planilha "REGISTROS A170 - TÓPICO 2.1.3" (doc. 29.2).

2.2 BOLOCO F No item 2.2, aborda o BLOCO F, em relação ao qual descreve a Fiscalização as operações a serem escrituradas nos registros desse Bloco, as

intimações e respostas apresentadas e as correspondentes análises, dividindo-as nos seguintes itens:

2.2.1- ALUGUÉIS DE VEÍCULOS

Descreve a Fiscalização informações da Contribuinte nos registro F100, intimações e documentos apresentados, além de fotos e consulta Renavan, e expõe constatações e análises no mesmo sentido daquelas do item 2.1.2.

2.2.2-SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS E SERVIÇOS DE CONSULTORIA (item não impugnado como se verá adiante)

2.2.3-SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS

Descreve a Fiscalização intimação relativa a serviço tomado de CLAREAR TRANSPORTE E TURISMO LTDA (CLAREAR) e TRANSTURISMO TRANSPORTADORA ORIENTAL (TRANSTURISMO) e resposta no sentido de que mencionando ausência de transporte público nos locais de unidade industrial e informando que as empresas prestaram serviços de transporte de passageiros, os quais eram disponibilizados a todos os empregados da empresa, independente do setor em que trabalhavam, por conta de uma obrigação legal, utilizando-se os trajetos residência-trabalho e trabalho-residência.

Destaca os itens 132 a 136 e 52 a 54 do PN Cosit/RFB nº 05/2018 e conclui pela glosa.

2.2.4-INFORMÁTICA

No item 2.2.4 (fls. 8829), abordando os dispêndios com informática registrados no Bloco F da EFD, também descreveu a Fiscalização em detalhes, intimações, respostas, análises referentes a dispêndios questionados (no caso desse item em favor de ARMAPLUS SAS (ARMAPLUS), PRIMESYS SOLUCOES EMPRESARIAIS S/A (PRIMESYS), SKILLSOFT CORPORATION (SKILLSOFT) e STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA S/A (STEFANINI), com conclusões de que:

-a Contribuinte não demonstrou a relevância ou a essencialidade do serviço para o seu processo produtivo (no caso da ARMAPLUS e SKILLSOFT); -os dispêndios beneficiavam ou se voltavam para todas as áreas da empresa - comercial, administrativa, de produção, entre outras, sem que houvesse, por parte da Contribuinte, apesar de intimada para tanto, demonstração efetiva da parte dos serviços aplicada ao seu processo de produção de bens, a fim de enquadrá-la no conceito de insumo (no caso da PRIMESYS e STEFANINI).

Conclui pela glosa dos créditos.

2.2.5-TAXA CONDOMINIAL E FUNDO DE RESERVA

Descreve a Fiscalização intimações, respostas e análises, destacando-se os seguintes excertos:

-A Gerdau apresentou a quase totalidade dos recibos, deixando de fazê-lo em relação à operação de sequência nº 3.315, e informou que o termo "Aporte" se

referia à taxa condominial vinculada ao contrato de aluguel EBTJ do prédio empresarial Eldorado Business Tower. Parte dos recibos apresentados se referia à taxa condominial (aporte) ou a fundo de reserva (docs. 13.2 e 13.4).

-Os arts. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 permitem que as pessoas jurídicas descontem créditos das contribuições calculados em relação aos dispêndios com aluguéis de prédios, não incluídos em tais dispêndios a cota condominial e o fundo de reserva.

-Já os arts. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 permitem que as pessoas jurídicas descontem créditos das contribuições calculados em relação aos dispêndios com serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Entretanto, a cota condominial e o fundo de reserva não se enquadram como insumo, por carecerem dos aspectos de relevância e essencialidade definidos pelo STJ. Trata-se de despesas decorrentes da locação de uma sala comercial no edifício Eldorado Business Tower na cidade de São Paulo para, segundo a Gerdau, operacionalizar negócios com as equipes de suprimentos, exportações, planejamento de produção/entregas, marketing e vendas, entre outros.

Cita Solução de Consulta nº 248, de 20/08/2019, em que se assinalou como incabível a apropriação crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas modalidades aluguéis de prédios e aquisição de insumos da cota condominial e concluiu pela glosa dos créditos.

2.2.6- AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO - SUCATA

Descreve a Fiscalização intimações acerca da aquisição de sucata e expõe, entre outras constatações, que:

-Em atendimento ao item 2.2 do TIF nº 4, apresentou planilha vinculando os registros F-100 aos documentos fiscais de aquisição da sucata. Todas as operações se referem a aquisições de sucata enquadrada no NCM 7204.29.00 (doc. 8.7); - todas as operações registradas na planilha se referem a aquisições de sucata enquadrada no NCM 7204.29.00 destinada à industrialização.

-uma das vedações previstas na legislação tributária à utilização do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins diz respeito à aquisição de bens classificados na posição 7204 da TIPI utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou seja, na forma de aquisição prevista no inciso II dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. É o que se depreende da leitura do art. 47 da Lei nº 11.196/05, o qual transcreve.

-o dispositivo legal, em nenhum momento, implícita ou explicitamente, menciona o fornecedor do bem. A vedação ocorre quando o adquirente de um bem enquadrado em NCM específico, o utiliza como insumo em seu processo produtivo (arts. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).

-Diferentemente ocorre quando o bem adquirido é revendido pela pessoa jurídica, caso enquadrado nos arts. 3º, I das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Na regra geral, a pessoa jurídica descontaria os créditos das contribuições incidentes na operação, todavia, quando a aquisição de bens não estiver sujeita ao pagamento das contribuições, como é o caso da Suspensão, não haveria a possibilidade de aproveitamento dos créditos, como prevêem os arts. 3º, §2º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, de idênticas redações, que transcreve.

-Conforme dispõe o art. 48 da Lei nº 11.196/05 e seu parágrafo único, a incidência das contribuições fica suspensa nas vendas de produtos classificados na posição 7204 da TIPI para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, desde que a pessoa jurídica fornecedora do produto não seja optante pelo Simples Nacional.

Reporta-se à solução de Consulta COSIT nº 176 de 14/03/2017, em que se assinalou a vedação à apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que trata os arts. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi, ainda que sejam adquiridos de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, apresentando, de acordo com referida Solução de Consulta, o seguinte resumo:

- a)O crédito é vedado, quando adquirido para uso como insumo (o crédito para mercadoria é o previsto no inciso I dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, enquanto a vedação do art. 47 é para o inciso II, que trata dos insumos);
- b)As empresas não optantes pelo Simples Nacional, quando venderem para pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real, venderão com suspensão das contribuições;
- c)As empresas optantes pelo Simples Nacional tributarão normalmente suas vendas de sucatas, pelas alíquotas próprias do regime, ainda que vendam para empresas do Lucro Real;
- d)As empresas que adquirem com suspensão não tomarão crédito da não cumulatividade, quer utilizem a sucata adquirida como insumo (nesse caso, por duas vedações: a do art. 47 da Lei nº 11.196/05 que veda crédito sobre sucatas e a dos arts. 3º, §2º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 que vedam crédito sobre operações não tributadas anteriormente), quer a utilizem como mercadoria para revenda (nesse caso apenas pela vedação dos arts. 3º, §2º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03);
- e)As empresas que adquirem de fornecedores do Simples Nacional, portanto sem suspensão, poderão se creditar, exclusivamente, na hipótese de utilizarem a

sucata como mercadoria para revenda, já que a vedação ao crédito quando usado como insumo, permanece por força do art. 47 da Lei nº 11.196/05.

E conclui pela glosa dos créditos analisados nesse item, com base no art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.

2.3 BLOCO C

Como item 2.3, aborda Bloco "C", no qual descreve que devem ser escrituradas operações de aquisição, venda ou devolução de mercadorias, bens e produtos, mediante emissão de documento fiscal definido pela legislação do ICMS e do IPI. Descreve também as orientações para registros e sua análise. Reproduz tabela em que foram separados registros de acordo com a natureza da mercadoria adquirida ou serviço tomado e a Natureza da Base de Cálculo do Crédito:

Natureza da Base de Cálculo do Crédito Descrição	Natureza da Mercadoria/Serviço	Sequência Inicial	Sequência Final
Aquisição de bens para revenda / Aquisição de bens utilizados como insumo	SUCATA	1	57.848
Aquisição de serviços utilizados como insumo	FRETE	57.849	64.251
Aquisição de bens para revenda / Aquisição de bens utilizados como insumo / Outras Operações com Direito a Crédito	ALIMENTAÇÃO - NCM E DESCRIÇÃO DA MERCADORIA INCORRETOS.	64.252	64.255
	ALIMENTOS/REFEIÇÃO/ MATERIAL DE HIGIENE / UTENSÍLIO / MATERIAL DE ESCRITÓRIO	64.256	92.407
	AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO (ARMÁRIOS E CONGÊNERES)	92.408	92.534
	AQUISIÇÃO DE CADEADOS	92.535	93.044
	ASSINATURAS EM GERAL	93.045	93.234

Relaciona as partes em que dividiu intimação formalizada:

Natureza da Base de Cálculo do Crédito Descrição	Natureza da Mercadoria/Serviço	Sequência Inicial	Sequência Final
	BANNER	93.235	93.237
	BRINDE, TOALHAS, ROUPA, ALIMENTAÇÃO	93.238	93.332
	EQUIPAMENTO DE SEGURANÇA	93.333	93.636
	GASTOS DIVERSOS (BANDEIRAS)	93.637	93.812
	JARDINAGEM	93.813	94.300
	LENTE E ÓCULOS	94.301	94.583
	MATERIAL DE ESCRITÓRIO	94.584	95.722
	MATERIAL DE LIMPEZA, HIGIENE, UTENSÍLIOS EM GERAL	95.723	101.160
	MATERIAL PARA ELEVAÇÃO DE CARGA	101.161	101.225
	MEDICAMENTOS E PRODUTOS DE FARMÁCIA	101.226	101.633
	PATROCÍNIO	101.634	101.635
	PROMOÇÃO DE EVENTOS	101.636	101.636
	SERVIÇOS MANUTENÇÃO, LIMPEZA E SEGURANÇA	101.637	101.652
	UNIFORME	101.653	105.978
	VIAGEM	105.979	105.980
Aquisição de bens utilizados como insumo	INFORMÁTICA	105.981	106.025

E passa a abordar cada uma delas, discorrendo acerca das respectivas intimações, respostas, análises e planilhas em que discriminados os créditos glosados, sob os seguintes subtítulos:

2.3.1- AQUISIÇÃO DE BENS - SUCATA Aborda Aquisição de Bens - Sucata, registradas no Bloco "C" da EFD, descreve intimações e respostas e reitera a vedação à utilização de crédito prevista no art. 47 da Lei nº 11.196/05, a suspensão prevista no 48 da mesma Lei nº 11.196/05, a Solução de Consulta COSIT 176/2017 e o resumo acima já reproduzido.

Descreve, então, ter selecionado, para análise, operações de aquisição de sucata junto a empresas optantes pelo Simples Nacional, cuja Natureza da Base de Cálculo do Crédito era a AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA, extraindo-se dados das notas fiscais correspondentes no sistema SPED NF-e

[planilha "AQUISIÇÃO DE SUCATAS DE OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL" (doc. 23.1)]. Com base nos códigos das mercadorias (sucatas) e nos CNPJ dos estabelecimentos da Gerdau adquirentes, extraíram-se os dados das notas fiscais de emissão de tais estabelecimentos, observando-se o seguinte [Planilha "ANÁLISE DAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS" (doc. 23.2)], discriminando suas constatações (fls. 8849/8850) que assim resume:

-Percebe que, com exceção do estabelecimento 0005, em relação à mercadoria (sucata) de código 53000359, a qual foi adquirida para a revenda, os demais estabelecimentos [fornecedores da Gerdau] haviam adquirido as mercadorias, a princípio, como insumo.

Na sequência, a Fiscalização descreve ter elaborado planilha dos registros de aquisição de sucatas para revenda e ter intimado a Contribuinte a esclarecer os fatos e a identificar a "Destinação" dada à mercadoria adquirida (Revenda ou Industrialização), concluindo, em função das respostas apresentadas, que:

- as sucatas adquiridas e os serviços de corte, trituração e prensa são insumos que compõem o processo de produção ou fabricação do bem (sucata com o novo código) destinado à venda; ou ainda, são insumos do insumo, uma vez que o novo bem (sucata com o novo código) poderá ser insumo no processo de fabricação de aço. Assim, as aquisições enquadram-se nos arts. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o que impossibilita o desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins conforme prevê o art. 47 da Lei nº 11.196/05.

Ressalta, ainda, que:

-não houve saída (venda, transferência, etc) do estabelecimento da Gerdau de CNPJ 07.358.761/0005 92 das sucatas com os Códigos da Mercadoria de Saída 50000453 (transformação da sucata de código 53000364) e 50000465 (transformação da sucata de código 53000375), indicando o seu uso como insumos no processo de produção de aço da empresa. Assim, as sucatas adquiridas de códigos 53000364 e 53000375, correspondem aos insumos dos insumos neste processo.

-Em relação às sucatas de Códigos da Mercadoria de Saída 50000455 (transformação da sucata de código 53000367) e 50000447 (transformação da sucata de código 53000365), o estabelecimento da Gerdau de CNPJ

07.358.761/0005-92 emitiu notas fiscais pela transferência desses bens para a matriz e para os estabelecimentos de CNPJ 07.358.761/0041-56 (0041) e 07.358.761/0051-28 (0051). Não há qualquer operação de saída desses bens na matriz e no estabelecimento 0041, e há operação de devolução de compras para industrialização (duas notas fiscais) das sucatas de código 50000455 no estabelecimento 0051, indicando, assim, que ambos os bens são insumos no processo de produção de aço da empresa, enquanto as sucatas transformadas de códigos 53000367 e 53000365 correspondem aos insumos dos insumos neste processo (docs. 28/28.1).

-Quanto às aquisições de sucatas, classificadas 7204.29.00, junto a pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, cuja natureza da Base de Cálculo do Crédito era a AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA, a vedação aos créditos das contribuições se dá com base no art. 48 da Lei nº 11.196/05 c/c arts. 3º, §2º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

-nessas aquisições a Gerdau emitiu notas fiscais de entrada, cujos dados extraídos do sistema SPED NF-e demonstram que os estabelecimentos acima referidos (0005, 0019, 0033, 0036, 0037 e 0044) adquiriram sucatas de códigos equivalentes aos, também, acima referidos, denotando que tais mercadorias enquadrar-se-iam como insumo, havendo, assim, a impossibilidade de creditamento das contribuições com base no art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 [Planilha "AQUISIÇÃO DE SUCATAS DE NÃO OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL (doc. 23.3)].

Conclui pela glosa dos créditos incidentes:

a) Nas operações cuja natureza da base de cálculo do crédito era a "Aquisição de bens utilizados como insumo" ou "Aquisição de serviços utilizados como insumo": com base no art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

b) Nas operações cuja natureza da base de cálculo do crédito era a "Aquisição de bens para revenda" e os fornecedores da mercadoria não eram optantes pelo Simples Nacional: com base no art. 48 da Lei nº 11.196/05 c/c arts. 3º, §2º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, com as observações acima referidas.

c) Nas operações cuja natureza da base de cálculo do crédito era a "Aquisição de bens para revenda", os fornecedores da mercadoria eram optantes pelo Simples Nacional e as mercadorias se enquadram, de fato, como insumo: com base no art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

E acrescenta:

-Serão glosados, também, com base no art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, os créditos das contribuições incidentes nas operações objeto de intimação vinculadas à parte III do TIF nº 1 (vide o tópico 2.3.2- AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMO). Trata-se de aquisições de sucatas, classificadas no NCM 7204.29.00, as

quais foram, conforme descrição da Natureza da Operação COMPRA PARA INDUSTRIALIZACAO OU PRODUCAO RURAL e Natureza da Base de Cálculo do Crédito AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO, destinadas à industrialização, enquadrando-se, portanto, no conceito de insumo.

-Todos os créditos a serem glosados constam nas planilhas "REGISTROS C170 - REVENDA DE SUCATAS PJ SN (TÓPICO 2.3.1)", "REGISTROS C170 - REVENDA DE SUCATAS PJ DEMAIS (TÓPICO 2.3.1)" e "REGISTROS C170 - AQUISIÇÃO DE SUCATAS COMO INSUMO (TÓPICO 2.3.1)" (docs. 31/31.2).

2.3.2- AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMO

No item 2.3.2 a Fiscalização reitera a abordagem acerca de disposições das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833 de 2003, do entendimento do STJ sobre conceito de insumo externado em julgamento com atributo de recurso repetitivo, de resposta da Contribuinte à intimação, dos posicionamentos da PGFN na Nota SEI nº 63/2018/PGFN-MF e da Receita Federal no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, e expõe:

... após concluir a análise dos bens e serviços que podem ser considerados insumos geradores de créditos, chega-se ao entendimento de que as despesas, abaixo relacionadas, por mais necessárias que sejam, segundo o entendimento da Gerda, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, porque não se enquadram como insumo, por carecerem dos critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ.

Bens e Serviços:

=> Grupo ALIMENTOS / REFEIÇÃO / MATERIAL DE HIGIENE / UTENSÍLIO / MATERIAL DE ESCRITÓRIO:

=> Gêneros alimentícios e afins (açúcar, água mineral, bala, biscoito, chocolate, bolo, café, leite, pão, refrigerantes, carnes, doces, óleo de soja, ovos, pirulito, paçoca, suco, cerveja, coques breaks, almoços, jantares, lanches e outros)

=> Produtos e materiais de limpeza (sabão, detergente, sacos de lixo, baldes, esponjas, vassouras, lixeiras, papel toalha e outros), serviços de conservação e limpeza => Materiais de escritório e afins (cartão de visita, lápis, caneta, apagador, cola, corretivo, carimbo, clips, envelope, etiqueta, grampeador, papel A4, papel sulfite, cadeado, mochila, pasta, tesoura e outros), confecção de banner => Grupo ALMOXARIFADO: lanterna, insulfilme, fechadura, vidro, lâmpada, porta, armário, gesso e outros => ASSINATURAS EM GERAL: Assinaturas do Jornal do Comércio, Folha de São Paulo, O Globo, O Estadão, Correio do Povo, Valor Econômico e outros => Grupo BANDEIRA: diversos tipos de bandeira => Grupo BENS DO ATIVO: armário, mesa e outros => Grupo BRINDE/PATROCÍNIO: mochila, camisa, livro, bolsa térmica, kit churrasco, troféu, relógio, patrocínio e outros => Grupo JARDINAGEM: coroa de flores, antúrios, grama, buque de flores e outros => Grupo SAÚDE: produtos farmacêuticos e de higiene pessoal, agulhas, algodão,

álcool, atadura e outros => Grupo SEGURANÇA: cadeado, placas, extintor, confecção de placas, serviço de agente de portaria e outros => Grupo UNIFORME: capa de chuva, calça, camisa, jaqueta, confecção de camisa e outros => Grupo VIAGEM: despesas com viagem Registra também a Fiscalização que:

A planilha "REGISTROS C170 - DEMAIS AQUISIÇÕES (TÓPICO 2.3.2)" contém a relação dos registros C100 cujos itens se referem a bens/serviços que não se enquadram como insumo. Constam na planilha dados das notas fiscais extraídos da base do SPED NF-e (código e descrição do NCM, descrição do CST Cofins e descrição da mercadoria), uma vez que se verificaram erros nos registros C100 informados pela fiscalizada (doc. 31.3).

Apresenta exemplo de erro verificado e ressalta que:

.. parte das mercadorias estava sujeita à alíquota zero (gêneros alimentícios e produtos de limpeza), cuja aquisição, por si só, não geraria direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme se depreende da leitura do inciso II, do § 2º, dos arts. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Faz menção a planilha em que discriminadas as glosas e menciona também a aquisição de sucatas, remetendo a detalhes descritos no item 2.3.1.

2.3.3 - INFORMÁTICA

Abordando os dispêndios com informática registrados no Bloco C da EFD, também descreve a Fiscalização intimações e respostas apresentadas, expondo, especificamente em relação aos produtos de informática adquiridos, ter a Contribuinte informado que a NF nº 15.998 emitida por PROCESSOR INFORMÁTICA S/A se referia à aquisição da licença de software "LIC MICROSOFT EA YEAR 02 DATACENTE" (Enterprise Agreement), que é utilizado por todos os computadores da Gerdau, sejam estações de trabalho fixas, por exemplo, em salas de comando ou nos servidores da empresa. Informação no mesmo sentido de utilização em todos os setores da empresa foi dada em relação a aquisições pelas NFs nºs 16.027 e 16.028.

Descreve, então, a Fiscalização ter intimado a Contribuinte a informar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que deveriam ser alocados ao licenciamento dos softwares utilizados no processo produtivo, esclarecendo, de forma detalhada, o critério de rateio utilizado (doc. 10), com a seguinte resposta:

De acordo com a Gerdau, o critério de rateio utilizado seria o número de licenças alocadas em cada centro de custo, as quais totalizavam 92% ligadas diretamente à área de produção de bens e 8% à área administrativa. Em seguida, retificou a informação, apresentando planilha, por e-mail, em que as licenças alocadas aos centros de custo vinculados à área de produção de bens representariam 47,75%, e os vinculados às demais áreas (administração, expedição/entregas, vendas/distribuição) representariam 52,25% do total de licenças (docs. 10.3 e 10.4).

Expõe que com base no art. 35 da Lei nº 12.058/09 c/c os §§ 8º e 9º dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e item 14 do PN Cosit/RFB nº 5/18, haverá o rateio dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes nas operações, sendo necessário glosar 52,25% dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na aquisição dos bens/serviços aqui tratados, tendo em vista que eles não se enquadram na definição de insumo, de que trata os arts. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

2.4- BLOCO D

Aborda o Bloco "D", expondo que nele se escrituram as operações de prestação ou contratação de serviços relativas a serviços de transporte de cargas e/ou de passageiros, serviços de comunicação e de telecomunicação, mediante emissão de documento fiscal definido pela legislação do ICMS e do IPI. Descreve também:

-as orientações para registros e sua análise, -a realização de pesquisas nos sistemas informatizados para vinculação de documentos de transportes registrados na EFD, conhecimentos de transportes e Notas Fiscais, -formulação de intimações referentes a dados residuais em relação aos quais não obtido sucesso na vinculação dos registros, reportando-se individualizadamente às intimações e tipos de fretes.

2.4.1- ANÁLISES:

Discorre acerca das análises efetuadas, subdivididas sob os seguintes títulos:

2.4.1.1- EXTRAÇÃO INICIAL DOS DADOS (DIVERSOS TIPOS DE FRETES)

Reporta-se à elaboração de planilha com identificação de 26 tipos de operações as quais relaciona às fls. 8862/8864:

1-Transferência de produtos acabados para comercialização: conforme descrição do CFOP da EFD ICMS IPI, complementada com os dados da planilha apresentada pela Gerdau em atendimento ao item 2 do TIF nº 3 (docs. 7, 7.2, 7.3, 12, e 12.7), relativos à destinação dada ao produto no estabelecimento adquirente.

2-Transferência de produtos acabados para comercialização. De acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI.

3-Transferência de produtos acabados para comercialização: Conforme os dados da planilha apresentada pela Gerdau em atendimento ao item 2 do TIF nº 3 (docs. 7, 7.2, 7.3, 12, e 12.7), relativos à destinação dada ao produto no estabelecimento adquirente.

4-Transferência de bem do ativo imobilizado (armário): Conforme descrição do CFOP da EFD ICMS IPI.

5-Transferência de bem do ativo imobilizado/para uso ou consumo (cadeira): Conforme descrição do CFOP da EFD ICMS IPI.

6 -Transferência de bem do ativo imobilizado: Conforme descrição do CFOP da NF-e.

7-Transferência de material para uso ou consumo: Conforme descrição do CFOP da EFD ICMS IPI e da NF-e.

8-Transferência de material para uso ou consumo (calças, camisas): Conforme descrição do CFOP da NF-e.

9-Transferência de material para uso ou consumo (lixeira): de acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI.

10-Aquisição de material para uso ou consumo: de acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI.

11-Transferência de material para uso ou consumo: de acordo com a descrição do CFOP da NF-e.

12-Remessa ou retorno de vasilhame ou sacaria (estocadores ou spiders): de acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI ou da NF-e. As operações envolviam os estabelecimentos da Gerdau.

13-Remessa ou devolução de vasilhames ou sacarias (estocadores, spiders e similares): de acordo com a descrição do CFOP da NF-e. Operações envolvendo terceiros.

14-Transferência de estocadores (vasilhames e sacarias): Conforme descrição da mercadoria. As operações envolviam os estabelecimentos da Gerdau.

15-Remessa de mercadoria ou bem para demonstração: de acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI e da NF-e.

16-Transferência de amostra grátis: De acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI.

17-Devolução de vendas: de acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI e da NF-e.

18-Saída de mercadorias para terceiros (operação de remessa): Descrição da Natureza da Operação (NF-e).

19-Aquisição de bem que não se enquadra como insumo: descrição do item da NF-e.

20-Transferência de bem que não se enquadra como insumo: descrição do item da NF-e.

21-Aquisição de bens (sucatas) de Pessoa Física: CPF do Participante (NF-e).

22-Transferência de bens (sucatas) enquadrados nos NCM constantes do art. 47 da Lei nº 11.196/05: Códigos NCM das mercadorias constantes das NF-e. Casos de vedação à utilização dos créditos das contribuições (art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), quando o bem adquirido é utilizado como insumo (o valor do frete integra o custo do bem). Caso a transferência se dê por conta de uma venda futura, não há base legal para o aproveitamento dos créditos incidentes sobre o frete. Ressalte-se que a quase

totalidade das operações vinculam-se à Natureza da Base de Cálculo do Crédito AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO (exceção de três operações).

23-Aquisição de bens (sucatas) enquadrados no NCM 7204 utilizados na industrialização: Códigos NCM e CFOP constantes das NF-e. Casos de vedação à utilização dos créditos das contribuições (art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) e de Suspensão (art. 48 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, §2º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), quando os fornecedores de bens (sucatas) são empresas não optantes pelo Simples Nacional (CNPJ do Participante da NF-e).

24-Aquisição de bens (sucatas) enquadrados em NCM constantes do art. 47 da Lei nº 11.196/05 utilizados como insumo: Códigos NCM e CFOP e código CNPJ do Participante da NF-e; Natureza da Base de Cálculo do Crédito dos registros D100/D101/D105 (AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO).

Participantes optantes pelo Simples Nacional. Casos de vedação à utilização dos créditos das contribuições (art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).

25-Aquisição de bens (sucatas) enquadrados em NCM constantes do art. 47 da Lei nº 11.196/05 utilizados como insumo: Códigos NCM e CFOP da NF-e; Natureza da Base de Cálculo do Crédito dos registros D100/D101/D105 (AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO). Participantes não optantes pelo Simples Nacional: CNPJ do Participante da NF-e. Casos de Suspensão e vedação à utilização dos créditos das contribuições (art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; art. 48 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, §2º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).

26-Aquisição de bens (sucatas) enquadrados em NCM constantes do art. 47 da Lei nº 11.196/05 utilizados como insumo: Código NCM e CFOP da NF-e e planilha apresentada em atendimento ao TIF nº 15 [NCM, PROD ACABADO OU ELABORAÇÃO e DESTINAÇÃO (doc. 20.4)]. Casos de vedação à utilização dos créditos das contribuições (art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) e de Suspensão (art. 48 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, §2º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), quando os fornecedores de bens (sucatas) são empresas não optantes pelo Simples Nacional (CNPJ do Participante da NF-e).

Os itens 1 a 3 são objeto do tópico 2.4.2.2; os itens 4 a 21, do tópico 2.4.2.4; os itens 22 a 26 ao tópico 2.4.2.3, concluindo a Fiscalização pela glosa dos créditos.

Os valores a serem glosados constam na planilha "REGISTROS D100 - FRETES DIVERSOS (TÓPICO 2.4.1.1)", cujos campos "CHAVES DAS NF-E ASSOCIADAS AO CT-E" e "OPERAÇÃO MOTIVADORA DA GLOSA" trazem, respectivamente, as chaves das NF-e vinculadas aos CT-e e a identificação de cada uma das 26 motivações para a glosa (Doc. 32).

2.4.1.2- TIF nº3 (DIVERSOS TIPOS DE FRETE)

A Fiscalização reporta-se a Operações Residuais, que foram objeto de intimações específicas, que detalha e analisa, identificando as operações (Doc. 25) como segue:

1-Fretes para a transferência de bens para comercialização (campo DESCRIÇÃO DO CFOP - vinculado ao campo DADOS DA EFD ICMS IPI).

2-Fretes para a transferência de bens para comercialização, conforme planilha encaminhada pela Gerdau (campos CFOP e DESCRIÇÃO DO CFOP).

3-Fretes para a transferência (campos CFOP e DESCRIÇÃO DO CFOP) de bens (sucatas) enquadrados no NCM 7204.29.00 (campo CÓDIGO NCM) utilizados como insumo (registros D100/D101/D105), conforme planilha encaminhada pela Gerdau.

4-Fretes para a aquisição (campos CFOP e DESCRIÇÃO DO CFOP) de bens (sucatas) enquadrados nos NCM 3915, 4707, 7204 e 7602 (campo CÓDIGO NCM) de pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional [campo PARTICIPANTE (SIMPLES NACIONAL)] utilizados como insumo (registros D100/D101/D105).

Informa que:

-os itens 1 e 2 serão tratados no tópico 2.4.2.2- FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. Trata-se da transferência de bens entre os estabelecimentos da Gerdau, conforme dados obtidos das EFD ICMS IPI transmitidas pela contribuinte (item 1) ou da planilha por ela encaminhada em atendimento ao TIF nº 3 (item 2); -O item 3 trata da transferência entre os estabelecimentos da Gerdau de bens (sucatas) enquadrados no NCM 7204, constante no texto do art. 47 da Lei nº 11.196/05, utilizados como insumo. O desconto do crédito das contribuições é vedado com base no art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Caso a sucata tivesse sido transferida para a posterior revenda, a vedação se daria conforme as normas descritas no tópico 2.4.2.2- FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

-O item 4 trata da aquisição de bens (sucatas) como insumo junto a fornecedores não optantes pelo Simples Nacional [planilha "ANÁLISE DOS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL" (doc. 23)]. O desconto de crédito das contribuições é vedado com base no art. 48 da Lei nº 11.196/05 c/c com os arts. 3º, §2º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, e no art. 47 da Lei nº 11.196/05 c/c os arts. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Remete aos tópicos 2.2.6 e 2.3.1 e 2.4.2.3 e, também, 2.1.1.11.1 e 2.2.3 e menciona as planilhas em que identificados os créditos glosados.

2.4.1.3-TIF nº3 e TIF nº 12 (TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGA)

A Fiscalização detalha Intimações e respostas relativas a Transporte Internacional de Carga (fls. 8867) e remete ao item 2.4.2.1.

2.4.1.4-TIF nº 3 e TIF nº 13 (DIVERSOS TIPOS DE FRETE)

2.4.1.5-TIF nº 14 (DIVERSOS TIPOS DE FRETE)

2.4.1.6-TIF nº 3 e TIF nº 15 (DIVERSOS TIPOS DE FRETE)

Nos itens 2.4.1.4, 2.4.1.5 e 2.4.1.6, a Fiscalização reporta-se a intimações relativas a Diversos Tipos de Fretes, que detalha (fls. 8.868 a 8.874) e remete aos itens 2.2.6, 2.4.2.3, 2.3.1, 2.4.2.2.

A título de Natureza dos Fretes, passa a abordar a análise de cada matéria nos seguintes itens:

2.4.2 - NATUREZA DOS FRETES (fls. 8874)

2.4.2.1- TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGA No item 2.4.2.1, Transporte Internacional de Cargas, reporta-se à Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX e art. 15, II; às Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, em seus art. 3º, § 2º, inciso II, e ao art. 14, V, c/c § 1º, da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, e expondo:

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

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

É o que se depreende da Solução de Divergência nº 3, de 20/01/2017, da Cosit:

2.4.2.2- FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS (fls. 8878)

Reporta-se ao art. 3º, I, II e IX e ao art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003; à regulamentação das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 pela IN RFB nº 1.911, de 11/10/2019; ao Acórdão do STJ no julgamento acerca do conceito de insumo e seu efeito vinculante para a RFB; às duas situações em que, tratando-se de fretes o dispêndio com transporte, há direito à apuração de créditos, situações sobre as quais discorre:

a) Quando o frete é tratado como integrante do custo de aquisição dos bens transportados b) Quando o frete ocorrer em uma operação de venda e o ônus do seu pagamento for suportado pelo vendedor Conclui-se, portanto, que as despesas realizadas com fretes utilizados no transporte interno de produtos acabados entre os estabelecimentos da mesma empresa, com a finalidade de colocar os referidos bens mais próximos de seus clientes (compradores), não geram créditos das contribuições.

2.4.2.3-FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS SUJEITOS À SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO E/OU FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS CUJA UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS É VEDADA (fls. 8881)

Reprisa as duas situações em que o dispêndio com transporte gera direito à apuração de créditos e reporta-se à Solução de Consulta COSIT nº 292, de 13/06/2017, ao art. 167 da IN RFB 1911, de 2019, à Solução de Consulta COSIT nº 265, de 24/09/2019, recorrendo sobre a questão, para concluir que:

nos serviços de transporte pagos pela Gerdau na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (casos de suspensão), ou cuja utilização dos créditos é vedada conclui-se que há previsão legal que não permite o desconto do crédito das contribuições em relação a esses dispêndios.

2.4.2.4-DEMAIS FRETES (fls. 8886)

Expõe a Fiscalização:

Vimos anteriormente as duas situações em que os dispêndios com transporte geram direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Pelo fato, as operações relacionadas nos itens 4 a 20 do tópico 2.4.1.1- EXTRAÇÃO INICIAL DOS DADOS (DIVERSOS TIPOS DE FRETES) não dão direito ao desconto de crédito do PIS/Pasep e da Cofins por falta de previsão legal.

Em relação ao item 21, as operações de transporte de bens (sucatas) adquiridos de pessoa física também não geram o direito ao desconto de crédito das contribuições, pelos motivos expostos no tópico 2.4.2.3- FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS SUJEITOS À SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO E/OU FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS CUJA UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS É VEDADA (inciso II do § 2º dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).

Como item 3 (fls. 8887) aborda a APURAÇÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS, discriminado:

3.1- CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES A SEREM GLOSADOS, item em que expõe os valores que compõem as bases de cálculo e os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a serem glosados constam nas planilhas abaixo relacionadas (docs. 29/32.8), encontrando-se consolidados na planilha "CONSOLIDAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO E APURAÇÃO DOS CRÉDITOS A GLOSAR" (doc. 27).

❖ REGISTROS A170 - TÓPICO 2.1.1 ❖ REGISTROS D100 - FRETES DIVERSOS (TÓPICO 2.4.1.6)

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão totalizados nas tabelas a seguir:

Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep a Glosar:

Período de Apuração	Créditos de PIS/Pasep a Glosar (A100)	Créditos de PIS/Pasep a Glosar (C100)	Créditos de PIS/Pasep a Glosar (D100)	Créditos de PIS/Pasep a Glosar (F100)	Total
01/2016	519.262,03	228.959,80	385.682,01	67.838,24	1.201.742,09
02/2016	383.463,97	191.018,92	431.414,58	243.783,54	1.249.681,01
03/2016	506.852,77	229.771,31	435.402,27	150.408,06	1.322.434,41
04/2016	474.058,17	239.461,24	442.027,94	41.049,70	1.196.597,04
05/2016	410.357,73	245.456,30	467.056,82	24.812,65	1.147.683,51
06/2016	1.045.116,13	316.674,86	551.706,71	58.941,89	1.972.439,59
07/2016	594.759,86	344.323,63	512.427,26	38.458,11	1.489.968,87
08/2016	467.484,13	328.722,58	469.986,20	29.280,17	1.295.473,08
09/2016	443.551,74	276.548,07	389.454,99	36.106,87	1.145.661,67
10/2016	406.049,90	264.723,95	440.581,92	24.463,56	1.135.819,33
11/2016	539.789,85	269.742,81	407.408,51	44.657,28	1.261.598,45
12/2016	482.689,76	264.543,32	344.335,53	38.005,65	1.129.574,27
Total Geral	6.273.436,04	3.199.946,79	5.277.484,74	797.805,73	15.548.673,31

Créditos COFINS a glosar

Período de Apuração	Créditos de Cofins a Glosar (A100)	Créditos de Cofins a Glosar (C100)	Créditos de Cofins a Glosar (D100)	Créditos de Cofins a Glosar (F100)	Total
01/2016	2.391.752,37	1.054.602,71	1.776.474,73	312.467,07	5.535.296,88
02/2016	1.766.258,27	879.844,74	1.987.121,70	1.122.881,77	5.756.106,48
03/2016	2.334.594,59	1.058.340,59	2.005.489,24	692.788,63	6.091.213,05
04/2016	2.183.540,66	1.102.972,97	2.036.007,46	189.077,41	5.511.598,50
05/2016	1.890.132,59	1.130.586,61	2.151.292,00	114.288,58	5.286.299,78
06/2016	4.813.868,24	1.458.623,60	2.541.194,54	271.489,91	9.085.176,29
07/2016	2.739.499,98	1.585.975,51	2.360.271,04	177.140,38	6.862.886,90
08/2016	2.153.260,22	1.514.116,14	2.164.784,92	134.866,26	5.967.027,54
09/2016	2.043.026,22	1.273.797,16	1.793.853,27	166.310,42	5.276.987,07
10/2016	1.870.290,43	1.219.334,55	2.029.347,03	112.680,65	5.231.652,67
11/2016	2.486.304,75	1.242.451,71	1.876.548,30	205.694,16	5.810.998,93
12/2016	2.223.298,31	1.218.502,56	1.586.030,33	175.056,33	5.202.887,53
Total Geral	28.895.826,62	14.739.148,84	24.308.414,58	3.674.741,55	71.618.131,60

E esclarece:

À Gerda não restaram, nos períodos de apuração mensal do ano-calendário de 2016, saldos remanescentes de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de períodos anteriores, conforme apontam os registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins) das EFD-Contribuições, pois descontou todos os créditos dessas contribuições, tanto os apurados nos próprios períodos de 2016 como os apurados nos períodos anteriores a 2016. Em cada período de apuração houve

saldo a pagar de PIS/Pasep e COFINS, os quais foram declarados em DCTF (docs. 1/2.1).

Com base nas irregularidades descritas neste termo, calcularam-se os valores a lançar da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, relativamente ao período fiscalizado, cujos valores mensais, totalizados acima, serão objeto de lançamento.

Conclui pela formalização do lançamento, em função das infrações constatadas, e informa que todos os termos lavrados foram encaminhados ao domicílio eletrônico da contribuinte junto à RFB e fazem parte do dossiê eletrônico nº 13031.090330/2019-81. Também fazem parte do dossiê eletrônico os documentos apresentados pela Gerdaui em atendimento às intimações.

De fls. 8654 a 8686, constam Termos de Anexação de Arquivos Não pagináveis relativos aos itens do Termo de Verificação Fiscal, assim intitulados:

Fls.	Título
8654	Doc 23- ANÁLISE DOS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL
8655	Doc 23.1- AQUISIÇÃO DE SUCATAS DE OPTANTES SN
8656	Doc 23.2- ANÁLISE DAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS
8657	Doc 23.3- AQUISIÇÃO DE SUCATAS DE NÃO OPT. SN
8658	Doc 23.4- DADOS DAS NF-E 2016 (SPED EFD ICMS IPI)
8659	Doc 23.5- DADOS DAS NF-E 2016 (SPED NF-E) 3ºs
8660	Doc 23.6- DADOS DAS NF-E ANO 2016 (SPED NF-E) - EMISSÃO PRÓPRIA
8661	Doc 23.7- DADOS DOS CT-E ANO 2016 (SPED CT-E)
8662	Doc 24- NF-e VINCULADAS AOS CT-e - Item 2.4.1.6.
8663	Doc 25- NF-e VINCULADAS AOS CT-e - Item 2.4.1.2
8664	Doc 26- NF-e VINCULADAS AOS CT-e - Item 2.4.1.1
8665	Doc 27- CONSOL DAS BC E APUR DOS CRÉDITOS A GLOSAR
8666	Doc 28- NF-E EMIT POR 0005 (MERC 453,455,477,465)
8667	Doc 28.1- NF-E EMITIDAS POR 0001, 0041 E 0051

8668	Doc 29- REGISTROS A170 - TÓPICO 2.1.1
8669	Doc 29.1- REGISTROS A170 - TÓPICO 2.1.2
8670	Doc 29.2- REGISTROS A170 - TÓPICO 2.1.3
8671	Doc 30- REGISTROS F100 - TÓPICOS 2.2.1 A 2.2.5
8672	Doc 30.1- REGISTROS F100 - TÓPICO 2.2.6
8673	Doc 31- REG C170 - REV SUCATAS PJ SN TÓPICO 2.3.1)
8674	Doc 31.1- REG C170 - REV SUC PJ D (TÓPICO 2.3.1)
8675	Doc 31.2- REG C170 - AQ SUC INSUMO (TÓPICO 2.3.1)
8676	Doc 31.3- REG C170 - DEMAIS AQUIS (TÓPICO 2.3.2)

Dada ciência da autuação em 31/12/2020 (fl. 8.900), a Interessada apresentou em 02/02/2021 (fls. 9949) Impugnação de fls. 8910/8992 e acompanhada de documentos, com as razões de defesa a seguir sintetizadas:

Inicia a Interessada registrando a tempestividade da defesa e a concordância com a exigência na parcela que identifica por meio da tabela a seguir reproduzida, informando ter recolhido o correspondente crédito tributário pelo que solicita a extinção das respectivas exigências:

TVF	Descrição	BC	PIS	Cofins	Juros	Multa
2.1.1.7	ATENDIMENTO A HOSPEDES	289.931,64	4.783,87	22.034,80	8.093,78	20.114,01
2.1.1.8	SERVIÇOS DE CADASTRO	857.836,29	14.154,30	65.195,56	23.947,51	59.512,39
2.1.1.9	ENTREGA DE OUTROS DOCUMENTOS	1.593.854,86	26.298,61	121.132,97	44.494,33	110.573,68
2.1.1.12.1	ADVOCACIA	12.929.502,92	213.336,80	982.642,22	360.942,26	896.984,27
2.1.1.12.2	ASSESSORIA	467.876,42	7.719,96	35.558,61	13.061,32	32.458,93
2.1.1.14.1	ENSINO DE INFORMÁTICA	569.391,97	9.394,97	43.273,79	15.895,25	39.501,57
2.2.2	SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS E SERVIÇOS DE CONSULTORIA	2.153.712,17	35.536,25	163.682,12	60.123,40	149.413,78
2.3.2	AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMO*	12.582.059,22	207.603,98	956.236,50	349.152,14	872.880,36
2.4.1.1	FRETES DIVERSOS Operações irregulares*	467.617,35	7.715,69	35.538,92	13.054,09	32.440,95
Subtotal		R\$ 31.911.782,84	R\$ 526.544,42	R\$ 2.425.295,50	R\$ 888.764,08	R\$ 2.213.879,93
Redução de 50% da multa de ofício (art. 6º da Lei nº 8.218/91)						R\$ 1.106.939,97
Total						R\$ 4.947.543,96

Esclarece que em relação às exigências consignadas nos itens 2.3.2 e 2.4.1.1 do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 8.705/8.889, as glosas promovidas pela Autoridade Administrativa foram apenas parcialmente acatadas pela Impugnante, conforme discriminado na anexa documentação (Doc_Comprobatorios003).

Ao expor os fatos identifica-se como uma das maiores empresas do Brasil, com presença industrial em 10 (dez) países e conta com mais de 30.000 (trinta mil) colaboradores para o regular desenvolvimento de suas atividades, detém ações listadas nas bolsas de São Paulo, Nova York e Madri, ... possui mais de 30 (trinta) unidades produtoras de aço, sendo reconhecida, inclusive, como a maior recicladora de sucata da América Latina, desenvolve suas atividades de forma amplamente diversificada e verticalizada. Ou seja, ao invés de promover a aquisição de carvão pronto de terceiros - imprescindível para o pleno

funcionamento de suas caldeiras siderúrgicas -, a Impugnante planta e cultiva florestas [Atualmente, são 250 mil hectares de florestas plantadas de eucalipto], que produzirão a madeira a ser transformada em carvão vegetal. De outro lado, embora pudesse vender seus produtos para distribuidores independentes, a impugnante possui um departamento comercial e uma rede de distribuição própria, justamente para assegurar a notória qualidade de suas mercadorias.

Informa ter por atividade econômica principal a produção de laminados longos de aço, mas, para exercer tal propósito, atua igualmente no cultivo de eucalipto, na produção de carvão vegetal, nas atividades de apoio à produção florestal, na geração e comércio de energia elétrica, na representação comercial de combustíveis, minerais, produtos siderúrgicos e químicos, no comércio atacadista de produtos siderúrgicos e metalúrgicos, dentre outros (Doc_Identificação).

Com ressalva aos valores com os quais concordou, discorda das exigências remanescentes, arguindo, em preliminar (tópico IV da peça de defesa), a nulidade do lançamento.

Invoca art. 142 do CTN, art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alega ter a Autoridade Administrativa descumprido seu dever de descrever adequadamente os aspectos fáticos que deram ensejo à cobrança do crédito tributário exigido, abalando a quantificação promovida no lançamento.

Justifica seu entendimento expondo que, apesar da prerrogativa de exigir a apresentação de documentos e informações pelo contribuinte, com o objetivo de identificar alguma infração à legislação tributária, a Autoridade Administrativa tem o ônus de reunir elementos probatórios capazes de respaldar - inequívoca e efetivamente - a cobrança proposta.

Cita ementa de Acórdão do CARF e alega que a Autoridade Administrativa:

-deixou de comprovar a regularidade e a liquidez do crédito tributário exigido, não indicando de maneira adequada e precisa o contexto fático das operações autuadas; -promoveu a glosa de diversos créditos de PIS e Cofins regularmente apropriados, com graves incompatibilidades entre os seus argumentos jurídicos e as operações autuadas.

Cita o item 2.1.1.6 do Termo de Verificação Fiscal, vinculado à glosa de créditos pretensamente referentes à "VALE REFEIÇÃO E COMBUSTÍVEL", alegando ter fundamento em trechos do Parecer Normativo nº 5/2018 relativos a impossibilidade de creditamento sobre dispêndios atrelados a alimentação de funcionários, mas as operações autuadas,... conforme planilha de fl. 8.668 indica tratar-se de crédito decorrente de dispêndio com vale transporte.

Reporta-se a contrato entre a Impugnante e a TICKET SERVIÇOS S/A, apresentado no curso da fiscalização (vide fls. 385/388) e inequivocamente desconsiderado pela Autoridade Administrativa na realização do lançamento.

Reclama que ao invés de se cercar de elementos de prova capazes de respaldar a autuação, a Autoridade Administrativa preferiu se isentar dessa obrigação legal, atribuindo à Impugnante o ônus de comprovar seu direito de crédito, mediante formalização de diversas e extensas exigências documentais à Impugnante, que, em um notório contexto de imensas dificuldades proporcionadas pela pandemia do COVID-19, eram sabidamente impossíveis de serem atendidas.

Alega precariedade do trabalho de quantificação da exigência, notadamente pela deficiência dos aspectos fáticos que levaram à imprópria constituição do crédito tributário exigido. Reputa nulos os lançamentos e cita julgados do CARF que entende corroborar sua tese.

Como tópico V, a título de MÉRITO, defende o CANCELAMENTO INTEGRAL DA EXIGÊNCIA, por inexistência de qualquer irregularidade nos créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Impugnante, durante o ano-calendário de 2016.

No tópico V.A, aborda INSUMOS EMPREGADOS NA ATIVIDADE ECONÔMICA DA IMPUGNANTE.

Cita art. 3º, inciso II, das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, a ilegalidade das Instruções Normativas 247/02 e 404/04, Julgamento de Recurso Especial nº 1.221.170/RS, e o conceito de insumo com obediência aos critérios da essencialidade ou relevância (itens 42 a 49).

E passa a defender individualizadamente a possibilidade de apuração de créditos decorrentes dos gastos a seguir relacionados, os quais, em apertada síntese, argumenta serem gastos necessários a sua atividade e a obtenção de receitas, citando julgados do CARF, normas de legislação trabalhista, exigências para licenciamento de atividade, Soluções de Divergência e de Consulta da COSIT.

V.A.1 - GASTOS COM SEGURANÇA (itens 50 a 64 da peça de defesa) reportando-se ao item 2.1.1.1 do Termo de Verificação Fiscal (TVF)

A Interessada defende tratar-se de despesas necessárias para assegurar a proteção patrimonial, abrangendo sua produção e comercialização de seus produtos, qualifica os dispêndios também como custos indiretos ou gerais de produção, essenciais ao funcionamento de qualquer empresa. Admite que os custos não têm função ativa no processo industrial, mas sim no sistema de geração de receitas da Impugnante.

Reporta-se a juntada de Boletins de Ocorrência e Relatórios de Não Conformidade, para demonstrar que, mesmo aplicando vultosos recursos na proteção patrimonial, ocorrem depredações e invasões que fazem parte do cotidiano de uma empresa do porte da Impugnante, aferindo o resultado das contratações de vigilância, segurança de pessoas e bens e gastos com Portaria mediante aferição pelo método classificado como "perdas totais, perdas recuperadas e perdas efetivas" e análise das perdas evitadas. Aponta terem sido tratadas 1750 ocorrências em 2016 e indica seus reflexos financeiros. Registra a necessidade dos dispêndios para controle da observância de normas internas e

uso de EPI, contribuindo para a continuidade do processo de produção e a segurança física dos empregados.

V.A.2 - DOS GASTOS COM SAÚDE (itens 65 a 73) reportando-se ao item 2.1.1.2 do TVF A interessada reprisa os argumentos apresentados no curso do procedimento, alegando que as despesas são exigidas pela legislação trabalhista, citando art. 168 da CLT e Norma Regulamentadora nº 4 do Ministério do Trabalho e Emprego e reportando-se a serviços pagos para realização de exames admissionais, demissionais e periódicos e outras utilidades imprescindíveis para a manutenção da saúde física e mental dos colaboradores.

Acrescenta que, para a atividade de siderurgia e em função do número de funcionários, estava obrigada a empregar em diversas unidades, além dos profissionais relacionados à segurança do trabalho, também auxiliares de enfermagem e/ou médicos do trabalho. Como consequência, diversas unidades dispõem de enfermaria, para as quais adquire material médico.

Expõe também que investe na saúde de seus empregados mas teria de arcar com esses custos ainda que não quisesse, uma vez que a legislação brasileira determina que a empresa arque com esses custos. Afirmar serem despesas essenciais para atividade empresarial porque exigidas por lei e caracterizam-se como insumos imprescindíveis para obtenção de receita.

V.A.3 - DOS GASTOS COM AUDITORIA E CONSULTORIA (itens 74 a 82) opondo-se aos itens 2.1.1.3, 2.1.1.12.3 e 2.1.1.17 do TVF A Impugnante defende fazer jus aos créditos dos itens 2.1.1.3, 2.1.1.12.3 e 2.1.1.17 do TVF, que informa decorrerem de despesas incorridas com assessoria, avaliação, pesquisa ou perícia, que compreendem consultorias de diversos ramos como segurança do trabalho, equipamentos, ambiental, química, informática, tecnologia, engenharia, despachos aduaneiros, energia, recursos humanos.

Assevera que a contratação de consultorias/assessorias busca melhorar processos industriais e administrativos (avaliações, comunicação, saúde ocupacional, desenvolvimento, etc.). Por vezes, visa resolver determinado problema, noutras, atingir padrão de qualidade compatível com a empresa. Reproduz, a título exemplificativo, nota fiscal registrando a vinculação dos serviços de consultoria ao processo produtivo da Impugnante:

Argumenta que esse tipo de contratação ocorre para suprir a falta de domínio de determinado conhecimento e entende que seja relacionada à indústria, à administração ou aos empregados, as despesas são pertinentes e relevantes ao objeto social da Impugnante porque impactam no padrão de qualidade oferecido pela empresa em relação aos seus produtos/serviços. Defende também apuração de crédito de dispêndios com serviços de auditoria contábil, especialmente da Price Waterhouse Coopers Auditores, sob argumento de que a contratação de auditoria contábil não era liberalidade da Impugnante, mas inequívoca imposição legal do art. 177, §3º, da Lei nº 6.404/76.

Cita julgados do CARF.

V.A.4 - DOS GASTOS COM JARDINAGEM (itens 83 a 92) opondo-se ao item 2.1.1.4 do TVF Em sua defesa alega a Impugnante que: 339 -utiliza os serviços de limpeza, poda e manutenção de áreas verdes, visando tanto a organização e administração destes espaços, quanto a preservação ambiental, imprescindível para atendimento dos requisitos exigidos pela legislação ambiental vigente; -parte de suas unidades situam-se em área urbanas, sendo necessário manter bem estar de funcionários, colaboradores e população que circunda sua propriedade, de modo a manter ambiente limpo, organizado e minimizar poluição visual (apresenta nota fiscal de serviço com descrição "jardinagem na área da usina"), o que é necessário, inclusive, para obtenção de licença de operação pela Fundação Estadual de Proteção Ambiental "FEPAM" e também pela Companhia Ambiental do Estado de São Paulo - CETESB, sendo, portanto, necessários os gastos para a atividade econômica da Impugnante, sob pena de ver cassadas suas licenças de operação.

Apresenta foto e excertos de licença de operação. Cita julgado do CARF.

V.A.5 - DOS GASTOS COM PUBLICIDADE (itens 93 a 104) opondo-se ao item 2.1.1.5 do TVF Defende a Interessada que as despesas dão ensejo à tomada de crédito alegando tratar-se de dispêndios com campanhas de marketing, elaboração e impressão de panfletos, catálogos, adesivos, banners, cartões de visita etc. Também instruem campanhas internas - especialmente relativas à segurança do trabalho - essenciais para atingir um público de mais de 14.000 colaboradores que a Impugnante tinha durante o ano de 2016.

Defende a necessidade de comunicação com potenciais clientes e para dar conhecimento sobre os produtos, sobre a empresa, motivar e conquistar as pessoas, o que só é possível com propaganda. Desse veículo se valem todas as empresas, em maior ou menor grau. O próprio Governo Federal, tanto na administração direta quanto na indireta, é usuário permanente dos mais diversos meios de comunicação para propagar suas atividades, feitos e serviços.

Relaciona os dispêndios à captação de clientes, à concretização de novas vendas, ao incremento de receitas (com consequente arrecadação de PIS e COFINS) e à exposição da marca e produtos ao grande público, destacando atuar em setor com alta competitividade.

Expõe inexistir nas Leis n°s 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, vedação expressa para esse tipo de crédito, sendo necessário integrar a lacuna legislativa com base no comando constitucional da não cumulatividade.

Destaca duas campanhas publicitárias de 2016: • "Projeto Chapa Grossa", exigindo investimento em marketing a fim de que os clientes tivessem conhecimento de seu novo nicho de atuação e • "Projeto Criação de Valor Compartilhado", iniciado em 2014, para promover evolução estratégica e

processual para revalidar toda oferta de valor da Empresa no foco de seus clientes.

Cita julgado do CARF e defende que por contribuírem fortemente para a geração de receitas e serem pertinentes e relevantes à atividade de vender aço (consecutário da atividade de produzir), os gastos com propaganda devem ensejar créditos de PIS e COFINS.

V.A.6 - DOS GASTOS COM RECRUTAMENTO E SELEÇÃO, SERVIÇO TEMPORÁRIO E LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA (itens 105 a 111), opondo-se aos itens 2.1.1.10.1, 2.1.1.10.2 e 2.1.1.10.3 do TVF Para defender-se das glosas descritas nos itens 2.1.1.10.1, 2.1.1.10.2 e 2.1.1.10.3 do TVF, a Impugnante transcreve ementa da Solução de Divergência COSIT 29/2017 e alega equívoco da Autoridade Administrativa justamente porque a mão-de-obra contratada pela Impugnante é direta ou essencialmente empregada em suas atividades econômicas.

Acrescenta que apesar de toda a mão-de-obra contratada pela Impugnante ser empregada efetivamente no desenvolvimento de sua atividade econômica, o que já seria capaz de evidenciar a absoluta fragilidade do lançamento realizado pela Autoridade Administrativa, convém notar que diversas notas fiscais acostadas aos presentes autos no curso da fiscalização já apontaram que os serviços tomados pela Impugnante referem-se a profissionais efetivamente empregados em seu processo produtivo. Objetivando comprovar sua alegação apresenta o excerto de documento a seguir reproduzido:

Dados do Prestador de Serviços					
Razão Social/Nome		INSIGHT CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA ME			
Nome Fantasia					
CNPJ/CPF	07.687.663/0001-75	Inscrição Municipal	14304	Município	ITABIRA - MG
Endereço e Cep		RUA JOAO RODRIGUES BRAGANCA, 28 - CENTRO CEP: 35900-029			
Complemento:		Telefone:	38311873	e-mail:	
Dados do Tomador de Serviços					
Razão Social/Nome		Gerdau Aços Longos			
CNPJ/CPF	07.358.761/0016-45	Inscrição Municipal		Município	BARAO DE COCAIS - MG
Endereço e CEP		Av. Getulio Vargas, 1555 - Vila Operária CEP: 35970-000			
Complemento:		Telefone:	(31)3837-8100	e-mail:	
Discriminação dos Serviços					
Processo de Serviço de recrutamento e seleção dos Aprendizes em processo Siderúrgico fev/2016 em Janeiro de 2016. Pedido 4505271035.					

E defende que:

109.Nesse contexto, ao contrário do que a Autoridade Administrativa pretende fazer crer, pouco importa se o profissional detém curso superior ou técnico. Na realidade, o direito ao crédito decorre da necessidade e essencialidade da referida contratação e não do currículo do profissional.

110.É dizer, no processo produtivo da Impugnante, o emprego de mão-de-obra não se restringe a profissionais, por exemplo, com mestrado no exterior ou especialização técnica.

Uma empresa do porte da Impugnante - atualmente com mais de 9.297 colaboradores - depende de mão-de-obra para o exercício de diversas funções dentro de sua atividade econômica, que fundamentalmente não demandam maiores qualificações.

111.Desse modo, é evidente o direito ao crédito sobre os dispêndios feitos com a contratação e locação de mão-de-obra, ainda que temporária.

V.A.7 - DOS GASTOS COM REPRESENTANTES COMERCIAIS (tens 112 a 123)
opondo-se ao item 2.1.1.13 do TVF Argumenta a Interessada que:

-Os representantes comerciais da Impugnante realizam a intermediação das vendas, aproximando os potenciais clientes e agenciando pedidos. Estão a par dos projetos, empresas e produtos que demandam ação e possuem contato com os potenciais clientes, fazendo o trabalho de explicar as especificidades técnicas, aconselhar sobre produtos, oferecê-los, preparar propostas e intermediar a negociação; -a manutenção do desempenho da Impugnante, do nível de suas receitas (e consequente arrecadação de PIS e COFINS) e da atividade comercial dependem das empresas de representação comercial, sobretudo para a Impugnante que atua em todo o território brasileiro; -as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 excetuaram da regra geral de concessão do direito de crédito sobre aquisição de 'bens e serviços utilizados como insumos', apenas e tão somente um tipo específico de comissão, nos termos do inciso II, parte final, do art. 3º das mencionadas leis, o que permite concluir que comissões são insumos, como também se pode depreender que apenas aquela expressamente excluída do campo de vedação é que não dá direito a crédito.

Objetivando comprovar a importância dos Representantes para a operação da Impugnante, reporta-se, como exemplo, ao montante pago à empresa TORALES REPRESENTAÇÕES LTDA, informando representar comissão de 2,4%, conforme quadros que assim apresenta:

CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Valores
05.263.386/0001-48	TORALES REPRESENTACOES LTDA	R\$ 360.144,55

CLÁUSULA SEXTA		
A comissão a ser paga pela REPRESENTADA à REPRESENTANTE por vendas efetuadas pela mesma será calculada sobre o valor total das mercadorias efetivamente recebido pela REPRESENTADA e será de:		
a) 2,4% (dois vírgula quatro por cento) para os seguintes produtos:		
DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO	DESCRIÇÃO
Alta Liga	Arame Cobreado p/ Soldas	Bar. Chata Trefilada
Bar. Quadrada Tref.	Bar. Red. Trefilada	Bar. Sextav. Tref.
Barra Chata	Barra Lam. Estrela	Barra Quadrada
Barra Redonda	Bengala	Blank
Bobina	Bobininha	Bocal Calha
Braçadeira para Telha	Caixa d'Água	Caixa mola p/ Porta
Caixilhos p/ Porta	Calha	Cantoneira
Chapa	Componente Galpão Fácil	Conexões
Construção Mecânica	Corte Térmico	Cumeeira
Eletrodo Gerdau	Fio Máq. Decapado	Fio Máquina

E complementa expondo que, para receber, ao longo de 2016, o valor de R\$ 360.144,55, os representantes da TORALES REPRESENTAÇÕES LTDA geraram à Impugnante um total de cerca de R\$15.006.022,92 em faturamento.

Cita julgado do CARF para defender o direito ao crédito em relação às despesas com comissões e corretagens.

V.A.8 - DOS GASTOS COM LIMPEZA E MANUTENÇÃO (itens 124 a 137) opondo-se ao item 2.1.1.15 do TVF Alega a Impugnante que a manutenção do parque industrial é essencial para garantir a atividade da linha de produção, exigindo a indústria siderúrgica altos investimentos em manutenção (que classifica como preventiva, preditiva e corretiva) , pois a natureza bruta e pesada de sua atividade compromete muito os equipamentos que fabricam e transformam o aço.

Reporta-se a contratação de serviços especializados, todos prestados por empresas nacionais, e a diversas notas fiscais apresentadas durante o curso do procedimento de fiscalização, reproduzindo os seguintes excertos:

	Razão Social/Nome		SERVITEC INDUSTRIA E COMERCIO LTDA			
	Nome Fantasia					
	CNPJ/CPF	45.299.419/0001-24	Inscrição Municipal	9216	Município	HORTOLÂNDIA - SP
	Endereço e Cep		RUA JOÃO COELHO, 590 - CHACARAS FAZENDA COELHO CEP: 13185-501			
	Complemento:		Telefone:	(19)3885-6500	e-mail:	contabilidade@vylida.com.br
Dados do Tomador de Serviços						
Razão Social/Nome		GERDAU AÇOS LONGOS S.A.				
CNPJ/CPF	07.358.761/0041-56	Inscrição Municipal		Município	ARACARIGUAMA - SP	
Endereço e CEP		ROD. PRESIDENTE CASTELO BRANCO, S/N - RONDA CEP: 18147-000				
Complemento:	KM 52	Telefone:	(11)2827-8435	e-mail:	entradas@gp@gerdau.com.br	
Discriminação dos Serviços						
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LIMPEZA TÉCNICA INDUSTRIAL NA ÁREA INTERNA DA GERDAU NO MÊS DE JULHO DE 2016.						
PEDIDO 3061284273						
FRS:1006131719						
4016411 SV LIMPEZA INDUSTRIAL_1,00 UND = R\$ 61.679,30						
DVCCO 16.024C						
IMPOSTOS						
INSS 11% DESCONTADO SOBRE 50% NA MÃO DE OBRA = R\$ 3.777,36						
RETENÇÃO DE 4,65% CF. LEI 10833-03 = R\$ 3.193,51						
RETENÇÃO DE 2% ISS = R\$ 1.373,50						
RETENÇÃO DE 1% IRRF = R\$ 686,79						
VENCIMENTO: 30/11/2016						
FORMA DE PAGAMENTO: DEPÓSITO EM CONTA CORRENTE						
INSTITUIÇÃO BANCÁRIA: CAIXA ECONÔMICA FEDERAL						
AGÊNCIA: 1227 CC 00000479-2						

Descreve que a manutenção poderá ser mecânica ou elétrica, de automação e instrumentação e expõe que a área que mais há demanda de manutenção é a de instalações elétricas e eletrônicas em função da natureza bruta da atividade com fácil e rápido desgaste do maquinário. Cita julgado do CARF.

Defende também gerarem direito a crédito os gastos correlatos com serviços de limpeza, detergente, pano, sabão, lavagem etc, de manutenção predial, de instalações elétricas, eletrônicas, hidráulicas, entre outros, e informa:

Essas atividades de limpeza, desinfecção e higienização não ocorrem somente nas máquinas e equipamentos utilizados no processo de industrialização, mas igualmente nas demais dependências da Impugnante, por expressa imposição regulamentar do Ministério do Trabalho e Emprego (Norma Regulamentadora nº 24):

É dizer, além de ser uma obrigação legal, a falta de limpeza adequada prejudicaria a própria continuidade do negócio e da Impugnante no longo prazo, motivo pelo qual os custos dessas atividades estão compreendidos no conceito de insumos.

Cita julgado do CARF e entende que deve ser reconhecido o direito ao crédito de PIS e Cofins sobre as despesas com serviços e materiais de limpeza, bem como destinados à manutenção industrial, porque essenciais para o bom

funcionamento das máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, bem como das boas condições de trabalho e higiene de seus funcionários.

V.A.9 - DOS GASTOS COM ITENS EQUIVOCADAMENTE NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS (item 138 a 160) opondo-se ao item 2.3.2 do TVF A Interessada faz ressalva a valores recolhidos referentes a concordância com parte das glosas do item 2.3.2 do TVF e discorda das demais que identifica como crédito sobre itens empregados em alimentação, jardinagem, publicidade, limpeza, saúde, material de segurança e de escritório, e expõe que itens relativos a alimentação e material de segurança e de escritório serão objeto do presente tópico.

Registra a importância de boa alimentação para o desempenho do trabalho humano, menciona Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT que visa estimular, através de incentivo fiscal, o fornecimento de alimentação aos trabalhadores por parte das empresas e expõe que a recusa ao direito creditório postulado pela Impugnante traduz indeferimento de créditos de PIS e Cofins sobre dispêndios com refeições, vales-refeições e gêneros alimentícios, todos adquiridos em favor dos trabalhadores.

Cita Solução de Consulta COSIT 219, de 2014, e reproduz imagens aéreas da Usina localizada em Santa Cruz, no Estado do Rio de Janeiro, a título exemplificativo, objetivando demonstrar sua localização remota, longe de quaisquer alternativas para que os empregados realizem suas refeições.

Alega distância dos locais de trabalho e horários de turno como motivos para que alimentação de funcionário se dê nas próprias dependências da Impugnante em atendimento a Normas do Ministério do Trabalho e Acordos e Convenções Coletivas que apresenta como Doc_Comprobatório 007, sendo inviável a atividade da Impugnante sem o necessário dispêndio com alimentação de seus funcionários.

Registra também a obrigatoriedade de fornecimento de equipamentos de proteção individual (EPI), conforme art. 166 da CLT e Convenções Coletivas de Trabalho.

Assevera que, dentre os itens de proteção básicos, encontram-se camisas de manga longa, blusões com adesivos reflexivos, capuz, conforme demonstra a NF nº 43322, que compõe a glosa em tela:

Chave de Acesso		Número NF-e		Versão	
43-1606-90.278.565/0001-28-55-001-000.043.322-100.043.322-3		43322		3.10	
Dados da NF-e					
Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data Saida/Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
55	1	43322	16/06/2016 00:00:00-03:00		18.072,78
Emitente					
CNPJ		Nome / Razão Social		Inscrição Estadual	UF
90.278.565/0001-28		JGB EQUIPAMENTOS DE SEGURANCA SA		1210054440	RS
Destinatário					
CNPJ		Nome / Razão Social		Inscrição Estadual	UF
07.358.761/0018-07		GERDAU ACOS LONGOS SA		2233469450006	MG
Destino da operação		Consumidor final		Presença do Comprador	
2 - Operação Interestadual		0 - Normal		0 - Não se aplica	
Item	Descrição			Qtd.	Valor (R\$)
1	CASACC KOURION ALUM/RASPA NAT REF 400 KA T.53 CA.31163 PD.29992 OC: 4505693841 Item: 1;Cod.Cliete: 10181947			30,0000	16.429,80

Reporta-se a itens de EPI como Capuz: Proteção do crânio contra riscos de origem térmica, respingos de produtos químicos. Camisa Manga Longa, Calças, Conjuntos de calça e blusão, Capas: Proteção contra calor, frio, produtos químicos, umidade, intempéries, contato com partes móveis de máquinas.

Apresenta fotos indicando utilização de EPI.

Estende sua defesa a aquisições de papel, envelopes, canetas, serviços de correios, serviços gráficos, impressões, cartuchos de tinta para impressora, confecção de placas e painéis (exemplos: indicando acesso para rodovia; proibindo entrada; sinalizando ponto de coleta; vias internas; brigada de emergência, regras de segurança, etc.), alegando:

-utilização de muitos materiais desse tipo nas próprias áreas industriais ou setores de apoio integrantes da área produtiva como, por exemplo, segurança do trabalho, planejamento e controle de produção, tecnologia de gestão e qualidade e engenharia; -utilização de serviços de impressão, por exemplo, para materializar diagramas de máquinas e "setups", "layouts", ordens de serviço, especificações técnicas, informações de produtos, relatórios, formulários fiscais oficiais (para União, Estados e Municípios), atestados e declarações em favor de empregados, notas fiscais para acompanhar mercadorias, recibos, controles de segurança, entre outros.

Acrescenta que atividades administrativas são parte da industrialização e venda de aço e indispensáveis à geração da receita, assim como também o são atividades gerenciais e de controle (administrativas).

V.A.10 - DOS GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS (itens 161 a 164) opondo-se a itens 2.1.1.6, 2.1.1.11, 2.1.1.16 e 2.2.3 do TVF e abordando:

V.A.10.1 - ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DO TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS (itens 165 a 170)

V.A.10.2 - TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. IMPOSIÇÃO LEGAL (itens 171 a 184)

Em sua defesa, assevera ter esclarecido (fls. 8827 do TVF) que as localidades onde residem os funcionários da empresa não são bem providas de transporte público, o que exige da Contribuinte a contratação de fretamento de transporte para o deslocamento até suas unidades. O transporte fretado ingressa nas dependências da usina, onde percorre diversos quilômetros distribuindo os empregados nas áreas industriais.

Defende a essencialidade e relevância do transporte de funcionários, expondo que os estabelecimentos da impugnante estão usualmente em áreas industriais, afastados de centros urbanos, em regiões não servidas por transporte público, e, ainda, que a empresa opera de forma ininterrupta, em turnos que exigem transporte dos funcionários. Cita julgado do CARF.

Argumenta também que a contratação desses serviços de transporte decorre de exigência legal. Invoca critério da relevância, julgado do STJ e art. 1º da Lei 7.418, de 1985, que instituiu o vale-transporte, e Solução de Consulta DISIT/SRRF07 nº 7081, de 2020.

Entende ser inquestionável o direito a crédito sobre gastos com vale-transporte, o que necessariamente abrange os dispêndios feitos com agentes de intermediação de tais aquisições, como no caso do contrato celebrado entre a Impugnante e a TICKET SERVIÇOS S/A, reproduzido linhas acima no tópico preliminar da nulidade do lançamento.

Alega ainda que a disciplina normativa da matéria não fica limitada ao vale-transporte, porque a obrigação do fornecimento de vale-transporte pode ser satisfeita também pela via do transporte próprio ou do transporte contratado junto a terceiros, conforme estabelece o Decreto nº 95.247/1987 que regulamenta a Lei nº 7.415/1985.

Reitera a existência de obrigação legal imposta à Impugnante, de fornecer vale-transporte a seus funcionários - obrigação essa (i) que, no entender da própria RFB, autoriza a apropriação de créditos das contribuições sobre os respectivos gastos e (ii) que pode ser cumprida de duas formas: seja pelo fornecimento do vale-transporte, seja pelo fornecimento de transporte por meios próprios ou contratado junto a terceiros.

Conclui pelo direito ao crédito seja porque os serviços de transporte de funcionários são essenciais e relevantes para as atividades desenvolvidas, seja porque tal transporte decorre de exigência legal.

V.A.11 - DOS GASTOS COM INFORMÁTICA (itens 185 a 192) opondo-se aos itens 2.1.1.14.2, 2.1.1.19, 2.2.4 e 2.3.3 do TVF, questionando, no subitem V.A.11.1, o rateio utilizado na autuação, mediante arguições de:

V.A.11.1 - INAPLICABILIDADE DO ART. 35 DA LEI Nº 12.058/2009 E IMPOSSIBILIDADE DA SEGREGAÇÃO DE DESPESAS COM BASE NOS CRITÉRIOS DEFINIDOS NOS §§ 82 E 92 DO ART. 3º NO CASO DE INSUMOS VINCULADOS À MESMA RECEITA (itens 193 a 202)

V.A.11.2 - ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DOS DIVERSOS SERVIÇOS DE INFORMÁTICA PARA AS ATIVIDADES DA IMPUGNANTE (itens 203 a 213)

V.A.11.3 - NECESSIDADE DE PERÍCIA OU, NO LIMITE, DE ARBITRAMENTO DO RATEIO EXIGIDO: IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA TOTAL DOS CRÉDITOS (itens 214 a 216)

A Interessada ressalta que, dada sua importância, os serviços relacionados à tecnologia da informação representam uma parcela relevante dos custos da indústria de produção do aço.

Discorda das glosas consubstanciadas nos itens 2.1.1.14.2, 2.1.1.19, 2.2.4 e 2.3.3 do TVF alegando que não é sempre possível proceder com o rateio nos moldes exigidos pela i. Fiscalização, e que os serviços de informática, em sua integralidade, são essenciais e relevantes para as atividades desenvolvidas pela Impugnante.

Defende a inaplicabilidade do art. 35 da Lei nº 12.058/2009 e impossibilidade da segregação de despesas com base nos critérios definidos nos §§ 8º e 9º do art. 3º no caso de insumos vinculados à mesma receita.

Alega que:

-a previsão de rateio do citado art. 35 refere-se a créditos regulares e presumidos, enquanto que, no presente caso, trata-se exclusivamente de créditos regulares; -o rateio como proposto no parágrafo 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 é pautado na existência de receitas distintas, não sendo cabível diante de despesas vinculadas a receitas integralmente tributadas com base no regime não cumulativo.

Acrescenta que tais serviços de informática, ainda que não sejam facilmente visualizados no chão de fábrica, inquestionavelmente influenciam as atividades ali desempenhadas, visando propiciar à Impugnante a gestão de seus processos, o que é imprescindível não só para assegurar a continuidade da produção com os padrões adequados, mas também para garantir a obtenção da receita que servirá de base de cálculo do PIS e Cofins.

Discorre acerca da essencialidade e relevância dos serviços de informática para as atividades da Impugnante, reportando-se a salas de comando, sistemas de controle de produção, gestão de insumos e outros fatores de produção, como a captação e disponibilização de informações gerenciais relevantes para os mais diversos setores da empresa permitem o controle de custos, de estoques, a compra de matérias primas e insumos no momento e nas quantidades corretas, o acompanhamento da fabricação conforme demanda, a organização dos produtos na área de expedição, o faturamento das vendas, enfim, todos os aspectos diretos e indiretos da fabricação dos produtos destinados à venda, e também para divulgação de informações consolidadas ao mercado (nos termos do art. 176 da Lei nº 6.404/76) e a própria prestação de informações ao Fisco, ambas obrigações legais da Impugnante.

Cita julgados do CARF e da CSRF.

Defende também a necessidade de Perícia ou Arbitramento do rateio exigido, dada a impossibilidade de glosa total dos créditos, alegando que, se a Autoridade Administrativa reconhece a existência de, pelo menos, parte dos créditos apropriados pela Impugnante, não pode ser admitido que a glosa promovida alcance a totalidade de tais créditos.

V.A.12 - DOS GASTOS COM AQUISIÇÃO DE SUCATA (itens 217 a 222) opondo-se aos itens 2.2.6 e 2.3.1 do TVF V.A.12.1 - COMPROVAÇÃO DE QUE OS FORNECEDORES DE SUCATA ERAM OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL À ÉPOCA DO CREDITAMENTO (itens 223 a 225)

V.A.12.2 - INEXISTÊNCIA DE CONTROVÉRSIA EM RELAÇÃO À CLASSIFICAÇÃO DA SUCATA ADQUIRIDA PELA IMPUGNANTE COMO INSUMO (itens 226 a 229)

V.A.12.3 - DIREITO A CRÉDITOS DE PIS/COFINS SOBRE AQUISIÇÕES JUNTO A FORNECEDORES OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL (itens 230 a 233)

V.A.12.4 - LEI Nº 11.196/2005: REGIME TRIBUTÁRIO PARA SUCATAS E DIREITO A CRÉDITOS NAS AQUISIÇÕES JUNTO A EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL (itens 234 a 242)

V.A.12.5 - CRÉDITOS SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SUCATA SUJEITA AO PIS/COFINS IMPORTAÇÃO (itens 243 a 245)

Assevera a defesa (fls. 8968) que no desenvolvimento de suas atividades operacionais, a Impugnante adquire junto a diversos fornecedores, desperdícios, resíduos e sucata de ligas de aço (que serão referidos genericamente como "sucata"), classificados no código 7204.29.00 da NCM. Tais bens são utilizados pela Impugnante diretamente em seu processo produtivo, evidenciando sua essencialidade e relevância nesse contexto.

Afirma, também, que os Fornecedores de Sucata eram Optantes pelo Simples Nacional à Época do Creditamento, reportando-se a anexas consultas de opção

pelo Simples Nacional (Doc_Comprobatorios 008) (fls. fls. 9784 a 9947) reproduzindo as seguintes pesquisas:

CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante
06.813.868/0001-97	TRIPLO Z COMERCIO DE SUCATAS LTDA

Identificação do Contribuinte - CNPJ Matriz
CNPJ: 06.813.868/0001-97 A opção pelo Simples Nacional e/ou SIMEI abrange todos os estabelecimentos da empresa Nome Empresarial: TRIPLO Z COMERCIO DE SUCATAS LTDA
Situação Atual
Situação no Simples Nacional: Optante pelo Simples Nacional desde 01/07/2007 Situação no SIMEI: NÃO enquadrado no SIMEI
+ Mais informações
Períodos Anteriores
Opções pelo Simples Nacional em Períodos Anteriores: Não Existem Enquadramentos no SIMEI em Períodos Anteriores: Não Existem

Expõe Inexistir Controvérsia em Relação à Classificação da Sucata Adquirida pela Impugnante como Insumo, admitindo que a controvérsia envolvendo o creditamento de PIS e Cofins sobre a sucata adquirida limita-se à verificação do direito de a Impugnante se creditar em relação à aquisição de sucata, diante da suposta vedação constante do art. 47 da Lei nº 11.196/2005.

Defende, então, o Direito a Créditos de PIS/COFINS Sobre Aquisições Junto a Fornecedores optantes pelo Simples Nacional, invocando Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 15/2007, Solução de Consulta COSIT nº 58, de 18 de maio de 2016, dos quais entende que não há qualquer impedimento à apropriação de créditos de PIS e Cofins por parte da Impugnante em relação a bens adquiridos junto a empresas optantes pelo Simples Nacional utilizados como insumo em seu processo produtivo.

Sob o título Lei nº 11.196/2005: Regime Tributário para Sucatas e Direito a Créditos nas Aquisições junto a Empresas Optantes pelo Simples Nacional, a Impugnante invoca a Medida Provisória 252, de 2005, descreve sua perda de eficácia, mas ressalta sua exposição de motivos e seu objetivo maior de saneamento do setor sucateiro com a transferência da tributação "para as etapas seguintes de industrialização e comercialização, para defender que:

239. Consequentemente, sem a referida transferência da tributação - que, como visto, se deu mediante a suspensão do PIS/Cofins nas vendas de sucata -, incabível cogitar a vedação ao creditamento. Afinal, o "novo regime tributário para sucatas, resíduos e desperdícios", introduzido inicialmente pela MP 252 e em seguida ampliado pela MP 255, convertida na Lei nº 11.196/2005, somente pode ser compreendido e aplicado em sua totalidade (suspensão e vedação ao crédito) e não de modo apenas parcial (vedação ao crédito).

Transcreve o art. 48 da Lei nº 11.196/2005 e continua:

241. Ora, se por um lado, as empresas optantes pelo Simples Nacional não foram beneficiadas com a suspensão da incidência do PIS/Cofins sobre as vendas de sucata, por outro lado, não cabe vedar o direito a crédito das contribuições quando da aquisição de sucata junto às referidas empresas, optantes pelo Simples Nacional.

Conclui pela necessidade de afastamento da glosa sobre aquisições de sucata utilizada em seu processo produtivo adquirido junto a fornecedores optantes pelo Simples Nacional.

Defende ainda direito a Crédito sobre Importação de Sucata Sujeita ao PIS/COFINS Importação, afirmando realizar aquisição de sucata no mercado externo (Doc_Comprobatorios 009). Na importação de sucata, a Impugnante apura e recolhe o PIS/Cofins Importação, fazendo jus, por conseguinte, ao direito a crédito das contribuições apuradas na sistemática não cumulativa.

Cita a Solução de Consulta COSIT nº 175, de 28 de dezembro de 2020, e requer reconhecimento do direito a crédito sobre a importação de sucata utilizada como insumo em suas atividades produtivas, afastando-se com isso a glosa em relação aos créditos apropriados sobre tais despesas.

No tópico VI aborda DESPESAS COM FRETE (itens 246 a 251), opondo-se aos itens 2.1.1.18, 2.1.3, 2.4.1.1 a 2.4.2.4. do TVF e desenvolve seus argumentos sob os seguintes subtítulos:

VI.A - DO FRETE DA AQUISIÇÃO DE SUCATA (itens 252 a 261)

VI.B - DOS DEMAIS FRETES CONTRATADOS PELA IMPUGNANTE (itens 262 a 278)

A Interessada inicia alegando que as glosas relacionadas a estes dispêndios não ocorreram em função da ausência de apresentação de provas ou tabela auxiliar de cruzamento entre CT-e e NF-e por parte da empresa, tanto que informa a Fiscalização que, em função do que apresentado e consultado, realizou a vinculação entre CT-e e NF-e, procedendo a segregação e classificação dos fretes como sendo oriundos de 26 operações diferentes.

Argumenta que: todos os fretes em relação aos quais a Impugnante tomou crédito são imprescindíveis e indispensáveis ao regular desenvolvimento e exercício de sua atividade. Aborda especificamente, no tópico VI.A de sua defesa, Frete da Aquisição de Sucata, alegando discutir-se o direito a crédito em relação a

gastos com a aquisição de sucata utilizada como insumo em seu processo produtivo junto a fornecedores optantes pelo Simples Nacional, e expõe que a própria Fiscalização admite que a sucata é insumo do processo produtivo da Impugnante, então o serviço de frete de tal insumo mostra-se essencial e relevante para a atividade produtiva da Impugnante, pois, se o insumo não for entregue ou adequadamente movimentado, a atividade produtiva fica prejudicada.

Defende que o direito a crédito sobre o serviço de frete regularmente tributado e utilizado como insumo (autônomo) no contexto da atividade produtiva desenvolvida pela Impugnante, em nada é afetado pela forma como se dá a tributação do insumo transportado. Cita julgados do CARF e acórdão do TRF da 3ª Região e afirma:

diante das decisões acima e tendo em vista que a sucata utilizada em seu processo produtivo é reconhecida pela própria fiscalização como insumo no contexto de seu processo produtivo (cf. TVF, fl. 8853), o frete contratado para a entrega e movimentação desse insumo confere à Impugnante o direito ao creditamento de PIS/Cofins, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, mostrando-se totalmente irrelevante para o crédito em relação ao serviço de frete como o fornecedor da sucata é tributado.

No tópico VI.B, sob o título DOS DEMAIS FRETES CONTRATADOS PELA IMPUGNANTE, opõe-se a defesa à glosa de dispêndios, além dos (i) fretes na aquisição e transferência de sucata, os créditos também contemplaram (ii) fretes na transferência de produtos acabados para comercialização; (iii) fretes na aquisição e transferência de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo; (iv) demais fretes.

Entende ter a Fiscalização adotado posição restritiva no que concerne à classificação do frete como um serviço utilizado como insumo da atividade produtiva.

Alega inexistir previsão legal nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 no sentido de excluir os "serviços de transporte" do escopo da previsão constante do inciso II do art. 3º de tais leis, que remetem aos "serviços utilizados como insumo". Cita julgados do CARF e acrescenta ser indispensável para a atividade produtiva a contratação de serviços de transporte/frete, por exemplo para a movimentação dos insumos utilizados no processo produtivo, bem como para a movimentação de bens do ativo e de bens de uso e consumo utilizados e para transporte do produto acabado.

Estende suas alegações a serviços de transporte marítimo ou internacional, aqui compreendidas as demais atividades portuárias de embarque, carregamento, descarregamento, movimentação de cargas e afins, seja quando atrelados à aquisição ou transferência de produtos ou insumos, seja quando vinculados à operação de venda, por ser essencial no processo produtivo e indispensável para realização de venda. Entende que devem ser revertidas as glosas.

No tópico VII (itens 279 a 286), opõe-se a glosa de DESPESAS DE LOCAÇÃO reportando-se aos itens 2.1.2 e 2.2.1 do TVF.

A Interessada invoca art. 3º, inciso IV, das Leis 10.637, e 2002, e 10.833, de 2003, destaca que nessa modalidade de creditamento, sequer existe obrigatoriedade de o bem alugado se vincular diretamente à "produção ou fabricação de bens" ou à "prestação de serviços". A previsão de crédito é notadamente ampla e genérica, dependendo apenas da vinculação do bem às "atividades da empresa, e qualifica de imprópria a glosa dos itens 2.1.2 e 2.2.1 do TVF.

Entende que o dispositivo citado não veda creditamento sobre dispêndios envolvendo a locação de veículos. Cita julgados do CARF.

Discorda também da glosa objeto do item 2.2.5, citando julgado do CARF e alegando direito a reconhecimento de crédito sobre dispêndios atrelados a contratos de aluguel.

Como tópico VIII (itens 287 a 296) defende a NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL, bem como do interesse público, reiterando alegações apresentadas no item em que arguida nulidade da autuação. Cita excerto doutrinário e julgado do CARF e protesta pela impositiva conversão do feito em diligência, com o intuito de conferir a necessária certeza e liquidez do crédito tributário lançado.

Ao final, nos itens 297 a 299, formula pedido de:

-acolhimento da Impugnação para fins de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários cobrados, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, extinguindo, na forma do art. 156, inciso I, do CTN, as exigências regularmente quitadas (Doc_Comprobatorios 004); -procedência da Impugnação para reconhecer a nulidade por vício material do lançamento, diante da deficiência de sua descrição fática e da quantificação realizada do crédito tributário; -e, caso assim não se entenda, ... pede o reconhecimento de absoluta insubsistência das glosas promovidas pela Autoridade Administrativa, com o necessário cancelamento in totum da exigência, admitida, de todo modo, a conversão do feito em diligência para, mediante o exame da verdade material das operações da Impugnante, confirmar a improcedência da cobrança intentada pela Fiscalização.

Instruem a Impugnação cópias de:

Inscrição no CNPJ, arquivamentos na Junta Comercial, Atas de Assembleia Geral, publicações, Termos de Posse (fls. 8993/9280)

Autos de Infração, Termo de Ciência (fls. 9281/9300)

Arquivo não paginável DOC_Comprobatorios003 (fls. 9301)

DARF e comprovantes de pagamento (fls. 9302/9349)

Termos de Ocorrência, Boletim de ocorrência (fls. 9350/9465), arquivo não paginável descrito como "planilha Excel _não conformidade" (fls. 9466)

Convenção Coletiva de Trabalho 2016/2017 (fls. 9467/9512), Acordo Coletivo de Trabalho 2016/2017 (fls. 9513/9556), Acordos Coletivo de Trabalho (fls. 9557/9609), Atas de Audiência na Justiça do Trabalho (9610/9613), Acordo Coletivo de Trabalho 2016/2017 (fls. 9614/9616), Convenções Coletivas de Trabalho e Acordos Coletivos de Trabalho (fls. 9617/9782).

Doc_Comprobatórios 008 e 009 (fls. 9784) Consultas CNPJ (9785/9866), Consultas Portal Nota Fiscal Eletrônica (fls. 9867/9947).

Ato contínuo, a DRJ-BRASÍLIA (DF) julgou a impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

DILIGÊNCIA.

Injustificável a pretensão de realização de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção para o julgamento.

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

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

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

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

PROVA.

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

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

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2016

NÃO CUMULATIVIDADE. PIS. COFINS. CRÉDITO. INSUMOS. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Excluem-se do conceito de insumo: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.; itens relacionados à atividade de revenda de bens; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e

da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SUCATA.

É vedada a apuração do crédito a título de insumo, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da TIPI, ainda que sejam adquiridos de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETES.

A previsão legal de apuração de crédito decorrente de dispêndio com frete refere-se àquele pago na operação de venda, quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor.

Inexiste previsão legal expressa para apuração de crédito a título de insumo sobre valor de frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete, quando devidamente comprovado, integra o custo de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de créditos desses.

É vedada a apuração de crédito decorrente de dispêndios com fretes na transferência de produtos acabados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL DE VEÍCULOS.

Veículos não se classificam como espécie de "máquinas ou equipamentos" para fins de admissão de créditos calculados sobre operações de aluguéis.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS.

A possibilidade legal de apuração de crédito decorrente de aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tais como a cota condominial e fundo de reserva.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No recurso voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na impugnação quanto às infrações lançadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de lançamento fiscal referente à COFINS e PIS não cumulativos referente ao período de 01/01/2016 a 31/12/2016, no qual se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas e sobre a aquisição de produtos sujeitos à suspensão ou vedação legal ao crédito na apuração da contribuição.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividades precípua a produção, a comercialização, a exportação e importação de aços.

Feitas essas breves considerações, passa-se à análise das pretensões da recorrente em suas preliminares e mérito.

Preliminares

Do pagamento parcial

Preliminarmente, a recorrente pede seja reconhecido, expressamente, a extinção, via pagamento, dos créditos tributários constantes às fls. 9.302/9.349, nos termos do art. 156, inciso I, do CTN.

No entanto, o efeito natural da extinção do crédito discutido no contencioso, é a desistência do recurso naqueles itens que foram pagos, conforme o disposto no § 3º do art.78, Anexo II ao Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, a seguir transcrito:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.

(negrito nosso)

Dessa forma, tendo em vista o referido dispositivo, o colegiado não pode se pronunciar sobre aspectos do recurso objeto de desistência, devendo, por isso, não ser conhecida essa preliminar.

Nulidade em vista da superficialidade do trabalho fiscal e ofensa ao princípio da verdade material

A recorrente alega que o auto de infração não foi devidamente motivado, pelo que deveria ser considerado nulo, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Em suma, a fiscalização não teria apresentado os motivos e provas pelos quais teria glosado os créditos, limitando-se a tecer alegações genéricas, o que, inclusive, teria impossibilitado o pleno exercício do direito de defesa.

Não vislumbro assistir razão às alegações do recurso quanto a deficiência na motivação no Termo de Verificação Fiscal e nas provas apresentadas.

Entendo que o auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde constam a motivação e fundamentação jurídica para o lançamento, bem como as provas que conduziram a Autoridade Fiscal à lavratura do auto de infração. Se a prova é insuficiente, como aduz a Recorrente, não se deve seguir na direção da nulidade, mas da eventual insubsistência da autuação.

Porém, o que se observa na descrição dos fatos é que a Fiscalização fundamentou detalhadamente cada glosa operada, seja por falta de apresentação de documentos ou porque o material adquirido não se subsume no conceito de insumo no âmbito das contribuições do PIS e da COFINS, vigente à época.

Portanto, inexiste falta de motivação na autuação, uma vez que o Contribuinte dispunha de todos os elementos necessários ao pleno exercício dos direitos à ampla defesa e contraditório.

Em consequência, o caso não se enquadra em nenhuma das hipóteses de nulidade presentes no art.59 do Dec. nº70.235/72, devendo ser afastada a preliminar alegada.

Da nulidade da decisão da DRJ/ Do cerceamento do direito de defesa

Argui a Recorrente que teria havido nulidade do acórdão recorrido visto que foi indeferido seu pedido de diligência, que tinha por objetivo demonstrar que fazia jus aos créditos glosados pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal relacionados com fretes nas aquisições de insumos não sujeitos à contribuição.

De plano, rejeito a preliminar suscitada isso porque a Autoridade Julgadora a quo considerou que a documentação constante dos autos era suficiente a formação da sua convicção quanto aos créditos calculados sobre insumos, o que tornou prescindível a realização de diligência para o deslinde da lide quanto a este ponto.

O Julgador pode determinar a realização das diligências que entender necessárias, quando da apreciação da prova, para a formação da sua livre convicção sobre a matéria, indeferindo as que considerar prescindíveis, com fundamento no art. 18 do Dec. 70.235/72. Tal temática foi abordada suficientemente no acórdão recorrido, com a explicitação dos motivos que levaram a manutenção do lançamento efetuado, conforme se infere na fundamentação do acórdão.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Mérito

Para melhor compreensão da matérias envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Conceito de insumo

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matérias envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos

relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

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

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da

Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal na autuação, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, efetuou as glosas por eventual falta de enquadramento dos itens no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

A decisão da DRJ, segundo informa, também foi norteadada pelos critérios da essencialidade e relevância estabelecidos no REsp nº 1.221.170/PR.

Passa-se, assim, à análise das glosas remanescentes.

Inicialmente, cabe frisar que não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abarcar todos os seus gastos e despesas como créditos sobre insumos sob a alegação de que todos esses custos e despesas são necessárias à atividade da empresa para a produção de receita, gerando direito a crédito, ainda que ligados apenas indiretamente ao processo produtivo. Como já discorrido anteriormente, o direito a crédito sobre bens ou serviços como insumos se dá naqueles utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, em função da sua

§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

essencialidade nessas atividades. Além disso, em razão da relevância, também se admite o creditamento de bens e serviços como insumos cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação de serviço, integre o processo produtivo por imposição legal.

Balizado nesse entendimento exposto, passa-se à análise das glosas controversas,

GASTOS COM SEGURANÇA

Segundo a recorrente, são despesas incorridas para assegurar a proteção patrimonial da recorrente, abrangendo sua produção e a comercialização de seus produtos. Em seu recurso, a própria recorrente afirma que estes custos não têm uma função ativa no processo industrial, mas têm no sistema de geração de receitas da recorrente, pois em última análise garantem a continuidade da produção.

Como se observa, tratam-se de despesas gerais ligadas à segurança patrimonial que são utilizadas em várias áreas da empresa.

Embora reconheça-se que tais despesas são importantes para a empresa, não se admite que sejam essenciais ou relevantes à sua área produtiva, não fazendo, por isso, jus a crédito.

GASTOS COM SAÚDE

Trata-se de serviços médicos pagos a pessoas jurídicas para realização dos exames admissionais, demissionais e periódicos exigidos por lei, bem como outros serviços ligados a manutenção da saúde física e mental dos colaboradores.

Embora se reconheça a grande importância aos cuidados à saúde dos funcionários, entendo que gastos com despesas médicas ou planos de saúde não se subsomem ao conceito de insumos consagrado pelo STJ nas atividades de produção que a empresa desenvolve, uma vez que as referidas despesas são auxiliares e não essenciais ou relevantes ao desempenho da produção, e podendo ser utilizadas também nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica.

Nesse mesmo sentido, tem sido a jurisprudência das decisões proferidas pelas turmas do CARF, conforme exemplificam as seguintes ementas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SEGURO DE VIDA. ASSISTÊNCIA SOCIAL FAMILIAR. PLANO DE SAÚDE. SEGURO SAÚDE. ASSISTÊNCIA MÉDICO SOCIAL. AUXÍLIO SAÚDE. CURSOS E TREINAMENTOS. QUALIFICAÇÃO E FORMAÇÃO PROFISSIONAL. As despesas com fornecimento de seguro de vida, assistência social familiar, plano de saúde, seguro saúde, assistência médico social, auxílio saúde, cursos e treinamentos, qualificação e formação profissional para empregados, independentemente de sua área de atuação, não geram direito a

crédito do PIS, já que não se revestem da natureza de insumos e que não há previsão legal específica para o desconto do crédito.

(Acórdão nº3301-007.117 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, relatoria do Conselheiro Valcir Gassen, sessão de 20 de novembro de 2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2010 a 31/10/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE

As despesas referentes a assistência médica e farmacêutica a empregados, benefícios a empregados, transporte próprio de funcionários, assistência odontológica, alimentação, materiais de limpeza e higiene, gastos com veículos, serviços de terceiros c/exportação, comissões sobre vendas, despesas com feiras e eventos, propaganda e publicidade, serviços de terceiros, honorários profissionais, no presente caso, não se comprovaram essenciais ao processo produtivo da contribuinte.

(Acórdão nº3001-000.939 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária, relatoria do Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, sessão de 18 de setembro de 2019)

Diante do exposto, mantém-se a glosa.

GASTOS COM AUDITORIA E CONSULTORIA

Trata-se de despesas com assessoria, avaliação, pesquisa ou perícia, que compreendem consultorias de diversos ramos de atividades da empresa, tais como: segurança do trabalho, equipamentos, ambiental, química, informática, tecnologia, engenharia, despachos aduaneiros, energia, recursos humanos. Dentre esses serviços, constam os serviços de auditoria contábil, pagos a Price Waterhouse Coopers Auditores e da Accenture do Brasil Ltda.

Claramente, tais gastos se tratam de despesas administrativas da empresa que não ensejam o cálculo de créditos sobre as contribuições ao PIS e a COFINS, visto que não se enquadram no conceito de insumo pelos critérios da essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva desenvolvida pela empresa.

Mantém-se a glosa.

GASTOS COM JARDINAGEM

Serviços de jardinagem para tratamento de áreas verdes das unidades da empresa. Incluem-se nesse tipo de despesas os serviços de limpeza, poda e manutenção das áreas verdes, visando tanto a organização e administração destes espaços, quanto à preservação ambiental.

Despesas com jardins e áreas verdes, embora importantes para a qualidade do ar e bem estar dos funcionários, não podem ser considerados insumos pelo critério da essencialidade ou relevância, visto que não são aplicados no setor produtivo diretamente ou ainda que indiretamente.

Mantém-se a glosa.

GASTOS COM PUBLICIDADE

Neste tópico, estão os dispêndios incorridos pela recorrente com campanhas de marketing, elaboração e impressão de panfletos, catálogos, adesivos, banners, cartões de visita etc., também instruem campanhas internas – especialmente relativas à segurança do trabalho – visando atingir o público de mais de 14.000 colaboradores que a recorrente tinha durante o ano de 2016.

Segundo afirma a recorrente, é necessário comunicar-se com os potenciais clientes, dar conhecimento sobre os produtos, sobre a empresa, motivar e conquistar as pessoas, o que só é possível com propaganda. Ademais afirma que tais dispêndios possuem papel importante para definição de estratégia de incremento de receitas e importam em formas de conseguir com que a marca e produtos tenham maior exposição ao grande público, a fim de estabelecer a empresa no mercado em que atua.

Entendo que não se comprovou serem essenciais ao processo produtivo da contribuinte. Tais gastos não decorrem de exigências legais ou regulamentares nem resistem, a meu sentir, à regra de que sua subtração do processo produtivo obste a execução da atividade da empresa ou implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes.

Mantém-se a glosa.

GASTOS COM RECRUTAMENTO E SELEÇÃO, SERVIÇO TEMPORÁRIO E LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA

Trata-se de despesas incorridas com a seleção, locação e contratação de funcionários. Incluem-se nessas despesas os serviços de seleção e recrutamento de funcionários.

Como se observa, tais despesas não são da área produtiva, mas sim despesas administrativas com pessoal para seleção e recrutamento de funcionários que somente no futuro poderão ser utilizados no setor produtivo ou em outras áreas de atividade da empresa.

Mantém-se a glosa.

GASTOS COM REPRESENTANTES COMERCIAIS

São despesas incorridas como comissões sobre vendas pela Recorrente com seus representantes comerciais. Os representantes comerciais da Recorrente realizam a intermediação das vendas, aproximando os potenciais clientes e agenciando pedidos.

Como se constata, trata-se de despesas ligadas às vendas da empresa que não têm previsão legal para creditamento como insumo da área produtiva.

GASTOS COM LIMPEZA E MANUTENÇÃO

A recorrente afirma que utiliza estes serviços de forma a manter a organização e o devido funcionamento fabril, seja por meio de manutenção preventiva, seja preditiva ou até corretiva.

Segundo o que consta no termo de verificação fiscal, são serviços de limpeza, conservação ambiental e manutenção de jardins, utilizando-se de mão de obra de auxiliar de serviços gerais, operador de roçadeira, limpador de vidro, tratorista, auxiliar de jardinagem, jardineiro e outros (BRASANITAS), serviços de conservação e limpeza e manutenção civil, utilizando-se de mão de obra de auxiliar de serviços gerais, inclusive em ambulatório, operador de roçadeira, limpador de vidros, operador de máquinas, de motorista, jardineiro, bombeiro, pedreiro, serralheiro, pintor e montador (LIDIMA), serviços de conservação e limpeza envolvendo os serviços de coleta de lixo, higienização de telefones e bebedouros, limpeza da recepção e portaria, limpeza de sanitários e vestiários, limpeza e conservação de ambulatório, remoção de manchas de portas e paredes e serviços de manutenção de áreas verdes (LSI), serviços de limpeza, conservação ambiental e manutenção das áreas verdes envolvendo os serviços de limpeza de banheiros, de salas, da área administrativa, serviços hidráulicos e serviços de jardinagem (C C M), serviços de limpeza e conservação em geral envolvendo os serviços de manutenção predial (COLORADO, CONSERVO, ISS MANUTENCAO e M C INDUSTRIAL), serviços de limpeza e conservação em geral envolvendo os serviços de manutenção predial com varrição e limpeza mecanizada de vias (SUPREMA SERVICOS INDUSTRIAIS LTDA).

O fundamento para a glosa, no entanto, foi que não foram apresentados documentos aptos a comprovar a utilização dos serviços no processo de produção.

Não se olvida que as despesas de manutenção utilizadas no parque produtivo devam ser considerado insumo, mas, em seu recurso, a empresa apenas traz argumentações teóricas sobre a essencialidade dessas despesas com limpeza e manutenção industrial serem consideradas insumos do processo produtivo, sem ter lastreado todas as suas afirmações em documentos que comprovassem a utilização de tais serviços na área produtiva.

A Auditoria afirma que a Gerdau não apresentou nenhum dos contratos solicitados, nem informou, de forma minuciosa, quais setores da empresa foram beneficiados pelos serviços tomados das prestadoras acima.

Em sede de recurso voluntário, a empresa apresentou um contrato de prestação de serviços, juntado como anexos 6 do recurso.

No entanto, o objeto do contrato só vem a confirmar a conclusão da fiscalização de que tais serviços prestados não possuem relação com o setor produtivo da empresa, a exemplo do contrato lavrado com a empresa Top Service Serviços e Sistemas Ltda que em sua cláusula 1.1 apresenta o seguinte objeto:

1.1. Obriga-se a CONTRATADA a executar os serviços de Limpeza Administrativa, Jardinagem e Artificies, conforme a descrição detalhada contida na proposta

técnica e comercial que constitui o Anexo I, que faz parte integrante do presente contrato.

Quanto a empresa Brasanitas, a recorrente não trouxe qualquer contrato ou nota fiscal da prestação de serviços, apenas trouxe uma planilha de rateio das despesas incorridas.

Como se sabe, se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao autuado, no seu recurso, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. Assim, entendo que tais documentos juntados não são hábeis para comprovar que as despesas ensejam o cálculo de créditos como insumos do processo produtivo.

Mantém-se a glosa.

GASTOS COM ITENS EQUIVOCADAMENTE NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS

Neste tópico, a recorrente pleiteia que seja considerado como insumo da atividade produtiva as despesas com alimentação em vista de ser inequívoca a importância de uma boa alimentação para o desempenho do trabalho humano. Segundo defende, tal premissa se mostra tão inabalável que o próprio Estado estabeleceu, pela Lei nº 6.321/76, o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, regulado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, que visa estimular, através de incentivo fiscal, o fornecimento de alimentação aos trabalhadores por parte das empresas.

Embora se reconheça a grande importância da alimentação dos funcionários, entendo que tais gastos não se subsomem ao conceito de insumos consagrado pelo STJ nas atividades de produção que a empresa desenvolve, uma vez que as referidas despesas são auxiliares e não essenciais ou relevantes ao desempenho da produção e podendo ser utilizadas também nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica.

Abrangem também as glosas deste tópico igualmente aquisições de papel, envelopes, canetas, serviços de correios, serviços gráficos, impressões, cartuchos de tinta para impressora, confecção de placas e painéis (exemplos: indicando acesso para rodovia; proibindo entrada; sinalizando ponto de coleta; vias internas; brigada de emergência, regras de segurança, etc.)

Tais de gastos têm natureza de despesas administrativa não sendo essenciais ao setor produtivo, tampouco existe amparo legal para tal creditamento,

No que concerne às despesas com indumentárias (uniforme e EPIs) melhor sorte tem a recorrente, pois, em razão da relevância, admite-se o creditamento de bens e serviços como insumos cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação de serviço, integre o processo produtivo por imposição legal, como se dá ao caso por normas trabalhistas.

Revertem-se as glosas das despesas com indumentárias (uniformes e EPIs) utilizados na área de produção.

GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS

Trata-se de prestadores de serviços de transporte para disponibilizar aos seus empregados o transporte nos trajetos residência-trabalho e trabalho-residência.

Como se observa, a referida despesa não trata do transporte dos funcionários dentro da própria unidade de produção, situação que ensejaria o creditamento, mas sim das residências dos funcionários até a empresa e vice-versa.

Ao meu sentir, tais despesas não ensejam o cálculo de créditos, posto que não se inserem na fase produtiva realizada pela empresa, tratando-se de despesas meramente gerais ou administrativas da empresa.

Nesse mesmo sentido, o acórdão nº3201-009.633, de relatoria do conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade:

CRÉDITO. SERVIÇO DE TRANSPORTE EXTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

O serviço de transporte externo de funcionários, por não ser essencial ou relevante ao processo produtivo, não é insumo da produção, não permitindo, portanto, a apuração de crédito em relação a esse dispêndio.

Assim, deve ser mantida a glosa.

GASTOS COM INFORMÁTICA

Neste tópico, a recorrente informa que faz uso da tecnologia da informação para criar ou melhorar os seus sistemas de produção e fabricação de produtos, bem como aplica sistemas em outras áreas da empresa, tais como, administrativa, vendas, etc.

A autoridade fiscal, embora tivesse reconhecido a possibilidade de desconto de créditos sobre gastos com sistemas de informática utilizados na área produtiva, efetuou a glosa dessa despesa, uma vez que alguns sistemas tiveram a sua aplicação em diversas áreas da fábrica e, apesar de intimada, a empresa não teria apresentado o rateio naqueles casos em que tais despesas são aplicada na atividade produtiva e em outras atividades.

A recorrente discorre em sua defesa acerca da essencialidade e relevância dos serviços de informática para as atividades da Impugnante, reportando-se a salas de comando, sistemas de controle de produção, gestão de insumos e outros fatores de produção, como a captação e disponibilização de informações gerenciais relevantes para os mais diversos setores da empresa permitem o controle de custos, de estoques, a compra de matérias primas e insumos no momento e nas quantidades corretas, o acompanhamento da fabricação conforme demanda, a organização dos produtos na área de expedição, o faturamento das vendas, enfim, todos os aspectos diretos e indiretos da fabricação dos produtos destinados à venda, e também para divulgação de informações consolidadas ao mercado (nos termos do art. 176 da Lei nº 6.404/76) e a própria prestação de informações ao Fisco, ambas obrigações legais da Impugnante.

Cabe ressaltar que em algumas despesas de informática a empresa apresentou critério de rateio razoável que foi acolhido pela fiscalização.

No entanto, nos casos que restaram controversos, continuou sem trazer a indicação de qualquer critério de rateio razoável para aqueles sistemas de informática que são de utilização mista, em diversas áreas da empresa.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018 admite a utilização de critério de rateio baseado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade, apresentado pela empresa nessa situação:

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

Nessa hipótese, **a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.**

(negrito nosso)

Vale repetir que se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao autuado, no seu recurso, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

Assim, entendo que os documentos juntados aos autos não são hábeis para comprovar que as despesas de informática em comento foram aplicadas como insumos do processo produtivo, não ensejando, por isso, o cálculo de créditos sobre esse tipo de despesa.

Mantém-se a glosa por insuficiência probatória para infirmar a glosa.

GASTOS COM AQUISIÇÃO DE SUCATA

A recorrente informa que no desenvolvimento de suas atividades com fabricação de aços longos adquire junto a diversos fornecedores, optantes pelo SIMPLES, desperdícios, resíduos e sucata de ligas de aço (que serão referidos genericamente como “sucata”), classificados no código 7204.29.00 da NCM. Tais bens são utilizados pela empresa diretamente em seu processo produtivo, evidenciando sua essencialidade e relevância nesse contexto.

A autoridade fiscal glosou os créditos por entender que havia expressa vedação legal de creditamento na aquisição de insumos recicláveis, bem com porque a operação de venda de recicláveis, para empresa que apure o imposto de renda pelo lucro real, estar sujeita à

suspensão, conforme preveem os arts. 47 e 48 da lei nº 11.196, de 2005 c/c os arts. 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, citado no Termo de Verificação Fiscal.

No entanto, percebe-se que, posteriormente (2021), os referidos dispositivos foram considerados inconstitucionais pelo STF em julgamento na sistemática da repercussão geral (tema nº404), no qual foi estabelecida a seguinte tese sobre o tema 404:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário Ambiental. 2. Tema 304 da sistemática da Repercussão Geral. 3. Artigos 47 e 48 da Lei federal 11.196/2005. Possibilidade de apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis. 4. Coexistência dos regimes cumulativo e não-cumulativo da contribuição ao PIS/Cofins. Dualidade de alíquotas. Prejuízos econômicos ao contribuinte industrial dedicado à reciclagem. 5. Inconstitucionalidade de tratamento tributário prejudicial à indústria de reciclagem. Princípio do protetor recebedor. Possibilidade concreta de os créditos fiscais superarem o valor do PIS/Cofins recolhido na etapa anterior da cadeia de produção. Afronta aos princípios da isonomia tributária, neutralidade fiscal e ao regime tributário favorecido e simplificado devido à microempresa e à empresa de pequeno porte. 6. Ética ambiental. Estado Socioambiental de Direito. Sustentabilidade ecológica e social. Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Artigos 170, inciso VI, e 225, da Constituição Federal. Vinculação do Legislador ordinário. Impossibilidade do esvaziamento do substrato axiológico dos direitos fundamentais ambientais. Inconstitucionalidade de tratamento tributário mais gravoso ao elo mais frágil da cadeia produtiva. População de baixa renda. Afronta às normas fundamentais de defesa do meio ambiente e da valorização do trabalho humano. 7. **Fixação da tese: “São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis. Recurso extraordinário provido.**

(negrito nosso)

Como se sabe, as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art.99, da Portaria CARF nº1.634+2023).

Além do mais, mesmo antes da declaração de inconstitucionalidade já se reconhecia a possibilidade de apropriar créditos de PIS/Cofins sobre as aquisições de sucata utilizada no processo produtivo junto a fornecedores que, tendo optado pelo Simples Nacional, não eram beneficiados pela suspensão das contribuições por força do parágrafo único do art. 48 da Lei nº 11.196/2005, devendo ser afastada a glosa também por esse motivo:

Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47[49] desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Parágrafo único. A suspensão de que trata o caput deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.

(negrito nosso)

Assim, sendo considerado insubsistente o fundamento das glosas de créditos operadas pela autoridade fiscal quanto a aquisição de sucatas para utilização como insumos e revenda³, impende a reversão das glosas constante das planilhas “REGISTROS F100 - TÓPICO 2.2.6” (doc. 30.1), “REGISTROS C170 -REVENDA DE SUCATAS PJ SN (TÓPICO 2.3.1)”, “REGISTROS C170 - REVENDA DE SUCATAS PJ DEMAIS (TÓPICO 2.3.1)” e “REGISTROS C170 - AQUISIÇÃO DE SUCATAS COMO INSUMO (TÓPICO 2.3.1)” (docs. 31/31.2).

GLOSA DE CRÉDITOS NA IMPORTAÇÃO DE SUCATA SUJEITA AO PIS/COFINS IMPORTAÇÃO

Este tópico não deve ser conhecido, visto que não há notícia nos autos de que tenha havido glosa de créditos sobre a importação de sucata, todas as glosas envolvendo sucatas estavam relacionadas com o mercado interno.

Nesse mesmo sentido, também concluiu o acórdão recorrido.

Quanto à menção da defesa à importação de sucata e seu direito de apuração de créditos de PIS-Importação e Cofins-Importação decorrentes de aquisições no mercado externo, também não é hábil a afastar o lançamento.

Com efeito, a Impugnante invoca Solução de Consulta COSIT nº 175, de 2020, a qual, ao admitir créditos de Cofins-Importação e PIS-Importação nas aquisições de sucatas no mercado externo, utilizadas como insumo, confirma que a vedação à utilização de crédito contida no art. 47 da Lei nº 11.196, de 2005, diz respeito à Cofins incidente nas aquisições realizadas no mercado interno. (fls. 8975)

³ “1. Ante o exposto, faz-se necessário glosar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na aquisição dos bens aqui tratados com base no art. 47 da Lei nº 11.196/05c/c os arts. 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03. Trata-se de valores registrados nas planilhas “REGISTROS F100–TIF nº 04” e “REGISTROS F100 –TIF nº 08”, vinculados à Natureza da Base de Cálculo AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO.

(...)

Ante o exposto, faz-se necessário glosar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes:

a) Nas operações cuja natureza da base de cálculo do crédito era a “Aquisição de bens utilizados como insumo” ou “Aquisição de serviços utilizados como insumo”: com base no art. 47 da Lei nº 11.196/05c/c os arts. 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.

b) Nas operações cuja natureza da base de cálculo do crédito era a “Aquisição de bens para revenda” e os fornecedores da mercadoria não eram optantes pelo Simples Nacional: com base no art. 48 da Lei nº 11.196/05c/c arts. 3º, §2º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, com as observações acima referidas.

c) Nas operações cuja natureza da base de cálculo do crédito era a “Aquisição de bens para revenda”, os fornecedores da mercadoria eram optantes pelo Simples Nacional e as mercadorias se enquadram, de fato, como insumo: com base no art. 47 da Lei nº 11.196/05c/c os arts. 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.

Serão glosados, também, com base no art. 47 da Lei nº 11.196/05c/c os arts. 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, os créditos das contribuições incidentes nas operações objeto de intimação vinculadas à parte III do TIF nº 1 (vide tópico 2.3.2–AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMO). Trata-se de aquisições de sucatas, classificadas no NCM 7204.29.00, as quais foram, conforme descrição da Natureza da Operação COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO OU PRODUÇÃO RURAL de Natureza da Base de Cálculo do Crédito AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO, destinadas à industrialização, enquadrando-se, portanto, no conceito de insumo.

E, no presente processo, em seu Termo de Verificação, a Fiscalização nada descreveu no sentido de que estaria glosando crédito de PIS-Importação e Cofins-Importação.

(negrito nosso)

FRETE DA AQUISIÇÃO DE SUCATA

Conforme consta nos autos, este tópico trata de serviços de transporte pagos pela Gerdau na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (casos de suspensão), ou cuja utilização dos créditos é vedada, conclui-se (a fiscalização) que há previsão legal que não permite o desconto do crédito das contribuições em relação a esses dispêndios.

Conforme restou consignado no tópico “GASTOS COM AQUISIÇÃO DE SUCATA” a decisão judicial do STF, na sistemática da repercussão geral, que afastou os dispositivos legais que estabeleciam impedimentos ao creditamento na compra de recicláveis, por consequência restou insubsistente a fundamentação da glosa ora discutida.

Além do mais, ainda que se considerasse que os recicláveis não tivessem a incidência das contribuições, o entendimento deste relator é que os fretes no transporte desse tipo de mercadoria enseja o desconto de créditos, pelos motivos que passo a expor.

O acórdão recorrido manteve a glosa do crédito básico apurado pela recorrente mediante o mesmo entendimento de que o frete na aquisição de insumo sujeito à suspensão ou com impedimento legal ao creditamento comporia o custo do produto transportado e por isso não daria direito a crédito.

Segundo exposto, as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à suspensão ou impedimento legal ao creditamento o frete a ela vinculado não gera direito a crédito, em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

O acórdão recorrido manteve a glosa do crédito básico apurado pela recorrente mediante o mesmo entendimento de que o frete na aquisição de insumo sujeito à alíquota zero comporia o custo do produto transportado e por isso não daria direito a crédito.

Segundo exposto, as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero ou crédito presumido o frete a ela vinculado não gera direito a crédito ou geraria crédito parcial equivalente ao crédito presumido em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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. (Incluído pela Lei no 10.865, de 2004).

Observa-se, no entanto, que o dispositivo transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de vedação de creditamento de serviços sujeitos à tributação incorridos com bens não sujeitos a tributação (que é o caso do presente processo), sendo autônomo o direito ao creditamento dessa despesa com relação ao produto adquirido.

Tem-se, assim, por insubsistente a subsunção efetuada pela Auditoria Fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado pelas contribuições ou sujeito ao crédito presumido, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, não permitindo totalmente ou parcialmente, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados.

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições ou sujeito ao crédito presumido, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade totalmente, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção em casos semelhantes, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO OU SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Os fretes de aquisição de insumos que tenham sido registrados de forma autônoma em relação ao bem adquirido, e submetidos a tributação (portanto, fretes que não tenham sido tributados à alíquota zero, suspensão, isenção ou submetidos a outra forma de não-oneração pelas contribuições) podem gerar créditos básicos da não cumulatividade, na mesma proporção do patamar tributado. No caso de crédito presumido, sendo o frete de aquisição registrado em conjunto com os insumos adquiridos, receberá o mesmo tratamento destes. No entanto, havendo registro autônomo e diferenciado, e tendo a operação de frete sido submetida à tributação, caberá o crédito presumido em relação ao bem adquirido, e o crédito básico em relação ao frete de aquisição, que também constitui insumo, e, portanto, permite a tomada de crédito (salvo nas hipóteses de vedação legal, como a referida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/2003).

(Acórdão nº 9303-014.885, sessão de 14 de março de 2024, relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Cabe registrar que bem recentemente foi aprovada súmula Carf sobre a matéria, na mesma direção aqui explicitada:

Súmula nº 188 - É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

(publicada a Ata de aprovação no DOU de 27/06/2024).

Assim, deve ser cancelada a glosa dos fretes na aquisição de sucatas.

TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS, BENS DO IMOBILIZADO E MATERIAIS DE CONSUMO

A Recorrente explica que, devido às características do seu ramo de atividade, a empresa necessita transferir seus produtos acabados, imobilizados e materiais de uso e consumo para outros estabelecimentos da companhia.

As referidas despesas tratam, assim, de fretes incorridos nas transferências de produtos acabados, imobilizados e materiais de uso e consumo entre os seus estabelecimentos, que a recorrente afirma ter direito a creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, do valor despendido com o frete, sendo possível quando este for utilizado como insumo do seu processo produtivo, com fundamento no artigo 3.º, inciso II da Lei n.º 10.833/03.

Sem razão a recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº10.833/03.

Desta feita, entendo que o transporte de produtos acabados, imobilizados e materiais de consumo da fábrica para outros estabelecimentos não se enquadra em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção ou fora da produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em

produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

- a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);
- b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);
- c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e
- d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadram como serviço de transporte utilizado como

insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição** ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Nesse mesmo sentido, tem-se decisões das turmas do CARF, conforme exemplificado nas ementas abaixo:

PIS-PASEP/COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz e para armazenamento não geram direito a crédito das contribuições para o PIS-PASEP/COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa, por não se configurarem como insumo da produção, visto que são realizados após o término do processo produtivo.

(Acórdão nº9303-012.317, 3ª Turma da CSRF, sessão de 17 de novembro de 2021, relatoria do Conselheiro Rodrigo Pôssas)

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

(Acórdão nº9303-010.724 – CSRF / 3ª Turma, sessão de 17 de setembro de 2020, relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA TERMINAL DE CARGA PARA EXPORTAÇÃO. GASTOS COM FRETE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitido o direito de apropriação de créditos da Contribuição para a COFINS sobre os gastos com frete relativos à operação de transporte entre estabelecimentos do contribuinte ou nas remessas para terminal de carga para exportação.

(Acórdão nº3402-009.827– 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma, sessão de 16 de dezembro de 2021, relatoria do Conselheiro Pedro Sousa Bispo)

Por fim, cabe observar que o transporte de imobilizado e materiais de uso e consumo se dão fora do processo produtivo, também não ensejando o creditamento das contribuições.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências de produtos acabados, imobilizados e materiais de uso e consumo entre a fábrica e outros estabelecimentos da companhia.

No que concerne ao frete no transporte de materiais de embalagens entre estabelecimentos (vasilhames e sacarias), é possível o seu creditamento, visto que o frete pago na movimentação de matérias-primas e materiais de embalagens entre estabelecimentos pode ser

considerado como insumo durante o processo de produção do bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º das Lei nº10.833/03 e Lei nº10.637/2002, pouco importando se o bem transportado estava sujeito a alíquota zero, suspensão ou crédito presumido para as contribuições, valendo aqui a mesma fundamentação apresentada nos tópicos anteriores.

Nessa esteira, devem ser revertidas as glosas sobre os seguintes itens por serem embalagens que têm relação com o processo produtivo:

- i) Remessa ou retorno de vasilhame ou sacarias (estocadores ou spiders de acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI ou da NF-e.
- ii) Remessa ou devolução de vasilhames ou sacarias (estocadores, spiders e similares): de acordo com a descrição do CFOP da NF-e. Operações envolvendo terceiros; e
- iii) Transferência de estocadores (vasilhames e sacarias).

Por derradeiro, as demais glosas sobre as operações abaixo especificadas devem ser mantidas por não possuírem amparo legal para creditamento:

- i) Remessa de mercadoria ou bem para demonstração: de acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI e da NF-e;
- ii) Transferência de amostra grátis: De acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI;
- iii) Devolução de vendas: de acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI e da NF-e;
- iv) Saída de mercadorias para terceiros (operação de remessa): Descrição da Natureza da Operação (NF-e);
- v) Aquisição de bem que não se enquadra como insumo: descrição do item da NF-e; e
- vi) Transferência de bem que não se enquadra como insumo: descrição do item da NFe.

SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS

O serviço de transporte Internacional de carga foi abordado pela Fiscalização no item 2.4.2.1 (e-fls. 8874) e a glosa de créditos deles decorrentes foi justificada em função da isenção prevista art. 14, V, c/c § 1º, da MP 2.158-35, de 24/08/2001, da impossibilidade de apuração de crédito das aquisições não sujeitas a pagamento das contribuições (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10637, de 2002, e nº 10.833, de 2003).

A fim de evitar repetições, valem aqui as mesmas considerações do tópico “FRETE DA AQUISIÇÃO DE SUCATA” como fundamentação para a reversão dessa glosa.

SERVIÇOS LIGADOS AO TRANSPORTE MARÍTIMO DE CARGAS

Em verdade, nesses serviços de transporte marítimo ou internacional estão abrangidas apenas as atividades portuárias de embarque, carregamento, descarregamento, movimentação de cargas e afins.

A recorrente informa que as despesas glosadas tratam de serviços de logística aduaneira ou portuária relacionados com a nacionalização de produtos importados utilizados no processo produtivo, bem como com logística de movimentação interna de cargas no porto, necessários para que a empresa viabilize a movimentação dessas cargas, sendo plenamente legítimo o creditamento dos valores referentes à tais despesas na forma do art. 3º, § 3º, inciso II da Lei nº 10.833/03.

Como se percebe, a tese principal da recorrente é pela essencialidade dos serviços utilizados, o que permitiria o desconto de créditos com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Sem razão a recorrente.

Quanto a este item, o presente voto acompanha o raciocínio do I. Conselheiro Sílvio Rennan, alinhando-se ao que ficou decidido no acórdão 3402-007.708, de 23 de setembro de 2020, em julgamento de caso semelhante:

As Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, trataram de regulamentar a Contribuição para o PIS e a Cofins não cumulativas, incidentes nas operações realizadas no mercado interno, enquanto que a Lei nº 10.865, de 2004, instituiu o PIS e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços, inclusive a possibilidade de desconto de créditos decorrentes da importação.

A referência à legislação das contribuições incidentes no Mercado Interno e na Importação se mostram importantes no presente caso, dada a característica peculiar do serviço em discussão: serviço de despachante aduaneiro na importação de insumos.

Se por um lado, poder-se-ia alegar vinculação das despesas ao valor dos bens importados e apurar débitos e créditos de PIS/Cofins – Importação, por outro lado, o serviço, prestado por Pessoa Jurídica nacional, seria perfeitamente enquadrado como aquisição de serviço no mercado interno.

A Receita Federal do Brasil, apreciou o tema na Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 e, posteriormente, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 241/2017. Nas duas oportunidades a RFB concluiu pela impossibilidade de desconto de créditos tanto com fundamento nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como na Lei nº 10.865/2004, como abaixo se transcreve:

Solução de Consulta Cosit nº 241/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇOS ADUANEIROS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA IMPORTADA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) Não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com:

a.1) serviços aduaneiros;

[...]

DOS GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS

15. Em relação à despesa com serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.

Solução de Divergência Cosit nº 7/2012:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

[...]

19. Portanto, considerando-se que os dispêndios com desembaraço aduaneiro devem ser tratadas como parte do custo de aquisição das mercadorias importadas, a possibilidade de creditamento em relação ao referido custo deve ser aferida exclusivamente com base na Lei nº 10.865, de 2004, que dispõe sobre as contribuições incidentes na importação.

20. Por outro lado, mostra-se absolutamente indevido, em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, qualquer creditamento com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que cuidam, respectivamente, de outras contribuições, quais sejam a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas no mercado interno.

21. Embora dispensável, **observa-se que um mesmo dispêndio não poderá gerar crédito duplamente: na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Ou seja, não é possível a apuração de crédito sob a égide das duas espécies de contribuições em relação a um mesmo fato econômico, visto que ou se está numa “operação de importação” ou numa “operação doméstica”.**

[...]

24. O direito ao crédito previsto na Lei retrocitada refere-se às contribuições efetivamente pagas na importação e corresponde ao valor resultante da aplicação das alíquotas da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins incidentes no mercado interno no regime de apuração não cumulativa (1,65% e 7,6%, respectivamente) sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando integrante do custo de aquisição. É o que se infere da leitura do §1º e do §3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004:

“§1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação **às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços** a partir da produção de efeitos desta Lei.

(...)

§3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições**, na forma do art. 7º desta Lei, **acrescido do valor do IPI vinculado à Importação**, quando integrante do custo de aquisição”

[...]

26. Nessa senda, o inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe sobre a base de cálculo das contribuições em voga no caso de entrada de bens provenientes do exterior:

Art. 7º A base de cálculo será:

I – **o valor aduaneiro**, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º deste Lei”

[...]

32. Assim, nos termos da legislação em estudo, os gastos com desembaraço aduaneiro não estão incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da Cofins – Importação por ocasião da importação de mercadorias. Consequentemente, não há contribuição efetivamente paga sobre esses gastos, não sendo, portanto, passível apuração de crédito sobre os referidos dispêndios.

Dos dispositivos acima expostos, percebe-se o posicionamento da Receita Federal de não admitir o desconto de créditos relativos aos gastos com despachante aduaneiro, sejam os vinculados à Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2033 ou Lei nº 10.865/2004.

É nesse contexto que se passa a apreciar os argumentos levantados em Recurso Voluntário.

A recorrente, destaca como sua tese principal a essencialidade dos serviços utilizados, sendo permitido o desconto de créditos **com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.**

Como se percebe, o recurso busca o reconhecimento de créditos não cumulativos decorrentes da aquisição de serviço no mercado interno.

Apesar de entender que, *a priori*, o desconto de créditos relativos a despesas com despachantes aduaneiros deveria ser analisada de acordo com o previsto na Lei nº 10.865, de 2004, visto que tais dispêndios são incluídos no custo de aquisição dos bens importados, este Conselheiro não se furta à análise dos créditos à luz das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, como requer o contribuinte, dada a possibilidade de análise autônoma do serviço adquirido no mercado interno.

Entretanto, ainda assim os gastos realizados pela recorrente não se enquadram no conceito de insumos, mesmo após sua ampliação prevista pelo STJ e Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

O contribuinte tem por objeto social a indústria, comércio, a importação e exportação de produtos eletrônicos, entre outras, o que permite concluir que as despesas realizadas com despachantes aduaneiros não fazem parte do **processo produtivo**, nem de forma indireta, não podendo ser classificadas como insumos.

Mais ainda, assim como ressaltado no Acórdão nº 3001-000.728, a utilização dos serviços de despachante aduaneiro sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas.

Dessa forma, **não haveria como tais despesas serem classificadas como essenciais ou relevantes**, visto que **não constituem elemento estrutural ou inseparável do processo produtivo; sua falta não priva o produto da qualidade, quantidade e/ou suficiência; e nem integra o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.**

Assim tem entendido o CARF, como nos Acórdãos abaixo expostos:

Acórdão nº 3001-000.728

Sessão de 24 de janeiro de 2019

Redator Designado Ad Hoc: Marcos Roberto da Silva

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

PIS/PASEP EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro por não serem utilizados no processo produtivo do Contribuinte e nem serem essenciais ou obrigatórios à atividade de comércio exterior, não geram créditos de PIS/Pasep Exportação no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

[...]

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária.

In caso, gastos com despachante aduaneiro não são essenciais atividade empresária do presente Contribuinte. Isto porque a legislação não impõe-lhe a obrigatoriedade de contratar referido profissional para que possa empreender-se nas atividades inerentes as de comércio exterior.

Pelo contrário, a regra geral determina que ou o próprio desembaraça sua mercadoria, ou então isso deve necessariamente ser feito por despachante.

Assim, no caso de pessoa jurídica esta pode ser representada por funcionário com carteira assinada, por dirigente ou por sócio, sempre com procuração do responsável legal pela empresa.”

“Acórdão nº 3201-002.592

Sessão de 28 de março de 2017

Relator: José Luiz Feistauer de Oliveira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

[...]

CRÉDITO. SERVIÇOS DIVERSOS RELACIONADOS A IMPORTAÇÃO

Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que componham a base de cálculo das aquisições do exterior que, prevista em lei, gera crédito, não se reconhece o direito em relação a serviços de importação, como despachantes aduaneiros, taxas e despesas conexas, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas inerentes às operações de importação de mercadorias. O mesmo se aplica às despesas com frete e armazenagem que não compuseram a base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação.

Dessa forma, com base nas considerações do voto transcrito, as glosas das despesas relativas à logística aduaneira devem ser mantidas pois não se tratam de serviços utilizados como insumos, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, tampouco se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento presentes no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, vez que a referida despesa não integra a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS incidentes na importação. Falta, portanto, previsão legal para a geração de créditos de PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo para esse tipo de despesa.

DESPESAS DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS

Neste tópico a recorrente irressigna-se contra a glosa de créditos calculados sobre locações de veículos.

Afirma a recorrente que tanto a Lei nº 10.637/02 – para o PIS –, como a Lei nº 10.833/03 – para a Cofins –, em seus arts. 3º, inciso IV, estabelecem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoas jurídicas, utilizados nas atividades da empresa.

Destaca que, nessa modalidade de creditamento, sequer existe obrigatoriedade de o bem alugado se vincular diretamente à “produção ou fabricação de bens” ou à “prestação de serviços”. A previsão de crédito é notadamente ampla e genérica, dependendo apenas da vinculação do bem às “atividades da empresa”.

Seria justamente por esse motivo que se revela absolutamente imprópria a glosa de créditos confirmada no v. acórdão recorrido (itens 2.1.2 e 2.2.1 do TVF), a qual estaria amparada na suposta falta de demonstração de que os bens locados seriam empregados no processo produtivo da Recorrente ou na compreensão de que o disposto nos arts. 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não seria extensível à locação de veículos.

Sem razão a recorrente.

Como se constata, a Recorrente calculou crédito sobre diversos veículos utilizados na sua atividade sob o argumento de que estes podem ser considerados máquinas e dar direito a crédito das contribuições com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Inicialmente, cabe frisar que veículos não se subsomem ao conceito de “máquinas e equipamentos”. A legislação das contribuições deixa claro que os veículos se diferenciam de máquinas e equipamentos, uma vez que cita especificamente cada um quando lhe faz referência, não deixando dúvida que se tratam de espécies diferentes. Eis alguns exemplos:

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras **de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à

incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) **de veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

(negrito nosso)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda **de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

(negrito nosso)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda **de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)” (negrito nosso)

Entendo, assim, que veículo automotor não é máquina, tampouco é equipamento.

Confirma esse entendimento a classificação deles no sistema harmonizado, pois, enquanto as máquinas são classificadas nos capítulos 84 e 85, que estão inseridos na Seção XVI (MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS), os veículos automotores, por sua vez, são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE).

Vale citar que a RFB expressou esse mesmo entendimento, por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2015, no qual afirma que veículo automotor não se confunde com máquina ou equipamento:

Art. 1º A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Quisesse o legislador ter alcançado os veículos automotores no inciso IV do art. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, teria feito isso de forma expressa ou, ao menos, teria empregado a técnica utilizada no inciso VI do mesmo artigo, que acrescenta “e outros bens” após a expressão “máquinas e equipamentos”. VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Como se sabe, as hipóteses de créditos de PIS e COFINS sobre pagamentos de aluguéis são aquelas relacionadas com prédios, máquinas e equipamentos, não existindo previsão legal para o creditamento relacionado com o aluguel de veículos. O dispositivo legal que dispõe sobre créditos de aluguéis é o inciso IV do mesmo art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

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

(negrito nosso)

Nesse passo, constata-se que não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de veículos, pois tais aluguéis não são abrangidos pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Também não há de se considerar os gastos com aluguéis desses veículos como insumo na produção, pelo critério da essencialidade e com base no inciso. II do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, uma vez que a recorrente não demonstrou a utilização detalhada de cada um desses veículos glosados na atividade produtiva da empresa.

Por fim, quanto ao gasto com aluguéis de veículos de passeios locados, resta evidente que se trata de mera despesa administrativa, não tendo qualquer identidade com insumo do processo produtivo.

Devem ser mantidas as glosas, portanto.

DESPESAS COM TAXAS DE CONDOMÍNIO E FUNDO DE RESERVA EM LOCAÇÃO DE PRÉDIOS

A recorrente reivindica que sejam consideradas como despesas de aluguéis as verbas relacionadas com o fundo de reserva pago e despesas com condomínio.

De fato, os incisos IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, preveem a possibilidade das despesas incorridas com aluguel gerarem crédito na apuração não cumulativa das contribuições, entretanto, não é possível se ampliar o conceito de aluguel para abarcar as despesas com o condomínio e fundo de reserva. Primeiro porque não há relação de acessoriedade entre aluguel e condomínio/fundo de reserva, pois ausente o vínculo de casualidade entre eles. O condomínio, incluindo o fundo de reserva, é uma contraprestação às utilidades compartilhadas pelos proprietários ou usuários dos prédios, servindo-se para fazer frente aos gastos compartilhados, como, por exemplo, os salários de empregados, materiais de consumo, equipamentos, serviços prestados ao condomínio, etc. Já o aluguel é conceituado pelo Código Civil como um negócio jurídico onde uma das partes cede à outra o usufruto de um bem de sua propriedade em troca de um pagamento.

Percebe-se que as despesas de condomínio não têm uma relação direta com o aluguel, podendo-se até mesmo pagar condomínio sem pagar aluguel, como no caso dos proprietários de imóveis.

Dessa forma, incorreto está o entendimento da recorrente em querer ampliar, por analogia, o conceito de aluguel para incluir as despesas de condomínio e fundo de reserva, pois estes não se confundem e têm naturezas diversas. Enquanto os aluguéis possuem fundamento legal para crédito das contribuições sobre as despesas incorridas, para as despesas de condomínio e fundo de reserva o legislador não as previram como uma das hipóteses de creditamento para as empresas, previstas nas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003:

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

(...)

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

Dessa forma, mantém-se a glosa.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da preliminar de pagamento parcial e das alegações de glosas de créditos sobre fretes nas importações de sucatas, e, na parte conhecida, dar provimento parcial para reverter as seguintes glosas: i) aquisições de indumentárias (uniformes e EPIs); ii) aquisições de sucatas; iii) fretes nas aquisições de sucatas; iv) serviços de fretes no transporte internacional de cargas; v) fretes na remessa ou retorno de vasilhame ou sacarias (estocadores ou spiders de acordo com a descrição do CFOP da EFD ICMS IPI ou da NF; vi) fretes na remessa ou devolução de vasilhames ou sacarias (estocadores, spiders e similares): de acordo com a descrição do CFOP da NF-e. Operações envolvendo terceiros; e vii) fretes na transferência de estocadores (vasilhames e sacarias).

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo
