



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10480.722844/2012-55
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-001.359 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 22 de maio de 2018
Assunto INSUMO PIS/COFINS. DILIGÊNCIA
Recorrente FEDEX BRASIL LOGISTICA E TRANSPORTE S.A. (Atual denominação de RAPIDÃO COMETA LOGÍSTICA E TRANSPORTE S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos da proposta apresentada pela redatora designada conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, objetivando especificar a natureza das parcelas glosadas e verificar a situação atualizada dos processos judiciais referenciados nos autos, vencidos os conselheiros Waldir Navarro Bezerra (relator) e Maria Aparecida Martins de Paula.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Pedro Sousa Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 617

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração, lavrado contra a empresa FEDEX BRASIL LOGÍSTICA E TRANSPORTE S.A. (denominação atual da empresa RAPIDÃO COMETA LOGÍSTICA E TRANSPORTE S/A), CNPJ nº 10.970.887/0001-02, doravante chamada de FEDEX, proveniente de auditoria fiscal levada a efeito em face de ter sido constatado inconsistências na apuração da COFINS não-cumulativa devida nos períodos de apuração 01/2008 a 12/2008 (fls. 23 a 42), com multa de ofício de 75% e com juros de mora calculados até 03/2012, totalizando um crédito tributário de R\$ 3.849.039,70, sendo R\$ 1.818.261,43 relativos à contribuição. No mesmo procedimento foi também lavrado Auto de Infração para o PIS não-cumulativo, devido nos mesmos períodos, com os mesmos acréscimos legais (fls. 03 a 22), totalizando um crédito tributário de R\$ 835.646,80, sendo R\$ 394.754,13 correspondentes à contribuição.

A análise do PIS e da COFINS devidos pela fiscalizada no ano de 2008 foi feita com base na contabilidade da empresa no formato digital (ECD), nos DACON e nos demonstrativos de apuração por ela apresentados.

Por bem narrar os fatos e com a devida clareza, valho-me do relatório da decisão recorrida, vazada nos seguintes termos (fls. 544/562):

"(...) No Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 43 a 50), a autoridade fiscal informa, relativamente aos lançamentos em análise, em resumo, que:

- A análise do PIS e da Cofins devidos pela fiscalizada no ano de 2008 foi feita com base na contabilidade da empresa no formato digital (ECD), nos DACON e nos demonstrativos de apuração por ela apresentados;*

- A empresa creditou-se indevidamente dos valores registrados a título e custos/despesas nas contas "Mat. de Cons e Limpeza", "Pedágios – Terceiros", "Refeitório/Refeições Externas", "Viagens e Hospedagem", "Passagens Aéreas", "Custo com Acidentes", "Combustível Empregados" e "Perdas c/ Dupl. Incobráveis", tendo em vista que para estes não existe embasamento legal que os autorize;*

- O conceito de insumo passível de creditamento na apuração das contribuições não-cumulativas está fixado no art. 8º, § 4º, II da IN/SRF nº 404/2004.*

O contribuinte tomou ciência dos lançamentos em 09/03/2012 (fls. 04 e 24) e apresentou impugnação tempestiva em 04/04/2012 (fls. 315 a 354), alegando, em resumo, que:

- Considerando que o PIS e a Cofins incidem sobre a totalidade das receitas, o conceito de insumo contido na lei não pode se limitar àquele que se integra fisicamente ao processo produtivo, visto que a lei expressamente autoriza créditos que não guardam qualquer correlação com os créditos do ICMS e do IPI;*

-
- *No caso do IPI, o insumo tem um sentido técnico, conexo a cada produto industrializado;*
 - *No caso das contribuições, este conceito se relaciona com a totalidade das receitas auferidas, as quais exigem que o contribuinte incorra em despesas e custos, devendo ser entendido de forma abrangente, abarcando todo o fato econômico de produção que integre o processo que resulta na prestação de serviços ou na produção de bens e produtos;*
 - *Não tendo as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 conceituado insumo e sendo a base de cálculo das contribuições muito mais ampla do que a do IPI e do ICMS, conclui-se que o conceito restritivo exposto nas IN/SRF 247/02 e 404/04 não deve ser aplicado ao PIS e à Cofins, pois não encontra amparo na lei, nem na sistemática das normas de regência;*
 - *Tais normas são inaplicáveis, pois o conteúdo e o alcance dos decretos, ou de qualquer outro ato normativo infralegal, restringem-se aos das leis em função dos quais foram expedidos (art. 99 do CTN);*
 - *As citadas Leis distinguem o conceito de “insumos” e o de matériaprima, produto intermediário e material de embalagem, demonstrando que se trata de coisas distintas. Assim, o conceito de insumo no presente caso não tem a mesma conotação atribuída pela legislação do IPI;*
 - *O conceito de insumo para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições não deve partir de conceito definido para o creditamento do IPI ou do ICMS, por se tratar de tributos de materialidades distintas;*
 - *As Leis em questão não consignaram a possibilidade da utilização subsidiária/alternativa de legislação já existente para se extrair tal conceito, mas autorizaram o desconto de bens e serviços, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens;*
 - *A RFB extrapolou os limites de sua competência ao fixar uma interpretação restritiva do termo, adotando o mesmo conceito estabelecido para o aproveitamento de crédito presumido do IPI;*
 - *O alcance do vocábulo “insumo” deve ser visto com rigor técnico, mas preservada a particularidade de cada atividade para se evitar que se desnature o espírito da lei, que é tornar não-cumulativas as contribuições, não podendo o aplicador da lei criar norma restritiva que subtraia da empresa itens que emprega diretamente;*
 - *A vinculação dos custos de produção e despesas operacionais às receitas tributáveis é reconhecida nos §§ 7º e 8º do art. 3º das referidas Leis;*
 - *As despesas que foram objeto da autuação são em verdade dispêndios com a própria atividade empresarial, realizados para que esta possa se desenvolver e auferir as receitas da exploração de sua atividade, conforme definição de cada conta contábil;*

- *Cita-se doutrina e vasta jurisprudência administrativa e judicial sobre a questão;*
- *A Lei nº 11.898/2009, arts. 24 e 25, explica que para os serviços de limpeza, conservação e manutenção são considerados insumos o vale-transporte, o vale-refeição ou alimentação e o fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados;*
- *Diante de tal norma, conclui-se que, de forma equivocada, utilizou-se técnica declaratória para afirmar que são insumos os itens relacionados também para os serviços especificados, afastando a restrição ilegal para essas empresas específicas, em vista do índice de cessão de mão-de-obra, confirmando a possibilidade de utilização destes insumos para as demais empresas na mesma situação;*
- *Ou, ainda, pode-se concluir que, de forma inconstitucional, em vista do princípio da igualdade, restringiu o creditamento desses insumos para os serviços especificados, afastando as demais empresas prestadoras de serviço com alto índice de cessão de mão-de-obra;*
- *Ciente do entendimento que vinha sendo aplicado ao tema, a impugnante contestou judicialmente as restrições ao creditamento sobre os insumos decorrentes da prestação de serviços na área de logística, tendo como objeto do pedido o direito de aproveitamento dos insumos sob o conceito dos artigos 290 e 299 do RIR, suspendendo a eficácia do disposto nas IN citadas, exemplificando alguns insumos com impedimento à utilização pela RFB, tais como vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, assistência médica, combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de empregados, despesas com viagens e hospedagem dos empregados, além de treinamento;*
- *Foi proferido acórdão pelo TRF5 com o seguinte teor: “considerandose como insumo, para fins da apuração dos descontos na sistemática da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e Cofins, os dispêndios ou despesas com a própria atividade empresarial, realizados para que esta possa se desenvolver e auferir as receitas da exploração de sua atividade”, deferindo o aproveitamento dos gastos relacionados no pedido, conforme ementa transcrita;*
- *A impugnante embargou a referida decisão, visando elucidar o conceito de insumos, conforme ementa transcrita;*
- *A lavratura dos presentes autos de infração afronta as decisões judiciais mencionadas, destacando-se que, para concretizar a conceituação e visando facilitar a observância do certificado por meio do comando judicial citado, o órgão julgador fez questão de indicar expressamente exemplos de bens adquiridos pela empresa que deveriam ser classificados como insumos, dentre os quais aqueles objeto da autuação, entre eles: viagens, hospedagens, passagens aéreas e combustível;*
- *O processo judicial citado caminha para o trânsito em julgado, sendo incontestado que, seja pela ausência de efeito suspensivo dos recursos interpostos pela Fazenda ou pela inadmissão destes, a*

impugnante faz jus ao aproveitamento dos créditos glosados, diante da eficácia do comando judicial que lhe favorece;

- *Considerando as decisões judiciais obtidas pela impugnante, o crédito objeto dos lançamentos deve ser extinto em sua plenitude, sob pena de afronta à garantia de efetividade da decisão proferida pelo TRF;*

- *Cita-se decisões judiciais sobre a questão;*

- *No caso em exame, está obstado o exercício, pelo Fisco, de constituir o crédito tributário enquanto vigorar o acórdão, deferido em sede de mandado de segurança, pois do contrário haverá desobediência a tal ordem judicial, além da inexistência de efeito suspensivo do RE ou Resp interposto pela Fazenda;*

- *A decisão judicial, no caso, se constitui em impedimento ao exercício do direito de constituir o crédito tributário, restando, antes, impedida a instauração da sua exigibilidade;*

- *Se o contribuinte intenta medida judicial e obtém provimento provisório, mostrar-se-ia ilógico que a Fazenda ficasse constrita a um prazo fixo de decadência;*

- *Poder-se-ia argumentar que caberia à Fazenda promover o ato de lançamento, como autoriza a Lei nº 9.430/96, mas há de se reconhecer que esta medida, em muitos casos, corresponderia a ato de desobediência contra a decisão judicial;*

- *Ademais, a questão deve ser tratada em lei complementar, devendo a solução ser buscada no CTN, e não na legislação ordinária;*

- *Se a decisão final desprover o pedido do contribuinte, a consequência é de que não houve inércia da Administração, pois o tributo não era exigível, ou seja, o referido lançamento não subsiste e não produz efeitos no mundo jurídico, razão pela qual o prazo decadencial começaria a correr do trânsito em julgado da ação, aplicando-se o art. 173-II do CTN, não se podendo falar em decadência;*

- *Frise-se que existe a possibilidade de imputação de multa por descumprimento de decisão judicial;*

- *A multa de ofício apenas pode incidir caso sejam descumpridas as obrigações acessórias ou se, após procedimento fiscalizatório, seja constatado que o contribuinte deixou de recolher o tributo principal;*

- *No caso dos autos, houve o lançamento de multa isolada, tendo em vista a glosa de crédito de insumos aproveitado pela empresa, os quais foram expressamente certificados por decisão judicial, não se podendo cogitar a existência de ato ilícito que autorize a aplicação da penalidade;*

- *Oportuna a observância por analogia da inteligência do art. 18 da Lei 10.833/2003, que exige que esteja presente a intenção dolosa de evitar, protelar ou reduzir o valor do montante do tributo a ser pago;*

- *O aproveitamento do crédito no presente caso decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, nos termos certificados pela decisão judicial, não podendo o contribuinte ser penalizado pelo exercício regular de tal direito;*
- *A aplicação literal dos dispositivos combatidos ofenderia o princípio da proporcionalidade, visto que não haveria prejuízo ao Fisco quando do indeferimento dos créditos utilizados, sendo desnecessária e inadequada a imposição de multa isolada pelo simples indeferimento dos créditos;*
- *Alem disso, a aplicação da multa revela uma inadmissível sanção política em detrimento do contribuinte que, de boa-fé, legitimamente defendeu direito que acredita ter;*
- *Da forma como aplicada a norma, caracteriza-se ofensa aos princípios da segurança jurídica, razoabilidade e proporcionalidade, o que é condenado pelo STF, conforme julgado citado;*
- *A aplicação das multas deve obedecer o critério da razoabilidade, deixando de ser razoável a multa que conduza o contribuinte a uma situação de indevida perda patrimonial;*
- *Deve haver proporcionalidade entre o fato que deu causa à multa e os efeitos alcançados pelo contribuinte. Se a própria multa inviabiliza o pagamento da obrigação principal pelo contribuinte, isso aponta para um efeito confiscatório;*
- *Não faz sentido a aplicação da multa no percentual máximo, quando o contribuinte se enquadre em classe menos severa de punição, especialmente quando a própria multa seria descabida por ter havido reconhecimento judicial quanto ao expediente adotado pelo contribuinte;*
- *A jurisprudência do STF aponta para o caráter confiscatório da multa superior a 60% do débito fiscal, permitido em casos de extrema gravidade, devido a seu caráter punitivo;*
- *Tem sido aplicadas multas em ofensa aos princípios da razoabilidade e do não-confisco, em caso de descumprimento de obrigação acessória, que não resulta em prejuízo para o Fisco, sendo calculadas sobre o valor da mercadoria ou tributo que não é devido;*
- *Cita-se jurisprudência judicial sobre a questão.*

É o relatório.

No entanto, a Delegacia da RFB de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) julgou a Impugnação procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 12-63.384, de 19 de fevereiro de 2014, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos (fls. 544):

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de
apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008
INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE - Não compete à
autoridade administrativa de qualquer instância apreciar argüições de*

inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

MULTA DE OFÍCIO - CONFISCO - Aplica-se a multa de ofício no percentual de 75% por expressa previsão legal, quando a autoridade fiscal apure tributo não declarado e/ou recolhido.

AÇÃO JUDICIAL - PROVIMENTO - A decisão judicial favorável ao contribuinte deve ser aplicada ao lançamento nos exatos termos em que proferida.

AÇÃO JUDICIAL - PROVIMENTO ANTERIOR AO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL - MULTA DE OFÍCIO - NÃO EXIGÊNCIA - Não cabe a constituição da multa de ofício no lançamento, quando a exigibilidade do crédito tenha sido suspensa por decisão judicial proferida anteriormente ao início da ação fiscal.

AÇÃO JUDICIAL - ALEGAÇÕES NA IMPUGNAÇÃO - CONCOMITÂNCIA - Não cabe a apreciação, pela autoridade administrativa, de questões já submetidas ao Poder Judiciário, devendo ser aplicada ao lançamento a decisão judicial transitada em julgado.

AÇÃO JUDICIAL - PROVIMENTO - LANÇAMENTO - POSSIBILIDADE - A existência de decisão judicial favorável ao contribuinte, ainda não transitada em julgado, não impede o ato de lançamento do crédito tributário, a fim de resguardá-lo dos efeitos da decadência, considerando tratar-se de atividade vinculada e obrigatória.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte A Recorrente foi intimada da decisão da DRJ em 31/07/2014 (fl. 571). Descontente com a decisão de primeira instância, em 27/08/2014 (fl. 573), protocolou o Recurso Voluntário de fls. 573/592, que, em síntese, reproduzo abaixo suas razões recursais:

- em confronto com o comando Judicial de **CUMPRIMENTO DE SENTENÇA** ocorrido no processo nº 0008005-44.2012.4.05.8300 e do próprio despacho da DRF em Recife no cumprimento da referida decisão, onde se determinou a suspensão da exigibilidade do crédito, a decisão recorrida utilizando-se de interpretação equivocada e parcial, determinou o afastamento da multa de ofício proporcional ao aproveitamento dos insumos referentes às despesas com viagens e hospedagens e o combustível gasto com empregados, em razão do provimento Judicial, mantendo todo o lançamento e as multas imputadas referentes aos insumos de material de consumo e limpeza, pedágios - terceiros, refeitório/refeições externas, custo com acidentes e das perdas c/ duplicatas incobráveis;

- na tentativa de burlar o comando expresso da Sentença, a decisão recorrida indica que o crédito que se encontra suspenso é tão-somente o decorrente das **despesas com viagens e hospedagens e o combustível gasto com empregados**, sendo que o restante do crédito não estaria albergado no comando Judicial;

- a Recorrente informa o atual estágio do processo (inicial) nº 0009718-25.2010.4.05.8300 - AC (Apelação Cível) 517.892-PE, uma vez que se encontra com o seu

trânsito em julgado iminente; assim, afirma que há, na verdade, uma impugnação administrativa de um auto de infração que viola o comando judicial (histórico às folhas 576/580 do RV);

- informa que quanto ao débito fiscal decorrente do aproveitamento de créditos de pedágio em duplicidade, uma vez comprovada a ocorrência desse equívoco na contabilização desse insumo, não há o que se contrapor ao entendimento do Juízo Administrativo Singular;

- apesar de identificar os gastos com viagens e hospedagens como inclusos expressamente no comando judicial, a decisão singular exclui os gastos com passagens aéreas, apenas justificando que não são necessárias a atividade da empresa, sendo somente custos da atividade;

- por outro lado, a decisão determina que deve ser exigido o débito fiscal relativo a **refeitório e refeições externas**, em vista da abrangência da decisão e do comando expresso do acórdão, sendo, mais uma vez, equivocado tal entendimento, haja vista que não se confunde o benefício de natureza salarial do vale-alimentação e/ou vale-refeição, excluídos expressamente pelo comando judicial do processo nº 0009718-25.2010.4.05.8300 - AC 517.892-PE, com o auxílio-alimentação (ou similares) ou, ainda, com refeições oferecidas em um refeitório disponibilizado pelo empregador no ambiente de trabalho;

- a questão das refeições fornecidas aos empregados nos refeitórios para viabilizar a prestação de serviços, não é uma liberalidade ou um benefício em forma de salário, é, na verdade, uma exigência normativa do trabalho (Norma Regulamentar 24 - NR-24 do Ministério do Trabalho e Emprego), sendo expressamente excluída do conceito de salário *in natura* quando a empresa está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) (Decreto nº 05/91). Dessa forma, o referido insumo REFEITÓRIO E REFEIÇÕES EXTERNAS não pode ser incluído nas restrições contidas no parágrafo segundo, inciso I, do art.3º da Lei nº 10.833/2003, que restringe o creditamento de espécies remuneratórias;

- no que toca aos custos que compõem os materiais adquiridos e aplicados aos serviços de manuseio e armazenagem das mercadorias, inerentes a atividade de logística e transporte, os materiais de limpeza e conservação são ainda mais regulamentados e fazem parte do sistema de trabalho do operador logístico de transporte;

- as faltas, avarias, indenização por erro operacional e custo com acidentes são os custos inerentes aos contratos de prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas e de logística (armazenagem e transporte), incorridos no manuseio, armazenamento e transporte das mercadorias;

- em suma, a decisão recorrida afastou, porém, da órbita de alcance da decisão judicial as despesas com material de conservação e limpeza, passagens aéreas, custo com acidentes e perdas com duplicatas incobráveis por entender que não se incluem na definição de insumo estabelecida em Juízo, uma vez que não são necessárias ao exercício da atividade empresarial do contribuinte, apesar de integrarem o custo do serviço;

- por outro lado, a Recorrente reconhece equívoco cometido no tocante as perdas com duplicatas incobráveis, uma vez que representam apropriações com títulos de cobrança de dívidas de clientes devedores duvidosos. Dessa forma, a empresa reconhece o débito relativo às PERDAS COM DUPLICATAS INCOBRÁVEIS, assim como o valor do PEDÁGIO, que,

apesar de ter sido reconhecido como insumo da empresa, teria sido creditado em duplicidade. Portanto, caso confirmada a duplicidade, deve haver o pagamento do tributo indevidamente creditado;

- no demais insumos: passagens aéreas, material de consumo e limpeza, refeitório/refeições externas e custo com acidentes, é preciso aguardar a execução do julgado após o trânsito em julgado do acórdão, uma vez que há clara discordância de interpretação entre as partes, em face do comando transitado em julgado.

PEDIDO: demonstrada a improcedência parcial da ação fiscal, espera e requer a recorrente que mantenha-se suspenso todo o crédito disposto no PAF nº 10480-722.844/2012-55, até a solução judicial da controvérsia, no caso acolhido pelo Juízo Federal do cumprimento do comando Judicial no processo nº 0008005-44.2012.4.05.8300.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Por entender que o processo se encontrava integralmente instruído, apresentei meu voto em sessão adentrando no mérito das glosas, sendo vencido pela maioria do Colegiado, que entendeu pela conversão do processo em diligência.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Voto Vencedor

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser conhecido. Contudo, em sessão, divergi do I. Conselheiro Relator por entender que o processo não se encontra suficientemente instruído para julgamento, razão pela qual propus sua conversão em diligência. Identifico a seguir os termos da diligência no sentido em que fui acompanhada pela maioria do Colegiado em sessão.

Como relatado pelo I. Conselheiro Relator, o presente Auto de Infração de PIS e COFINS foi lavrado pela fiscalização considerando um conceito mais restritivo de insumos previsto nas Instruções Normativas n.º 237/2002 e 404/2004. Diante disso, a fiscalização justificou genericamente grande parte das glosas autuadas, com fulcro apenas na ausência de fundamento legal para tanto.

Com efeito, as contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos

suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os *"bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes"* (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, tem adotado a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa¹ ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária² que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e adotada pelo I. Fiscal no caso em tela.

Cumpra mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o *"o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte"* (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À

¹ Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final."* (grifei)

² A título de exemplo, veja-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: *"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS. FRETES EM COMPRAS DE INSUMOS. Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS. FRETES EM COMPRAS DE INSUMOS. Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos."* (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

Sem prejuízo da possível extensão do conceito de insumo até então adotado por este Conselho após o trânsito em julgado do referido julgado em sede de recurso repetitivo³, observa-se que o presente processo não se encontra devidamente instruído face a inicial restrição de entendimento nele trazida, sendo necessária a diligência para uma melhor compreensão da atividade desenvolvida pela empresa e de documentos que comprovem a forma de utilização das despesas glosadas na prestação de serviço (logística e transporte).

Como visto, a fiscalização não admitiu como válida a tomada de crédito de despesas informadas como incorridas pela Recorrente na prestação de serviço ("*viagens e hospedagens, passagens aéreas, combustível empregado, material de consumo e limpeza, pedágios, refeitório/refeições externas; custo com acidentes e perdas c/ duplicatas incobráveis*") com base em uma justificativa geral da ausência de previsão legal. Por outro lado, a empresa, com base no conceito amplo de insumo com base no IRPJ entende que parte destas despesas devem ser admitidas como insumos. Contudo, face a corrente intermediária elucidada acima, crucial uma vinculação entre a despesa e a atividade realizada pela Recorrente. E atentando-se pelos documentos e informações constantes dos autos, não é possível fazer uma imediata vinculação.

Com efeito, a Recorrente, desde a fiscalização, informa que os custos incorridos com os serviços seriam ou inerentes a atividade de logística e transporte ou tomados com base

³ Uma vez que o referido julgado do Superior Tribunal de Justiça vinculou a validade dos créditos de insumos utilizados no desenvolvimento da atividade desempenhada, sem vincular com as receitas afeitas no exercício da atividade.

nos centros de custo vinculados a operação. Entretanto, observa-se que não constam dos autos notas fiscais relacionados a esses insumos ou mesmo um laudo técnico que identifique como os serviços seriam efetivamente relacionados aos serviços prestados pela Recorrente.

Identificamos abaixo as informações constantes destes autos que foram objeto de defesa pela Recorrente e merecem uma complementação de informações e de documentos para melhor compreensão de sua natureza e de sua utilização pela Recorrente em sua atividade:

(i) Materiais de conservação e limpeza

Em sua informação prestada nos autos à época da fiscalização (e-fl. 181), informa a Recorrente que os valores identificados na conta contábil 410104010807 se referem aos serviços inerentes à atividade de logística e transporte:

1. 410104010807 - MATERIAL DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA. São os custos que compõem os materiais adquiridos e aplicados aos serviços de manuseio e armazenagem das mercadorias, inerentes a atividade de logística e transporte.

Entretanto, atentando-se aos autos observa-se que não constam quaisquer documentos ou informações que respaldam essa informação. Como é possível confirmar que esses materiais somente foram usados nos serviços de logística e transporte? A que se referem esses materiais? Eles poderiam ser igualmente utilizados nas áreas administrativas/não operacionais da empresa? Para melhor elucidação da natureza da parcela, crucial que sejam acostados notas fiscais exemplificativas dos bens identificados nessa conta contábil, evidenciando os documentos e informações que confirmem que esses materiais foram efetivamente utilizados na atividade de logística e transporte.

(ii) Passagens aéreas

Em sua informação prestada nos autos à época da fiscalização (e-fl. 182), informa a Recorrente que a conta contábil 410101030310 somente se refere a aquisição de passagens aéreas para funcionários da operação relacionada aos problemas no transporte:

10. 410101030310 - PASSAGENS AEREAS. São gastos com a aquisição de passagens aéreas para funcionários da operação a tratos de problemas relacionados com as melhores formas de acomodação e embalagens para que o transporte seja efetuado com menor risco de danos.

Contudo, semelhante ao apontado no item anterior, atentando-se aos autos observa-se que não constam quaisquer documentos ou informações que respaldam essa informação. Como é possível confirmar que as passagens aéreas foram adquiridas somente para funcionários para resolver problemas de transporte? Outros setores da empresa não emitem passagens aéreas para realizar atividades administrativas ou não relacionadas a atividade de transporte e logística realizada pela empresa? Essas passagens poderiam ser igualmente emitidas para as áreas administrativas/não operacionais da empresa? Para melhor elucidação da natureza da parcela, crucial que sejam acostados notas fiscais exemplificativas das passagens emitidas identificadas nessa conta contábil, evidenciando os documentos e informações que confirmem que esse serviço foi efetivamente utilizado na atividade de logística e transporte.

(iii) Custo com acidentes

Conforme informado pela empresa à época da fiscalização (e-fls. 182/183), as despesas de custo com acidentes seriam inerentes aos contratos de prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas e de logística:

12. 410101030311 – 410104010802 - 410104010840 e 410103010714 = FALTAS, AVARIAS, INDENIZAÇÃO POR ERRO OPERACIONAL E CUSTO COM ACIDENTES – São os custos inerentes aos contratos de prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas e de logística (armazenagem e transporte), incorridos no manuseio, armazenamento e transporte das mercadorias, cuja Receita de Faturamento contempla um item denominado de **frete valor**, incluído no preço do serviço

exclusivamente para cobertura desses custos, conforme cópia de documento de faturamento, conhecimento de transporte, anexo .

Contudo, não constam dos autos informações quanto a esses custos e como eles estão atrelados aos contratos de prestação de serviço, especialmente se decorrem de contratos de seguro firmados pela empresa para o transporte das mercadorias. Nesse sentido, crucial que sejam acostados aos autos documentos que demonstrem a que essas despesas se referem, trazendo aos autos, exemplificativamente, os contratos de seguro eventualmente firmados e os comprovantes de pagamento das despesas e a forma pelas quais elas estão ligadas ao serviço prestado pela empresa. Cumpre mencionar que foi anexado pela empresa à época da fiscalização apenas fatura e conhecimento de transporte que não evidencia como esses custos com acidentes são despendidos e qual a sua essencialidade para a prestação de serviço.

(iv) Viagens e hospedagens e combustível gasto com empregados.

Como informado pelo I. Relator no relatório desta Resolução, a Recorrente informou em seu Recurso o ajuizamento do Mandado de Segurança nº 0009718-25.2010.4.05.8300, por meio do qual alega ter contestado as restrições ao creditamento sobre insumos decorrentes da prestação de serviços na área logística, pretendendo o aproveitamento dos insumos sob o conceito dos artigos 290 e 299 do RIR, suspendendo a eficácia das Instruções Normativas editadas pela RFB, exemplificando alguns insumos cuja utilização é impedida por este órgão, tais como **vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, assistência médica, combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte de empregados, despesas com viagens e hospedagem dos empregados, além de treinamento**. Contudo, não foi possível identificar nos autos qual é o status desse Mandado de Segurança e seu eventual trânsito em julgado, razão pela qual entendemos ser importante anexar aos autos a cópia da certidão de objeto e pé desse processo e eventuais decisões que tenham sido proferidas e não acostadas aos autos.

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72⁴, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem:

(i) oportunize à empresa Recorrente:

(i.1) a apresentação de laudo técnico e/ou documentação complementar para esclarecer como as despesas ainda em litígio são essenciais para a prestação de serviço, bem como esclarecer como é feita a vinculação das despesas à operação

⁴ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

da pessoa jurídica, elucidando como a contabilidade procede com a diferenciação dos valores das despesas correspondentes ao custo de operação e aquelas que não seriam operacionais.

(i.2) anexar, exemplificativamente

(i.2.1) quanto às despesas de materiais de conservação e limpeza, cópias de notas fiscais dos bens identificados na conta contábil 410104010807, evidenciando os documentos e informações que confirmem que esses materiais foram utilizados na atividade de logística e transporte.

(i.2.2) quanto às despesas com passagens aéreas, cópias de notas fiscais das passagens emitidas identificadas na conta contábil 410101030310, evidenciando os documentos e informações que confirmem que esse serviço foi utilizado na atividade de logística e transporte.

(i.2.3) quanto às despesas com custo com acidentes, documentos que demonstrem a que essas despesas se referem, trazendo aos autos, exemplificativamente, os contratos de seguro eventualmente firmados e os comprovantes de pagamento das despesas e a forma pelas quais elas estão ligadas ao serviço prestado pela empresa.

(i.3) certidão de objeto e pé do Mandado de Segurança nº 0009718-25.2010.4.05.8300, anexando aos autos cópias de eventuais decisões já proferidas naquele processo que não constem dos autos.

(ii) elabore relatório fiscal enfrentando a documentação apresentada pela empresa.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

É como proponho a presente Resolução.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne