



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10183.720906/2013-20</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.574 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VANGUARDA MATO GROSSO LOGISTICA DE TRANSPORTES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CRÉDITO PRESUMIDO. SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE. PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. PESSOA FÍSICA TRANSPORTADOR AUTÔNOMO.

Na atividade de prestação de serviços de transporte rodoviários de cargas, caso haja subcontratação de pessoa física transportadora autônoma ou de empresas de transporte optantes pelo Simples Nacional, poderá a pessoa jurídica subcontratante descontar crédito presumido calculado mediante a aplicação de alíquota correspondente a 75% da alíquota convencional sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços, conforme previsto nos §§ 19 e 20 do art. 3o da Lei nº 10.833, de 2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE TRANSPORTE. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Restando demonstrado que os veículos são utilizados pela contribuinte para o exercício da sua atividade principal (transporte), e se ajustam ao tipo “máquina”, definido como “dispositivo composto por partes móveis e fixas, combinadas de modo a utilizar energia, geralmente mecânica, para realizar um trabalho específico” , deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Ramon Silva Cunha (relator) e Fabiana Francisco de Miranda (substituta), que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues.

*Assinado Digitalmente*

**Ramon Silva Cunha** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenberg Filho** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues** – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabiana Francisco (substituto[a] integral), Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário apresentado pela sociedade empresária qualificada à epígrafe insurgindo-se contra decisão proferida mediante o Acórdão nº 01-38.236 - 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) que julgou improcedente impugnação apresentada contra autos de infração lavrados para constituição de crédito tributário relativo à Contribuição para o Pis/Pasep e à Cofins referentes aos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro a dezembro de 2009.

Por bem descrever as circunstâncias fáticas e jurídicas que motivaram as partes até o acórdão recorrido, transcreve-se excerto do relatório apresentado pelo Julgador de piso:

Trata-se o processo de Auto de Infração de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, fls. 1421/1443, e Auto de Infração de Contribuição para o PIS, fls. 1444/1466, referente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2009, que exige, respectivamente, o recolhimento de R\$ 3.586.883,17 e 778.377,34, sendo multa de 75% e juros de mora calculados até setembro/2013.

Constam nos Autos de Infração, as seguintes infrações:

0001 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

(...)

CÁLCULO e RECÁLCULO DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

De acordo com as informações prestadas pelo contribuinte (DOC 008) = BENS INSUMOS BC CRÉDITO PIS COFINS e SERVIÇOS INSUMOS CRÉDITO PIS COFINS (DOC 007) foi efetuado cálculo e recálculo dos créditos aplicando alíquota normal e com alíquota reduzida para determinar o crédito presumido, bem como glosa de crédito, conforme discriminados abaixo:

a) = A planilha (DOC 008 = BENS INSUMOS BC CRÉDITO PIS COFINS), identifica os valores dos créditos de PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS, através da aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente sobre os valores constante nas respectivas planilhas.

b) = A planilha (DOC 009 = SERVIÇOS INSUMOS CRÉDITO PIS COFINS), identifica:

b.1) = Os serviços prestados constante na planilha em fonte "AZUL", identificam os serviços que deram origem aos créditos do PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS através da aplicação da alíquota normal (1,65% e 7,6%) sobre o valor pago aos beneficiários;

b.2) = Os serviços prestados constante na planilha em fonte "VERMELHA", identificam os serviços que deram origem aos cálculos do "CRÉDITO

PRESUMIDO" por ser tratar de serviços prestados por pessoa física e pessoa jurídica enquadrada no Simples, onde foram aplicadas as alíquotas de 1,25% e 5,7% para determinar os créditos do PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS respectivamente.

b.3) = Com referência os serviços prestados constante na planilha em fonte " ROSA", informo:

b.3.1) = O contribuinte informou (DOC 007 = SERVIÇOS INSUMOS CRÉDITO PIS COFINS)" que foram serviços prestados por instituições financeiras;

b.3.2) = Tendo em vista que Instituição Financeira não tem como objetivo prestar serviços de transportes, o contribuinte foi intimado a comprovar quem realmente prestou ou serviços, caso contrário seriam considerados como gastos não classificados como insumo ou subcontratação (DOC 010);

b.3.3) = Em respostas (DOC 011) o contribuinte apresentou a documentação comprobatória, que:

b.3.3.1) = Evidencia que os serviços foram prestados por pessoas físicas;

b.3.3.2) = Em decorrência disto, sobre esses valores foram calculados "créditos presumidos" por se tratar de serviços prestados por pessoa física, sendo que o nome da instituição financeira foi informado pelo fato dos veículos se encontrarem com alienação fiduciária em favor dos Bancos.

b.4) = Os serviços prestados constante na planilha em fonte "AMARELA" deram origem a glosa de créditos por ser tratar de pagamentos efetuados a terceiros, cuja razão Social não tem nada a ver com prestação de serviços de transportes, com exceção dos pagamentos efetuados a "VANGUARDA DO BRASIL" que trata de pagamento de aluguel de veículos que não há previsão legal para cálculo de crédito de pis Cofins.

DOC 010 = DETERMINAÇÃO DO DÉBITO DA COFINS E DO PIS

Após determinação do crédito do PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS de acordo com as planilhas (DOC 008 e 009), foram elaboradas as planilhas (DOC 013) que representa o resumo mensalmente da apuração do débito do PIS/COFINS, que não foram declarados e nem pagos pelo contribuinte conforme identifica a linha "VALOR A LANÇAR", que deu origem a lavratura deste auto de infração.

(...)

Tais considerações, presentes no auto de infração da Cofins, foram repetidas no Auto de Infração da Contribuição para o Pis/Pasep.

Cientificada dos autos de infração, a fiscalizada interpôs impugnação que, submetida à análise do Colegiado de primeiro grau, mereceu as conclusões expostas no já mencionado Acórdão nº 01-38.236 - 2ª Turma da DRJ/BEL, sintetizado na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Cofins e da Contribuição para PIS/Pasep, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018 e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se 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.

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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência garante o direito ao crédito de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo o aluguel de veículos. A modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos não alcança os dispêndios com locação de bens móveis.

CRÉDITO PRESUMIDO. SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE. PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. PESSOA FÍSICA TRANSPORTADOR AUTÔNOMO.

Na atividade de prestação de serviços de transporte rodoviários de cargas, caso haja subcontratação de pessoa física transportadora autônoma ou de empresas de transporte optantes pelo Simples Nacional, poderá a pessoa jurídica subcontratante descontar crédito presumido calculado mediante a aplicação de alíquota correspondente a 75% da alíquota convencional sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços, conforme previsto nos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Assunto: Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

ONUS DA PROVA. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

Nos termos do Decreto 70.235/72, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. Cabe, portanto, à impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que deem a elas força probante.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. PROTESTO GENÉRICO.

Há que ser indeferido o protesto genérico pela produção de provas, face ao não atendimento das condições previstas no art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, a empresa autuada (ora Recorrente) interpôs o presente recurso voluntário, cujas alegações serão tratadas na ordem em que apresentadas na peça recursal.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Ramon Silva Cunha**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

## PRELIMINARES

### Nulidade dos Autos de Infração

A Recorrente sustenta, em preliminar, a nulidade dos Autos de Infração por preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972), ao argumento de que a autuação seria precária sob os aspectos de instrução e de fundamentação legal, por se amparar em legislação invocada de forma genérica e por não estar acompanhada de elementos probatórios indispensáveis à comprovação do suposto ilícito. Na sua ótica, restaria inviabilizada a compreensão plena da exigência.

Nessa linha, afirma que a Fiscalização teria deixado de juntar documentos que estariam sob seu poder — citando, exemplificativamente, a falta de demonstrativo de débito com segregação dos itens autuados — e que teria se baseado em planilhas e meras suposições, obrigando a Recorrente a deduzir, por presunção própria, quais fatos teriam sido objeto da autuação. Menciona as glosas relacionadas a fretes/subcontratação, serviços de supostos optantes do Simples, aluguel de veículos e pagamentos a terceiros.

No Processo Administrativo Fiscal federal, a invalidade do lançamento não decorre de inconformidade meramente formal, sendo imprescindível que o vício se amolde, de maneira inequívoca, a uma das hipóteses taxativas do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Em particular, a nulidade por preterição do direito de defesa (art. 59, II) demanda a constatação de cerceamento evidente, com prejuízo concreto ao exercício do contraditório e da ampla defesa, sob pena de se transformar o contencioso administrativo em ambiente de formalismo estéril.

Aplicando-se tais premissas ao caso concreto, não se verifica o alegado prejuízo.

A menção ao art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, conquanto reputada genérica pela Recorrente, deve considerar que a indicação do seu artigo compreende o *caput* e toda a sua estrutura normativa (incisos e parágrafos), sem que isso importe, por si só, indeterminação do fundamento jurídico. A exigência de motivação e de delimitação da acusação fiscal se satisfaz pela conjugação entre descrição dos fatos e da glosa promovida, enquadramento jurídico e quantificação do crédito tributário.

A própria Recorrente, ao sustentar a precariedade descritiva do auto, afirma expressamente que desenvolveu suas razões como “esforço de compreender a autuação”, chegando inclusive a expor qual seria, em sua leitura, a origem das glosas (subcontratação de frete, serviços de optantes do Simples, aluguel de veículos etc.). Evidencia-se, assim, que houve a compreensão suficiente dos contornos do lançamento, pela Recorrente, a ponto de permitir formulação de tese defensiva a partir da identificação do objeto litigioso.

Afasta-se a nulidade dos autos de infração.

#### **Da nulidade do acórdão recorrido**

A Recorrente alega a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa, ao fundamento de que o colegiado teria indeferido indevidamente a produção de prova requerida (perícia contábil), sob a justificativa de que os documentos dos autos seriam suficientes e de que haveria “protesto genérico” por provas em momento posterior.

Sustenta, contudo, que o requerimento foi formulado no momento processual adequado e com observância dos requisitos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972 (motivos, quesitos e indicação de perito), de modo que o indeferimento lhe teria causado prejuízo efetivo, impedindo o pleno exercício da ampla defesa e do devido processo legal (art. 5º, LV, CF), razão pela qual requer a declaração de nulidade do acórdão recorrido com base no art. 59, II, do PAF.

Igualmente, não procede a alegação subsidiária de nulidade do acórdão recorrido.

No PAF, a prova pericial não se qualifica como direito subjetivo da parte, mas como meio instrutório vocacionado a subsidiar o convencimento da autoridade julgadora, cuja pertinência e necessidade devem ser aferidas à luz do objeto litigioso, do acervo documental existente e da utilidade concreta do exame técnico para o deslinde da controvérsia. A disciplina do Decreto nº 70.235/1972 (notadamente seus arts. 16 e 18) confere ao julgador o poder-dever de condução da instrução, autorizando o indeferimento de diligências e perícias reputadas prescindíveis, desnecessárias ou impraticáveis, desde que o faça de forma motivada.

Esse é, inclusive, o entendimento consolidado no âmbito do CARF através da Súmula nº 163, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

A DRJ rejeitou a produção probatória por entender suficientes os documentos constantes dos autos e haver protesto genérico pela produção de provas em momento posterior.

Além disso, a própria narrativa recursal torna evidente que parcela relevante da controvérsia repousa em afirmações suscetíveis de demonstração documental direta pela Recorrente, sem necessidade de perícia. Ora, se a tese de defesa pressupõe que as glosas estariam completamente equivocadas por atribuírem a determinados prestadores a condição de pessoa física ou de optante pelo Simples Nacional – por erro quanto ao enquadramento do prestador/serviço – seria plenamente viável à parte trazer aos autos, desde logo, a documentação básica apta a infirmar tais premissas (por exemplo: notas

fiscais/contratos/identificação cadastral do prestador; documentos que evidenciem a natureza e o enquadramento do serviço).

A ausência dessa demonstração mínima enfraquece a alegação de imprescindibilidade da perícia e reforça o acerto do indeferimento. Não se defere perícia para franquear uma instrução probatória exploratória, desacompanhada de indicativo concreto de erro material a ser tecnicamente depurado.

Diante disso, rejeito também a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, porquanto o indeferimento da perícia, quando motivado e diante da ausência de demonstração concreta de prejuízo (bem como da possibilidade de produção documental direta pela própria interessada), não configura, por si, cerceamento do direito de defesa, nem atrai a nulidade prevista no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

## MÉRITO

### **Glosa/redução por “crédito presumido” na subcontratação de fretes (PF e optantes do Simples):**

Na parte relativa ao mérito da sua peça recursal, a Recorrente volta a alegar que o Fisco glosou e o acórdão recorrido manteve a redução das alíquotas de creditamento (para 75% das alíquotas integrais) sem lastro probatório concreto, baseando-se em planilha por cores e sem demonstrar documentalmente que os prestadores seriam pessoas físicas transportadoras autônomas e/ou pessoas jurídicas optantes pelo Simples.

Acrescenta que também o acórdão não indica quais documentos comprovariam a apropriação “equivocada” dos créditos.

Compreendo que não assiste razão à Recorrente ao sustentar que a glosa/redução (crédito calculado à razão de 75%) carece de comprovação de que determinados prestadores seriam pessoas físicas ou optantes pelo Simples Nacional.

Um primeiro aspecto a considerar é que a exigência de produção probatória não pode ser convertida em formalismo inútil quando se está diante de fatos que dispensam prova, por serem notórios ou por se extraírem de bases públicas oficiais. Aplica-se, aqui, por analogia e como norma geral de instrução, a diretriz consagrada no art. 374, I, do CPC (fatos notórios independem de prova), compatível com o PAF naquilo que prestigia a racionalidade da instrução e a instrumentalidade das formas.

Nesse contexto, é juridicamente irrelevante exigir que a Fiscalização junte aos autos prova de que “pessoa física não é pessoa jurídica”. Trata-se de premissa elementar do sistema registral e tributário (CPF/CNPJ), verificável de plano.

Do mesmo modo, a condição de optante pelo Simples Nacional é publicamente consultável em ambiente oficial, constituindo informação de acesso franqueado e verificável por qualquer interessado no Portal do Simples Nacional, mantido pela RFB<sup>1</sup>. Não se cuida, portanto, de fato dependente de prova, mas de dado público cuja verificação se dá por simples consulta.

Diante das considerações supra, tem-se que o argumento recursal inverte indevidamente o ônus argumentativo inerente à contestação de glosa. A partir das suas alegações, cabia à Recorrente trazer ao menos um conjunto mínimo de contraprova documental apto a gerar dúvida objetiva sobre o enquadramento.

Diante de fatos apuráveis por consulta pública e de premissas cadastrais elementares, não há falar em ilegitimidade da glosa por falta de prova juntada, sobretudo quando a própria parte — que detém os documentos das contratações — não demonstra, concretamente, o erro que afirma existir.

A mencionada planilha elaborada pela Autoridade Fiscal parte dos dados também planilhados e apresentados pela fiscalizada, relaciona todos os prestadores que foram considerados na quantificação do crédito e esclarece adequadamente em que condição cada prestador foi tratado.

Não procedem, portanto, as alegações da Recorrente nesse sentido.

#### **Locação de veículos (Vanguarda do Brasil) como insumo por essencialidade:**

A Recorrente sustenta que, no regime não cumulativo, o conceito de insumo deve ser interpretado pelos critérios de essencialidade/relevância (REsp 1.221.170/PR), e que a decisão recorrida teria restringido indevidamente esse conceito, limitando ilegalmente a tomada de créditos.

Pondere-se que o Julgador de piso esclareceu no bojo do voto vencedor que o conceito de insumo seguiria exatamente os mesmos critérios mencionados acima pela Recorrente. Portanto, o conflito estabelecido nesse tópico é interpretativo quanto aos contornos da referida decisão, que moldou a exegese dos dispositivos legais que tratam da matéria.

A esse respeito, cumpre reforçar que será utilizado neste voto o quanto decidido no julgamento do REsp 1.221.170/PR, em sede de Recurso Repetitivo, pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual 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.

---

<sup>1</sup> <https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/aplicacoes.aspx?id=21>

A tese acordada na decisão judicial em comento pode ser devidamente ilustrada no seguinte trecho do voto da Ministra Regina Helena Costa:

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o 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.

Por sua vez, a 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”.

A Recorrente defende que, por atuar no transporte rodoviário de cargas, a locação de veículos foi essencial (elemento estrutural e inseparável da execução do serviço), razão pela qual deveria gerar crédito como insumo.

Sobre essa questão, compreendo que o tema foi suficientemente abordado pelo acórdão contestado. De se considerar que a definição de insumo a que chegou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.221.770 em momento algum elasteceu a possibilidade de creditamento a itens/operações que não correspondem a bens ou serviços.

Nesse sentido, acerta o Julgado de piso ao apresentar as seguintes considerações, das quais faço minhas razões de decidir:

Conforme decidido pelo STF no julgamento do RE 116.121, que resultou na Súmula Vinculante nº 31, a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica como serviço, como também não é um bem. Portanto, a locação de veículos não se enquadra no inciso II dos artigos 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas para geração de créditos como se insumo fossem.

Não há, portanto, direito ao creditamento sob a modalidade de insumo.

**Locação de veículos como hipótese autônoma de crédito (aluguéis de máquinas/equipamentos):**

A Recorrente propugna alternativamente que, caso não se reconheça como “insumo”, a locação de veículos deveria gerar crédito pelo inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e seu correspondente na Lei nº 10.637, de 2002.

Convém que se transcreva o dispositivo:

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;

A esse respeito, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais tem sido pacífica no que se refere ao não enquadramento dos veículos como máquinas ou equipamentos, do que servem de exemplo os seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) –

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

[...] **DESPESAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos**, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei no 10.833/2003) aquelas referentes a locação de veículos para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS. Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

(Número da decisão: 9303-014.666 Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS - Câmara: 3ª SEÇÃO Data da sessão: 21/02/2024 - Nome do relator: ROSALDO TREVISAN)

...

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

[...] **ALUGUEL DE VEÍCULOS PARA TRANSPORTE** DE FUNCIONÁRIOS OU DE CARGA. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

**Somente são admitidas as despesas com alugueis de máquinas e equipamentos**, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) aquelas com veículos para transporte de funcionários ou veículos de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI).

(Número da decisão: 9303-013.955 - Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS - Câmara: 3ª SEÇÃO - Data da sessão: 12/04/2023 - Nome do relator: LIZIANE ANGELOTTI MEIRA)

Nesse sentido, ainda, a Sumula CARF nº 190, que assim estabelece:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

### **Inaplicabilidade dos atos normativos usados contra a Recorrente e vedação de retroação de “orientação geral”:**

A Recorrente alega, ainda, que os atos citados na decisão (p.ex., SC COSIT 1/2014, 7/2015, SD COSIT 2/2015, ADI RFB 4/2015, SC COSIT 577/2017) não se aplicam ao caso (atividades distintas) e, além disso, seriam posteriores às operações (2009) e ao próprio auto (2013), violando a lógica do art. 24 da LINDB (e sua regulamentação) e a vedação de alteração de critérios jurídicos em prejuízo do contribuinte (art. 146 do CTN).

Não procede a alegação de inaplicabilidade dos atos normativos e de vedação de retroação de orientação geral, porquanto a Recorrente incorre em confusão conceitual entre fundamento legal do lançamento/julgamento e razões de decidir (elementos argumentativos de suporte interpretativo).

O fundamento legal da exigência — e, portanto, o parâmetro de legalidade a ser controlado — está ancorado nas regras-matrizes pertinentes (v.g., o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e seus desdobramentos aplicáveis), ao passo que soluções de consulta, atos declaratórios interpretativos e demais pronunciamentos administrativos posteriores, quando mencionados, têm a função de explicitar a interpretação administrativa e de conferir coerência, uniformidade e motivação ao *decisum*, sem com isso inovar no ordenamento ou substituir a lei.

Assim, ainda que tais manifestações sejam posteriores às operações, sua utilização como referência interpretativa não configura retroatividade de critério jurídico em prejuízo do contribuinte, pois não alteram o suporte legal do lançamento. Elas servem somente como *ratio decidendi* e não como novo fundamento de exigência.

Por consequência, a invocação do art. 146 do CTN e do art. 24 da LINDB, tal como articulada, parte de premissa equivocada. Tais dispositivos buscam impedir que a Administração mude o critério jurídico aplicado ao caso concreto de modo a produzir surpresa sancionatória ou instabilidade decisória. Eles não impedem que o julgador fundamente sua convicção por meio de precedentes, atos interpretativos e manifestações posteriores que apenas sistematizam ou confirmam compreensão extraída da própria lei vigente ao tempo do fato gerador.

### **Existência de orientação administrativa/jurisprudencial favorável ao crédito em transporte de cargas (inclusive “aluguéis na locação de veículos”):**

A Recorrente aponta entendimentos anteriores favoráveis (ex.: Solução de Consulta DISIT 09 nº 317/2006) reconhecendo que, no transporte de cargas, certos dispêndios podem ser insumos, mencionando expressamente aluguéis pagos na locação de veículos (além de outros itens), e cita precedente do CARF alinhado a essa compreensão.

Novamente, não assiste razão à Recorrente.

Os atos invocados pela Recorrente não amparam a conclusão por ela pretendida; seja porque tratam de contextos fáticos e enquadramentos específicos, seja porque não substituem a verificação, no caso concreto, dos requisitos legais do creditamento.

Vale considerar que, no tocante às soluções de consulta proferidas em regime anterior à consolidação procedimental trazida pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, seus efeitos jurídicos, como regra, eram restritos ao consulente e à situação por ele delimitada, não se prestando a conferir direito subjetivo geral a terceiros estranhos à relação de consulta.

Assim, a mera menção a consulta pretérita, formulada por contribuinte diferente e em quadro fático próprio, não tem o condão de infirmar exigência fiscal diversa nem de impor, automaticamente, a transposição de conclusões para a hipótese sob julgamento.

Não há que se reconhecer, também nesse sentido, crédito à Recorrente sobre os dispêndios relativos à locação de veículos.

### **Pagamentos a terceiros cuja razão social “não teria a ver” com transporte**

A Recorrente sustenta que parte da autuação teria glosado créditos de forma automática/superficial, com base apenas em elementos formais (ex.: razão social), sem investigar a natureza/uso efetivo dos serviços tomados — e que tais serviços seriam, em realidade, creditáveis à luz do conceito de insumo.

Quanto ao tópico relativo a “pagamentos a terceiros cuja razão social não teria relação com transporte”, não se sustenta a premissa recursal de que a glosa teria sido automática ou baseada em juízo meramente superficial.

Diferentemente do que alega a Recorrente, houve regular intimação para que fossem apresentados elementos aptos a comprovar a origem, a natureza e a vinculação dos dispêndios que lastrearam os créditos apropriados, de modo a permitir a verificação da sua aderência às hipóteses legais de creditamento. Nesse contexto, a atuação fiscal não se limitou a inferências abstratas a partir de razão social.

Além disso, mais uma vez se observa que se encontra na esfera de disponibilidade documental do contribuinte a demonstração de regularidade das operações ou da irregularidade das conclusões da autoridade fiscal.

A glosa integral, nessa moldura, decorre da insuficiência de comprovação, após ciência e oportunidade de manifestação, não sendo procedentes as alegações de que o lançamento teria se baseado em critério meramente formal ou em presunções frágeis.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**RAMON SILVA CUNHA**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, redator designado

Apesar do sempre bem fundamentado voto do i. conselheiro relator, respeitosamente ousou divergir quanto à manutenção da glosa em relação aos créditos apropriados sobre locação de veículos, nos termos do artigo 3, inciso IV, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, pelas razões que passo a expor.

O artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/03 expressamente assegura o direito à apropriação de créditos relativos a **“aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”** (Grifamos).

Cumprido destacar que o creditamento não configura benefício fiscal, mas direito decorrente da sistemática da não-cumulatividade, que busca assegurar a não-incidência dos tributos em cascata, de modo a não onerar reiteradamente a mesma capacidade contributiva já manifestada e tributada.

Ao onerar as receitas consumidas e tornar a incidir sobre a receita obtida a partir delas, o encargo tributário é aumentado vertical e substancialmente, razão pela qual foram instituídas as sistemáticas da não-cumulatividade, buscando onerar apenas aquela parcela da receita que realmente representa capacidade contributiva nova.

Sobre a técnica da não-cumulatividade instituída para as contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, denominada de “base sobre base” (ainda que com certas particularidades da sistemática de “imposto contra imposto”), pertinente é a doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro, expressamente mencionada no julgamento do REsp nº 1.221.170:

Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não-cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o mesmo imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado **para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento**. Nestes, **não-cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias)**<sup>2</sup>. (Grifamos)

Merece destaque também que, no julgamento do RE nº 841.979, em sede de Repercussão Geral, o STF fixou a tese que *“[o] legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança”*.

Assim, se a matriz constitucional das contribuições ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança são de observância obrigatória ao legislador ordinário, ainda mais forte é a cogência de tais princípios na aplicação das hipóteses de creditamento arroladas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 no caso concreto.

Dito isto, é fato que toda lei, como norma geral e abstrata que é, não consegue trazer nas minúcias as características individuais e concretas de todas as situações que pretende

<sup>2</sup> A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis, in Revista Dialética de Direito Tributário n. 111, p. 102

disciplinar. Ainda, convive com as dificuldades decorrentes de toda e qualquer linguagem, no que se refere à polissemia, vagueza e ambiguidade dos termos.

Quanto às hipóteses de creditamento previstas pelo legislador ordinário, tal polissemia gerou grande debate em relação ao termo “insumo”, mas também se revela presente em discussões, como a presente, quanto à interpretação dos termos “máquina”, “equipamento” e “veículo”.

Não me parece correto o entendimento exarado pela autoridade fiscal de que, ao se utilizar dos termos “prédio”, “máquina” e “equipamento”, o legislador automaticamente estaria excluindo termos como “instalação”, “armazém”, “doca”, “aparelho”, “instrumento”, “equipamento” e, mais especificamente ao presente caso, “veículo”.

Exercendo sua atividade de índole geral e abstrata, o legislador buscou assegurar o direito ao creditamento para as mais variadas empresas, com suas mais distintas especificidades, sobre aquilo que representa um “prédio”, uma “máquina” e um “equipamento”, numa atividade genericamente considerada. Ou seja, tudo aquilo que exerce a função de “prédio”, de “máquina” e de “equipamento” numa atividade específica, deve ser considerado passível de creditamento.

E isso não significa ampliar o alcance da norma, mas tão somente dar-lhe uma interpretação sistemática, em observância ao princípio da isonomia, razoabilidade e segurança jurídica. Afinal, todos os contribuintes que locam “imóveis” para realização de suas atividades, tem a sua receita consumida com tais despesas, assim como, todo “aparelho” utilizado na atividade da empresa para realizar uma tarefa específica também exige o consumo da receita do contribuinte para obtenção da sua receita tributável.

A alteração dos termos foi realizada de modo proposital apenas para reforçar que não cabe interpretação literal dos dispositivos que disciplinam as hipóteses de creditamento na sistemática da não-cumulatividade, assim como, para demonstrar que o que interessa ao aplicador do direito, nestes casos, é a função daqueles itens elencados, dentro de cada atividade específica, de modo a assegurar o direito ao creditamento de despesas necessárias consumidas pela fonte produtora de receita.

Assim, pelo próprio objeto da norma, é certo que não estamos falando de conceitos rígidos, numericamente definidos, mas de tipos, como ordens flexíveis e graduáveis<sup>3</sup>. No tipo, a relação entre a premissa maior e a menor não precisa ser de subsunção. Como ensina Karl Larenz, “[a] caracterização antecipada na lei, que não impõe uma definição definitiva e suficientemente precisa, necessita de ser completada com uma multiplicidade de traços, que resultam por dedução da definição legal. Esta “dedução” está subordinada ao pressuposto de que as regras legais se

<sup>3</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 286

*adequam ao tipo pensado, que “se ajustam” a ele*<sup>4</sup>, situação que, a meu ver, se adequa perfeitamente ao direito creditório na sistemática da não-cumulatividade.

Desta forma, considerando que os veículos são utilizados pela recorrente para o exercício da sua atividade principal (transporte), e se ajustam ao tipo “máquina”, definido como “dispositivo composto por partes móveis e fixas, combinadas de modo a utilizar energia, geralmente mecânica, para realizar um trabalho específico”<sup>5</sup>, me parece inegável a apropriação dos créditos da não-cumulatividade, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

No que se refere à Sumula CARF nº 190, analisando os julgados que embasaram a referida súmula, verifica-se que o entendimento exarado se refere aos casos em que os veículos de transporte de carga ou de passageiros não participam propriamente do processo produtivo ou da prestação de serviço do contribuinte. No presente caso, restou devidamente demonstrado que os veículos são utilizados na atividade principal da empresa (transporte), efetivando a sua prestação de serviço, sendo tais itens perfeitamente enquadrados na condição de máquinas na atividade desenvolvida pela empresa, razão pela qual entendo pela não subsunção do caso concreto ao entendimento sumulado, inexistindo, por conseguinte, inobservância ao enunciado de súmula do CARF, nos termos do artigo 85, inciso VI, do RICARF.

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos créditos apropriados sobre locação de veículos, nos termos do artigo 3, inciso IV, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**

<sup>4</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de: José Lamego. 3.ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.p. 665

<sup>5</sup> HOUAISS, A., VILLAR, M. S. (2023). *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. São Paulo: Editora Objetiva.