



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10932.720145/2014-77
Recurso Voluntário
Resolução nº **3401-001.892 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de novembro de 2019
Assunto PIS E COFINS
Recorrente SADA TRANSPORTES E ARMAZENAGENS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora analise as notas fiscais apresentadas em resposta à intimação da DRJ a luz do Parecer Cosit nº 5, de 17/12/2018, apresentando planilha pormenorizada e totalizada por conta contábil. Após, seja aberto prazo não inferior a 30 dias para apresentação de alegações pela recorrente, e, ao final, sejam os autos remetidos a este Conselho para reinclusão em pauta e prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Mara Cristina Sifuentes (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Rosaldo Trevisan.

Relatório

Por bem sintetizar a controvérsia, transcrevo o relatório anexo ao acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário.

Trata este processo administrativo de autos de infração relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 3842/3860), correspondentes aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2010 e dezembro de

Fl. 2 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10932.720145/2014-77

2011, nos montantes respectivos de R\$ 2.037.624,57 e R\$ 9.389.188,49, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora.

O lançamento decorreu de procedimento fiscal realizado em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n.º 08.119.00.2014.00112-1, o qual verificou a legitimidade de créditos de PIS e Cofins informados pelo contribuinte.

A empresa que foi autuada tem como objeto social a prestação de serviços nacionais e internacionais de transportes rodoviários e ferroviários, de armazenamento, reparação de veículos automotores, compra e venda de componentes mecânicos e combustíveis derivados do petróleo e do álcool.

O resultado da auditoria empreendida se encontra detalhado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal - TVCF às fls. 3812/3841.

De acordo com o mencionado TVCF, a fiscalização efetuou diversas glosas dos créditos informados nos Dacon dos períodos analisados, por entender que não estavam em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria, resultando nos lançamentos realizados.

As glosas procedidas pela autoridade autuante abrangeram os itens a seguir descritos.

Manutenção de instalações/imóveis (item 1.1):

Glosa realizada sobre despesas destinadas à manutenção e conservação dos imóveis da transportadora e/ou do armazém, referentes às paredes, pintura, reposição de peças e congêneres;

Aquisição de pneus novos (item 1.2.1) [reparo e manutenção de veículos]:

Glosa realizada sobre despesas destinadas à aquisição de pneus novos utilizados nos veículos prestadores dos serviços de transporte;

Outras despesas (item 1.2.2) [reparo e manutenção de veículos]:

Glosa realizada sobre despesas com lavagem de veículos, despesas administrativas genéricas, despesas operacionais genéricas, manutenção e reparos realizados em veículos ligados a setores administrativos, serviços de desentupidora, serviços de brindes e serviços de refeições, além das despesas encontradas na conta contábil “Peças e Manutenção de Veículos – 3111001-2” que apresentam histórico de “requisição”, por não permitirem a identificação da natureza contábil dos bens e serviços;

Serviços prestados por pessoas jurídicas (item 2):

Glosa realizada sobre as contas “Serviços Prestados P Jurídica (3111006-0)”, “Serviços Prestados P. Terceiros Jurídica (3111007-1)” e “Movimentação de Carga P Jurídica (3121003-7)”. A agente fiscal registrou que o contribuinte não atendeu à intimação para esclarecer de que forma cada um dos itens é utilizado na prestação dos serviços pela empresa;

Fl. 3 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10932.720145/2014-77

Seguros (item 3):

Glosa realizada sobre as despesas com “seguro transportes automóveis” e “seguro transporte carga seca”;

Serviço no porto/estadia (item 4):

Glosa realizada sobre despesas consideradas não intrínsecas à atividade da empresa;

Despesas de locação de veículos e máquinas (item II):

Glosa sobre despesas, que não seriam utilizadas em atividades de prestação de serviços de transporte e armazenagem, contabilizadas na conta contábil 3111011-5 – Despesas e Locações de Veículos.

Cientificado do feito fiscal em 18/12/2014 (fl. 3841), o interessado apresentou em 19/01/2015 (fl. 3862) a impugnação de fls. 3863/3891 contemplando os elementos a seguir sintetizados:

1. Preliminar de mérito:

Não é possível rebater as glosas realizadas pela Fiscalização, através da análise de cada nota fiscal, enquanto esses documentos (e o Auto de Infração) não forem incluídos no processo digital n.º 10932.720145/2014-77, havendo verdadeiro cerceamento de defesa.

2. Créditos de Insumos:

Manutenção - instalação/imóveis:

Os bens e serviços relacionados pela fiscalização se tratam de insumos inerentes às suas atividades de transporte e armazenagem.

Ainda que se adote o entendimento da Fiscalização, restaria ao contribuinte o direito aos créditos do PIS e da Cofins apurados mediante a aplicação das alíquotas dessas contribuições sobre os encargos de depreciação e amortização. A Fiscalização deveria ter descontado os valores de crédito apurados conforme a depreciação das edificações e benfeitorias e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Nos meses de novembro e dezembro de 2010 e em todos os meses de 2011 os DACON apresentados pelo impugnante apresentam créditos relativos a “Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias”.

Reparo e manutenção de veículos - Crédito sobre aquisição de pneus novos:

É equivocado o entendimento apresentado pela Fiscalização na medida em que a vedação prevista no § 2º, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 reporta-se apenas e tão somente às aquisições de bens e serviços NÃO SUJEITOS ao pagamento das contribuições ao PIS e à Cofins, o que não pode ser confundido com os bens e serviços sujeitos ao regime monofásico, onde a

Fl. 4 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

sujeição é apenas concentrada em uma etapa da cadeia mercantil, inclusive com alíquotas majoradas.

A ressalva contida no final dos dispositivos determina a impossibilidade de crédito apenas pelos adquirentes que revendem os produtos sujeitos à incidência monofásica ou os utilizam como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não-tributados.

- Crédito sobre outras despesas:

Alguns dos itens discriminados no auto de infração são aplicados diretamente na prestação dos serviços da impugnante.

A lavagem é uma forma de manutenção de veículos devendo ser considerada insumo para fins de creditamento de Pis e de Cofins.

Quanto às despesas operacionais genéricas, trata-se de aquisições de correias, mangueiras, borrachas, películas, etc.

Ainda que não sejam considerados insumos na forma de despesas operacionais, existe crédito relativo ao PIS e a Cofins sobre encargos de depreciação e amortização sobre os bens contabilizados no ativo imobilizado. Dessa forma, todas as peças adquiridas para reposição nos veículos transportadores da empresa, caso não sejam configurados como insumos, se enquadram como ativo imobilizado, restando o direito do crédito sobre encargos de depreciação e amortização.

Já as refeições incluídas no auto de infração, referem-se às realizadas durante a prestação de serviço de transporte rodoviário de carga pelo motorista do equipamento.

Serviços prestados por pessoa jurídica:

- Serviço prestado por pessoa jurídica e serviço prestado por terceiros:

Todas as notas fiscais incluídas no auto de infração estão vinculadas às atividades-fim da impugnante.

- Movimentação de carga pessoa jurídica:

A impugnante é contratada para retirar diversos veículos de locais alfandegados e transportá-los até o seu destino, ou vice versa.

Por se tratar de recinto sob a jurisdição da Autoridade Portuária a impugnante é impedida de ingressar livremente e carregar/descarregar os bens sob sua custódia. Para tanto, cabe ao transportador o pagamento referente ao descarregamento dos veículos do navio e ao armazenamento dos mesmos nos Terminais de Veículos – serviços estes que só podem ser realizados por pessoas jurídicas devidamente habilitadas como Operadores Portuários.

Sem o serviço do Operador Portuário, a impugnante não pode realizar o seu objeto social, porquanto é impedida por lei de retirar os veículos diretamente

Fl. 5 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

dos navios. Assim, todos os serviços adquiridos são aplicados diretamente na prestação de serviço de transporte.

Seguros - automóveis e carga seca:

O seguro é insumo para todas as empresas que tenham como objeto social o transporte rodoviário de mercadoria. A impugnante é obrigada a contratar o seguro RCTR-C, por força do Decreto-Lei nº 73/1966.

Serviços no porto/estadia:

A apuração realizada no auto de infração não corresponde com o termo Anexo V. Por exemplo, no mês de janeiro foi apurada uma base de cálculo de R\$ 1.174,76, enquanto no Anexo V foi de R\$ 6.664,21.

Para a impugnante ingressar com seus cavalos-mecânicos e carretas nos Portos Organizados e realizar o carregamento dos veículos, a empresa arca com tarifas relacionadas à utilização da infra-estrutura portuária. Os valores cobrados pelas Autoridades Portuárias compõem o preço do serviço de transporte, não sendo possível afastar o conceito de insumos dessas prestações.

Despesas de locação de veículos e máquinas:

Muitas das notas fiscais relacionadas no Anexo VI referem-se às despesas com locação de máquinas para a manutenção e reparo dos pátios e galpões. Assim, toda a manutenção relacionada aos imóveis utilizados na prestação desses serviços são tidos como insumos, pois estão intrinsecamente ligados à atividade da impugnante.

Das requisições:

Salvo as contas contábeis relativas aos Seguros e aos Serviços no Porto/Estadia, as demais possuem glosas relacionadas aos lançamentos “Requisições”.

Entende a Fiscalização que as despesas com histórico de “Requisições” não permitem identificar a natureza do bem/serviço. Entretanto o fato de não ser possível verificar a natureza do bem/serviço através do Livro Razão não afeta a realidade de que todas foram efetivamente realizadas, podendo ser devidamente comprovadas através dos documentos fiscais que as lastreiam.

Devem os autos serem baixados em diligência para apuração da natureza dos bens e serviços adquiridos pela impugnante.

As “Requisições” se tratam de operações em que insumos adquiridos e controlados pelo almoxarifado da empresa são demandados pelas oficinas e departamentos operacionais, para utilização na manutenção dos equipamentos e/ou dos pátios e galpões. Na medida em que os insumos são requisitados, os respectivos valores são lançados nas correspondentes contas contábeis, de acordo com a sua efetiva utilização ou destinação final.

Confiscatoriedade da multa de ofício:

Fl. 6 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10932.720145/2014-77

A multa aplicada de 75% (setenta e cinco por cento) contraria os princípios constitucionais da razoabilidade/proporcionalidade e do não confisco.

□ Do pedido:

Requer que seja cancelado o auto de infração, tendo em vista existirem contradições entre os valores apurados no TVCF e seu anexo V, na conta contábil “Porto/Estadia”.

Pugna pela concessão de novo prazo para defesa complementar, devido à ausência de documentos fiscais que foram objeto de glosa.

Solicita a revisão integral dos lançamentos relativamente aos créditos cuja legitimidade foi demonstrada, ou alternativamente, seja determinada a baixa do feito em diligência para o decote dos valores relativos aos respectivos encargos de depreciação/amortização.

Quanto às “Requisições”, requer a baixa do processo para nova diligência a fim de se apurar a natureza de cada documento fiscal.

Caso os requerimentos acima não sejam atendidos, Requer que seja determinada a realização de perícia contábil para identificar a natureza dos bens e serviços adquiridos.

Finalmente deve ser reconhecida a ilegalidade e inconstitucionalidade das multas exigidas.

Esta 4ª Turma de julgamento resolveu converter o julgamento em diligência (Resolução n.º 88.033, fls. 4019/4025) para que a Unidade de Jurisdição do contribuinte providenciasse o seguinte:

1. *Anexar aos presentes autos todos os “Termos Anexos” citados no TVCF.*
2. *Produzir relatório que descreva como foram obtidos, em cada período de apuração, os valores glosados referentes aos serviços no Porto/Estadia (conta 3121011-2), com vistas a esclarecer as alegadas diferenças apontadas na impugnação.*
3. *Apresentar, se necessário, esclarecimentos adicionais que auxiliem na elucidação das questões tratadas nesta Decisão.*

Em atendimento ao que fora demandado na Resolução da 4ª Turma de Julgamento, a DRF/São Bernardo do Campo (SP) produziu a Informação Fiscal de fls. 4259/4268.

Contrapondo a informação produzida pela autoridade fiscal, o defendente apresentou a impugnação de fls. 2472/2485, onde reitera os argumentos contidos na peça de defesa anteriormente apresentada.

A r. DRJ proferiu acórdão assim ementado:

Fl. 7 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO CORPÓREO.

Para configurar insumos com fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, devem sofrer alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou o serviço prestado, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. SERVIÇOS.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que pertinentes à prestação dos serviços ou que a viabilizem, e que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade da realização da atividade-fim da companhia ou implica substancial perda de qualidade do serviço daí resultante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO CORPÓREO.

Para configurar insumos com fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, devem sofrer alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou o serviço prestado, e, ainda, não podem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. SERVIÇOS.

Na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre gastos incorridos com serviços utilizados como insumo, desde que pertinentes à prestação dos serviços ou que a viabilizem, e que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade da realização da atividade-fim da companhia ou implica substancial perda de qualidade do serviço daí resultante.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO.

Não se constitui a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento) em multa de caráter confiscatório, porquanto aplicada em procedimento de lançamento de ofício, nos termos do art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96. A responsabilidade por infrações à legislação tributária é objetiva.

Fl. 8 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10932.720145/2014-77

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de sua impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento, com a seguinte ressalva, que deverá ser apreciada quando do retorno da diligência, caso acolhida pelo colegiado.

Com relação à multa, não deve ser conhecido o argumento relativo à inconstitucionalidade de dispositivos legais, sob o risco de violação à Sumula CARF n. 2:

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005

São adotadas como premissas as conclusões extraídas do julgamento do Resp 1.221.170, em sede de repetitivo, privilegiando, assim a segurança jurídica, no qual foi firmada a seguinte tese:

“(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”.

Do precedente extrai-se que se tornou necessário aos julgadores observarem o critério da essencialidade e da relevância para a definição do conceito de insumos com a finalidade de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições. Tal amplitude também foi consignada pela Fazenda Nacional, vez que, posteriormente, em setembro de 2018, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

Fl. 9 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10932.720145/2014-77

"Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ou seja, a Fazenda Nacional consolidou seu entendimento aplicando o decidido pelo STJ e esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” gerariam crédito de PIS e COFINS não cumulativo.

Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.

É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil. É como tem julgado a 3ª Turma da Câmara Superior do CARF

Fl. 10 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

passou a adotar o teste de subtração. Eis a ementa que restou consignada no acórdão de nº 9303-007.864:

“PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo qual

seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

PIS/PASEP. CRÉDITO. ATIVIDADE FLORESTAL COMO PARTE INTEGRANTE DO PROCESSO PRODUTIVO. INSUMOS DE INSUMOS.

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18, bem como considerando a atividade florestal como parte integrante do processo produtivo, ao aplicar o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre: (i) os dispêndios com bens e serviços contratados a terceiros para o plantio clonagem, pesquisa, tratamento do solo, adubação, irrigação, controle de pragas, combate a incêndio, corte, colheita, transporte das toras de madeira, utilizados antes do tratamento físico químico da madeira, não caracterizados como despesas relacionadas com bens do ativo permanente e que possuem classificação jurídica e contábil como custos de produção, entre eles, serviços florestais de silvicultura/trato cultural das florestas próprias, serviços de viveiros, serviço florestal de colheita, serviços topográficos, controle de qualidade de madeiras, monitoramento florestal, irrigação, terraplenagem; (ii) aluguéis de guindaste operado para manejo de insumos; (iii) transporte de madeira entre a floresta e a fábrica; (iv) lubrificantes, consumidos nos equipamentos, mesmo durante a etapa agrícola; (v) gastos com correias de amarração, estrados, paletes e caixas de papelão, desde que não se configurem em itens imobilizados e (vi) combustíveis empregados no processo produtivo.

PIS/PASEP. CRÉDITO. INSUMOS.

Afinando-se ao conceito de insumos exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o Teste de Subtração, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre (i) calços para alinhamento de equipamentos rotativos; (ii) Equipamento de proteção individual e óculos; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) serviços com movimentação de materiais.

Considerando ainda o Teste de Subtração, não cabe a constituição de crédito das contribuições para o item “gastos com combustível empregado no transporte de pessoal”, vez que não há nos autos a vinculação desse transporte ao processo produtivo do sujeito passivo.

PIS/PASEP. CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos

Fl. 11 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. [...]”

Adotadas tais premissas, e considerando ainda que:

O contribuinte tem como objeto social a prática a prestação de Serviços Nacionais e Internacionais de **Transportes Rodoviários e Ferroviários**, de **Armazenamento, Reparação de Veículos Automotores**, Compra e venda de Componentes Mecânicos e Combustíveis Derivados do Petróleo e do Álcool, Armazenagem Geral, as atividades de operadores portuários. Como tal é contribuinte de Pis/Cofins.

Nesse contexto, passo a analisar os itens glosados:

Fl. 12 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

As glosas procedidas pela autoridade autuante abrangeram os itens a seguir descritos.

- Manutenção de instalações/imóveis (item 1.1):

Glosa realizada sobre despesas destinadas à manutenção e conservação dos imóveis da transportadora e/ou do armazém, referentes às paredes, pintura, reposição de peças e congêneres;

- Aquisição de pneus novos (item 1.2.1) [reparo e manutenção de veículos]:

Glosa realizada sobre despesas destinadas à aquisição de pneus novos utilizados nos veículos prestadores dos serviços de transporte;

- Outras despesas (item 1.2.2) [reparo e manutenção de veículos]:

Glosa realizada sobre despesas com lavagem de veículos, despesas administrativas genéricas, despesas operacionais genéricas, manutenção e reparos realizados em veículos ligados a setores administrativos, serviços de desentupidora, serviços de brindes e serviços de refeições, além das despesas encontradas na conta contábil “Peças e Manutenção de Veículos – 3111001-2 que apresentam histórico de “requisição”, por não permitirem a identificação da natureza contábil dos bens e serviços;

- Serviços prestados por pessoas jurídicas (item 2):

Glosa realizada sobre as contas “Serviços Prestados P Jurídica (3111006-0)”, “Serviços Prestados P. Terceiros Jurídica (3111007-1) e “Movimentação de Carga P Jurídica (3121003-7)”. A agente fiscal registrou que o contribuinte não atendeu à intimação para esclarecer de que forma cada um dos itens é utilizado na prestação dos serviços pela empresa;

- Seguros (item 3):

Glosa realizada sobre as despesas com “seguro transportes automóveis” e “seguro transporte carga seca”;

- Serviço no porto/estadia (item 4):

Glosa realizada sobre despesas consideradas não intrínsecas à atividade da empresa;

- Despesas de locação de veículos e máquinas (item II):

Glosa sobre despesas, que não seriam utilizadas em atividades de prestação de serviços de transporte e armazenagem, contabilizadas na conta contábil 3111011-5 – Despesas e Locações de Veículos.

Fl. 13 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

Produto/Serviço	Utilidade
Manutenção das instalações / estabelecimentos / armazéns - R\$ 1.160.778,08	Serviço tomado para adequação, manutenção, conservação, limpeza e segurança dos armazéns para recebimento dos bens de terceiros transportados
Aquisição de Pneus - R\$ 796.953,03	Itens indispensáveis para aplicação na frota de veículos e viabilizar o serviço de transporte – v. <u>Solução de Consulta 04/2012</u>
Lavagem de Veículos	Serviço tomado para manter a frota de veículos conservada, limpa e segura aos prepostos e terceiros
Aquisição de correias, mangueiras, borrachas e películas	Itens indispensáveis na manutenção da frota de veículos – v. <u>Solução de Consulta 08 n. 111/2013 e Acórdão 10-50306, 2014</u>
Peças de reposição	Itens indispensáveis na manutenção da frota de veículos ou enquadramento no "ativo imobilizado"
Refeição dos Motoristas	Indispensável à alimentação dos motoristas responsáveis pela realização do serviço de transporte
Concretagem de pátio, empreitadas; pinturas, instalação de calhas, instalação elétrica, retirada de entulhos	Serviço tomado para adequação, manutenção, conservação, limpeza e segurança dos armazéns para recebimento dos bens de terceiros transportados
Despachante aduaneiro	Serviço contratado para emissão e entrega de documentos alfandegários necessários à transposição de fronteira, no caso de serviços de transporte internacional
Despachante	Serviço de despachante comum, para regularização/renovação da documentação dos veículos que realizam o transporte
Parqueamento e alinhamento	Serviço contratado em terminal de veículos, para realização de parqueamento e alinhamento dos veículos, para viabilizar o carregamento e descarregamento dos produtos transportados/armazenados – v. <u>Acórdão 3302-003.014</u>
Inspeção técnica - R\$ 52.238,74	Serviço contratado para emissão de laudo de inspeção técnica de bens/equipamentos para realização do transporte rodoviário
Informática, instalação e manutenção de tacógrafos	Serviços relacionados ao controle de informações das operações das Recorrente
Regularização de sinistros	Serviço relacionado à liberação de veículos objeto de sinistro nas estradas
Operadores portuários - R\$ 37.771,07	Serviços contratados para carga e descarga de veículos nos locais alfandegados, descarregamento de veículos de navios e arreamento em terminais de veículos
Seguros para automóveis e para carga de terceiros - R\$ 2.870.410,36	Seguros contratados para proteção dos equipamentos da Recorrente, dos bens de terceiros transportados e da segurança dos próprios prepostos da Recorrente – v. <u>Acórdão 9303-004.342, 3401-002.857, 9303003.309</u>
Serviços no porto - R\$ 17.979,93	Despesas custeadas pela Recorrente para ingresso, carregamento e descarregamento de veículos em locais alfandegados – v. <u>Acórdão 3402-002.525</u>
Locação de veículos e equipamentos - R\$ 78.281,37	Locação de máquinas e equipamentos para a manutenção/reparo/conservação dos pátios e galpões de armazenagem dos produtos transportados pela Recorrente
Requisições	Se referem às despesas de manutenção e conversação das instalações da Recorrente

De fato, ao se cotejar o fundamento da decisão recorrida com aquele do Recurso Especial nº 1.221.170 do PR, percebe-se evidente distinção:

<p>“Matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, devem sofrer alterações, tais como desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou o serviço prestado, sem representar acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas.”</p>	<p>“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.”</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

A) MANUTENÇÃO INSTALAÇÃO/IMÓVEIS

Fl. 14 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

Segundo a decisão recorrida, para que o dispêndio seja utilizado para a geração de crédito ele deve ser consumido no seu processo de produção ou utilizado na prestação de serviços, mas, no caso do contribuinte, que presta serviços de transportes, as despesas glosadas não se destinavam à realização de sua atividade-fim, sendo correto o entendimento adotado pela autuante.

Como se percebe há um duplo equívoco na premissa adotada pelo julgador de primeira instância administrativa, tanto na atividade prestada, quanto na definição de insumo.

Em seu recurso, alega a Recorrente:

Porém, destaca-se que as atividades da Recorrente incluem o Transporte de Mercadorias e o Armazém Geral, sendo utilizados pátios e galpões para a prestação deste serviço.

O transporte, por sua natureza, pressupõe atividade de carregamento e descarregamento em ambiente adequado, além de manobras (no caso de veículos), sem o que a prestação sequer poderia ser iniciada.

Da mesma forma, o Armazém Geral depende de instalações físicas adequadas e mantidas em condições de conservação, limpeza e segurança inerentes à preservação dos bens confiados à guarda da empresa, sem o que este serviço não poderia ser oferecido ao mercado.

(...)

Frisa-se que a Recorrente não poderia realizar sua atividade-fim sem instalações adequadas (local de carregamento e descarregamento; estacionamento; armazenagem; etc), porquanto fazerem parte **indispensável** e **indissociável** da devida prestação de seus serviços, sendo imperativa a sua manutenção e conservação.

Assiste razão à Recorrente, subtraindo-se imóveis de qualidade e bem conservados de seu processo econômico diminuiria a higidez e qualidade da prestação do serviço. Motivo pelo qual entendo cumpridos os requisitos exigidos pela legislação para o aproveitamento do crédito pleiteado.

Dessa forma revertem-se as glosas de créditos com despesas no item acima, com a observação adicional de que, em se tratando de bens/serviços cujos dispêndios devam ser incorporados ao Ativo Imobilizado, os créditos concedidos limitam-se ao valor do encargo de depreciação (e não de despesas na aquisição), conforme as regras contábeis, e art. 3º, inciso VII do caput, e inciso III o §1º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário quanto a este particular.

B) REPARO E MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS

As mesmas conclusões acima se estendem aos itens glosados relativo ao reparo e à manutenção de veículos. Especificamente em relação a à aquisição de pneus novos, entendo que não há impedimento ao aproveitamento de créditos na aquisição de insumos sujeitos ao regime monofásico.

Fl. 15 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

Sobre o tema, adoto como razão de decidir os fundamentos aduzidos pelo ex-Conselheiro Diego Diniz, ao proferir voto no Acórdão 3402-004.356, de 29 a agosto de 2017, ao qual aderiu a unanimidade do Colegiado.

Com fulcro no artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99, transcrevo a seguir o referido voto:

21. Para a devida compreensão do caso é necessário, neste momento, fazer uma breve incursão na evolução legislativa para a temática em tela.

22. A lei 10.485/02 estabeleceu o regime monofásico de incidência para as contribuições do PIS e da COFINS. A monofasia nada mais é do que uma medida de praticabilidade tributária, na medida em que concentra em um único ator da cadeia econômica toda a carga tributária então incidente. Assim, os demais atores desta cadeia arcam com os efeitos econômicos dessa incidência monofásica, mas não com os efeitos jurídicos, já que as operações então realizadas sujeitam-se à alíquota zero.

23. Com o advento do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, inclusive com a sua inserção no texto constitucional (art. 195, § 12 da CF), tais contribuições passaram a sujeitar-se à regra da não-cumulatividade, cujo objetivo precípuo é evitar a incidência em cascata do tributo, impedindo, pois, que haja uma indevida relação entre maior ou menor carga tributária com uma maior ou menor quantidade de etapas no ciclo econômico.

24. Importante desde já registrar que não existe uma relação entre incidências monofásicas de tributos e não-cumulatividade, isso porque, como visto alhures, os objetivos que se visam alcançar com tais normas são distintos. Enquanto a monofasia visa a praticabilidade tributária, a não-cumulatividade tem por escopo abrandar os efeitos econômico-tributários no ciclo produtivo.

25. Apesar, todavia, dessa independência entre monofasia e não-cumulatividade, é comum se avistar uma indevida aproximação entre tais questões no plano legislativo. Talvez por isso, inclusive, o legislador previu no art. 10 da lei n. 10.833/03 que permaneceriam sujeitas ao regime cumulativo àquelas operações empresariais sujeitas a incidência monofásica da contribuição. Vejamos o que diz o citado dispositivo:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1o a 8o:
(...).

VII as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do §3o do art. 1o;

(...).

26. O citado art. 1o, §3o, inciso IV da lei n. 10.833/03 assim prescrevia à época dos fatos:

Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...).

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...).

IV de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

(...). (g.n.).

27. Logo, empresas como a recorrente, sujeitas à incidência monofásica do tributo, estavam fora do regime não-cumulativo e, por conseguinte, impedidas de creditamento, exatamente como prescrito originalmente no art. 3o, I da lei n. 10.833/03:

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

(...).

Fl. 16 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1o;
(...).

28. Ocorre que, em agosto de 2004 a lei n. 10.865/04 alterou a redação do citado art. 1o da lei n. 10.833/03, o que se deu nos seguintes termos:

Redação original:

Art. 1o (...).

(...).

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...).

IV de venda dos produtos de que tratam as Leis nos 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

Redação após alteração pela lei 10.865/04:

Art. 1o (...).

(...).

IV de venda de álcool para fins carburantes;

(...).

29. Com a nova redação legislativa, deixou de existir a restrição ao creditamento nas operações sujeitas à incidência monofásica, existindo apenas tal limite para as operações de venda de álcool para fins carburantes. E, em princípio, essa restrição continuou a existir para as operações com álcool carburante pelo fato de tais operações permanecerem sujeitas ao regime monofásico e cumulativo do PIS e da COFINS.

(...)

32. Seguindo adiante na reconstrução histórica da evolução legislativa, é sabido que a mesma lei n. 10.865/04 acima citada também alterou o art. 3o, inciso II da lei n. 10.833/04 para admitir o creditamento na aquisição de bens empregados como insumos na produção destinada à venda, incluindo aí a aquisição de combustíveis.

Vejamos como ficou a redação do citado dispositivo legal:

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

(...).

II 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...).

33. Ademais, o fato do álcool carburante permanecer sujeito à monofasia não é impeditivo para o citado creditamento, haja vista a já explicitada separação entre o regime monofásico e a não-cumulatividade.

Aliás, a respeito do tema, transcrevo preciso voto do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira veiculado no âmbito do acórdão n. 3401002.893:

“(...).

A Monofasia aqui referida, que alguns denominam incidência monofásica, outros de regime de tributação monofásica, vou preferir considerar como regime de recolhimento (de tributo).

Labuto com a perspectiva que ele não pode ser embaralhado com o conceito de não cumulatividade (ou de cumulatividade, seu oposto).

O regime de recolhimento monofásico é medida de governança fiscal que, na cadeia de produção-comercialização de determinado produto, seleciona a operação de produção para identificar o responsável pelo recolhimento do tributo considerado representativo ou equivalente da tributação incidente ao longo de toda essa cadeia nas posteriores operações de comercialização. Assim, os

Fl. 17 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

contribuintes na seqüência dessa cadeia ficam desonerados do pagamento desse tributo.

Esse regime de recolhimento trabalha sobre a unidade de registro "cadeia de produção-comercialização".

Ele tem seu termo quando o produto não será submetido a comercialização, como, por exemplo, quando ele é incorporado ao patrimônio, ou é consumido, ou é aproveitado na produção de outro produto. A não cumulatividade, por sua vez, haure seu sentido corrente o âmbito do IPI. Nessa perspectiva – para o IPI – ele é instituto basilar do direito tributário e prevê a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Ele mantém íntima relação com os princípios constitucionais que orientam tratar igualmente os iguais, ou seja, não beneficiar mais alguns do que os outros do mesmo ciclo produtivo (Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva Objetiva) e orientam evitar a incidência do tributo sobre tributo, o inaceitável efeito confiscatório ou "cascata". Em linhas gerais, espera-se que a não cumulatividade oriente e fundamente normas de tributação, no que for aplicável.

As técnicas de creditamento podem estar entre elas. Elas são concebidas, na maior parte das vezes, para observar esse instituto. Mas há hipóteses na legislação em que as técnicas de creditamento não estão adstritas à não cumulatividade; elas atendem a outros princípios legais ou a outros interesses de governança tributário-fiscal (ex.: incentivos; benefícios).

Entretanto, a meu ver, a não cumulatividade dedicada às contribuições PIS e COFINS tem outro sentido, regras e critérios diferentes daquela do IPI, e passo a expor esse meu entendimento preliminar.

(...).

A regra da não cumulatividade estatuída pelo inciso II, § 3º do artigo 153 da CF/1988 para o IPI não corresponde ao regime de não cumulatividade previsto pelo § 12 do artigo 195 da mesma CF. E mesmo as regras das Leis acima citadas, que se apresentam como sob o manto desse regime de não cumulatividade, não correspondem à lógica e regime previsto para o IPI. O regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS é um regime próprio e distinto daquele reservado ao IPI.

As Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003 disciplinam o creditamento para por dedução ou abatimento, se determinar o valor devido dessas contribuições. O creditamento assim estabelecido pretende atender ao regime de não cumulatividade previsto na Constituição Federal e criado através das Leis aqui citadas. **E, até o momento, este é um ponto central em minha compreensão a respeito dessa matéria:**

- 1. a materialidade do PIS e da COFINS está na receita tributável;**
- 2. a materialidade da não cumulatividade está na relação de dependência da receita tributável para com a ocorrência do fator admitido pelas leis que disciplinam a matéria;**
- 3. logo, o direito de creditamento está reservado para os fatores em que esteja demonstrado sejam eles necessários para a geração da receita tributável.**

Apesar de mal traçadas, essas breves considerações representam, a meu ver, a lógica da não cumulatividade do PIS e da COFINS expressa na leitura conjugada dos artigos dessas Leis. Não faz sentido que se possa gerar creditamento a partir da ocorrência de fatores que não tenham relação de causalção ou de concorrência para com a geração da receita a ser tributada.

Contradiz essa lógica ler os incisos e §§ do artigo 3º desconectados dos demais artigos da mesma Lei, principalmente os artigos 1º e 2º.

(...).

No caso aqui em discussão, sinto falta de consistência nos argumentos que decidem o direito creditório simplesmente com base na interpretação que ele é incompatível com o regime de recolhimento monofásico e com a não cumulatividade. Parece-me mais razoável buscarmos o concurso do que positivamente define a lei. E a Lei não definiu que a gasolina C não seja um

Fl. 18 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

produto, ou que a empresa que a obtenha no processamento da gasolina A com o Álcool anidro não seja uma produtora, PARA OS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DO PIS E DA COFINS.

(...).

A outra justificativa para o indeferimento seria "por força da vedação expressa encartada no art. 3º, I, "a", das Leis nº 10.637, de 30/12/2002 e 10.833, de 29/12/2003" e que o álcool anidro não é insumo. Ocorre que a vedação citada se refere à venda de álcool para fins carburantes. Mas essa proibição não pode se aplicar ao caso deste processo, pois o álcool anidro é insumo na produção da gasolina C, como vimos aqui, e esse insumo não é vendido na situação em que foi adquirido, mas já assimilado e transformado nesse novo produto: a gasolina C.

Logo a justificativa para o indeferimento não tem correspondência com o que dita a Lei.

Portanto, com relação ao álcool anidro, concluo e proponho a este Egrégio Colegiado:

- que ele é insumo para a produção da gasolina C;
 - que ele não pode ser considerado como revenda quando se vende a gasolina C; que, nessa situação, ele faz jus a apuração de crédito para o PIS e a COFINS, inclusive porque não há vedação na Lei nesse sentido para álcool anidro;
 - que seja dado provimento ao recurso voluntário neste aspecto.
- (...)"

Neste sentido, ademais, a posição do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do AgRg no REsp n. 1.051.634/CE:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO PELO SISTEMA MONOFÁSICO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELA LEI N. 11.033/04, QUE INSTITUIU O REGIME DO REPORTO. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS NÃO VINCULADAS A ESSE REGIME. CABIMENTO.

I O sistema monofásico constitui técnica de incidência única da tributação, com alíquota mais gravosa, desonerando-se as demais fases da cadeia produtiva. Na monofasia, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será devolvido.

II O benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal (art. 17 da Lei n. 11.033/04).

III O fato de os demais elos da cadeia produtiva estarem desobrigados do recolhimento, à exceção do produtor ou importador responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota maior, não é óbice para que os contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas.

IV Agravo Regimental provido. (STJ; AgRg no REsp 1051634/CE, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 27/04/2017) (grifos nosso).

Destaca-se trecho de voto da Ministra Regina Helena Costa:

Fl. 19 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

“(…) A Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004, por sua vez, ao disciplinar, dentre outros temas, o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, instituiu benefícios fiscais como a suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS, convertendo-se em operação, inclusive de importação, sujeita à alíquota zero após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do respectivo fato gerador, das vendas e importações realizadas aos beneficiários do REPORTO, consoante a dicção de seu art. 14, § 2º:

(…). Por seu turno, o art. 17 desse diploma legal assegura a manutenção dos créditos existentes, nos seguintes termos:

(…).

Tal preceito, repita-se, assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada. Desse modo, permite-se àquele que efetivamente adquiriu créditos dentro da sistemática da não cumulatividade não seja obrigado a estorná-los ao efetuar vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

Em outras palavras, a norma em destaque deixa claro a possibilidade de o contribuinte utilizar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS no caso de venda efetuada no regime monofásico, pois garante a manutenção desses créditos pelo vendedor na hipótese de venda de produtos com incidência monofásica.

Cumpra salientar que tal dispositivo não se aplica apenas às operações realizadas com beneficiários do regime do REPORTO, porquanto não traz expressa essa limitação, além de não vincular as vendas de que trata às efetuadas na forma do art. 14 da mesma lei. (…).”

Assim, não sendo a monofasia um impedimento para a incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS e, ainda, tendo a legislação própria evoluído para admitir o creditamento na aquisição de combustíveis empregados como insumo, a questão quanto aos créditos vindicados pela recorrente passou a ser a existência ou não de enquadramento dos pneus novos por ela adquiridos no conceito de insumo. A nosso ver, como desenvolvido nos itens anteriores do presente voto, o pneu novo é insumo para a recorrente, o que lhe dá, conseqüentemente, direito a crédito de PIS e COFINS.

Ante o exposto, voto por reverter a glosa realizada em relação à aquisição de pneus novos.

B.2) CRÉDITO SOBRE OUTRAS DESPESAS

Em relação aos créditos sobre outras despesas, verifica-se do termo de encerramento de fiscalização:

Em análise, ao expediente entregue pelo contribuinte em 27 de outubro de 2014 conjuntamente com as Notas fiscais apresentadas e históricos dos lançamentos contábeis, verificamos que a conta contábil que registrou os créditos relacionados aos Insumos “Peças e Manutenção de veículos – conta 3111001”, possui lançamentos relativos a outras despesas

Fl. 20 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

que não são aplicadas ou consumidas na atividade do contribuinte.

Entendemos que tais serviços/bens não são passíveis de gerar crédito, pois não podem ser considerados insumos nos termos da legislação vigente.

Tais serviços estão sendo glosados por esta Ação Fiscal e estão abaixo discriminados:

- Lavagem de veículos;
- Despesas administrativas genéricas;
- Despesas operacionais genéricas;
- Manutenção e reparos realizados em veículos ligados a setores administrativos;
- Serviços de desentupidora;
- Serviços de brindes;
- Serviços de Refeições;

Desta forma, todos os créditos resultantes da aquisição de pneus novos, de outras despesas, bem como de despesas com histórico 'Requisição', os quais não permitem identificar a natureza do bens/serviços, encontradas na conta contábil "**Peças e Manutenção de Veículos – 3111001-2**", estão sendo glosados por esta fiscalização.

De sua parte, a decisão recorrida dispõe:

Como se pode perceber, pela descrição dos itens desconsiderados no procedimento de auditoria fiscal, os gastos não atendem aos requisitos descritos no item "2" deste voto, que conferem validade ao seu emprego como insumos para fins de creditamento.

Com efeito, os gastos com bens corpóreos glosados não são diretamente utilizados pela empresa na prestação do serviço de transporte, da mesma forma, as despesas com serviços não se mostram essenciais às atividades desenvolvidas pela companhia, restando correta a glosa.

Por fim, a Recorrente alega, por exemplo:

Quanto às despesas operacionais genéricas, constata-se que se trata de aquisições de correias, mangueiras, borrachas, películas, etc., para os veículos transportadores da Recorrente. Por serem aquisições para a manutenção direta dos equipamentos que realizam o objeto social da empresa, não pode ser afastado o conceito de insumo dos mesmos. Esse é o entendimento da própria Receita Federal do Brasil:

Como se percebe, nos autos não há informações suficientes para que se conclua de forma definitiva acerca da existência ou não do direito ao crédito em relação a esses itens, por ausência de maiores discriminações. Nesse diapasão, entendo não ser cabível, em relação a esses itens, a necessidade de se converter o julgamento em diligência para que a unidade de preparo identifique, a partir da legislação de vigência e em linha com o que determinou o STJ, se referidos itens cumprem ou não os critérios da essencialidade e da relevância, pois, tratando-se de auto de infração, a distribuição do ônus da prova milita em desfavor da autoridade lançadora.

Ainda assim, devem ser mantidas as seguintes glosas flagrantemente voluptuárias ou não relacionadas à obtenção das receitas da contribuinte ou mesmo afetas à parte administrativa da atividade empresarial e, neste sentido, voto pelo provimento parcial neste particular para reverter a glosa única e exclusivamente quanto à despesa com "lavagem de veículos".

III.2 – SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA

Sobre este item decidiu a r. DRJ:

As glosas recaíram sobre diversas despesas referentes a serviços prestados para as quais o contribuinte as classificou como destinadas à manutenção de imóveis, além de as ter qualificado como “vinculados” à sua atividade-fim. Entretanto, conforme se verifica na lista de itens glosados, (fls. 4198/4206 e 4230/4255) os gastos realizados não podem ser considerados “despesas indispensáveis” à execução da atividade da empresa, visto que se referem a gastos comuns realizados para a manutenção dos imóveis de sua propriedade.
Correta, portanto a glosa aplicada.

De sua parte aduz a Recorrente:

Contudo, **todas** as contratações realizadas pela Recorrente estão relacionadas intrinsecamente às suas atividades-fim, como descrito abaixo:

Serviços relacionados com a manutenção dos imóveis da Recorrente:

i. Cimento e concreto (Holcim): manutenção e reparo dos pátios.

ii. Empreiteiras (Ivan Fonseca da Cunha, Construtora Angeleti, Terto Empreiteira, O&C Obras e Construções, G.A Engenharia, Edificar Evolution,

Construtora e Dragage, Almenida Costa, dentre outras): construção, manutenção e adequação de galpões utilizados na armazenagem.

iii. Pintura (ACL Pinturas): manutenção e adequação tanto dos galpões como dos pátios.

iv. Calhas (GPG Inst. de Calhas): manutenção de galpões.

v. Instalações elétricas (JH e filhos, GA Engenharia Elétrica): manutenção e adequação das edificações da Impugnante.

vi. Entulho (Da Silva Entulhos): retirada de entulho da manutenção e adequação dos pátios e galpões.

Serviço de despachante aduaneiro (TK Brasil): utilizado no serviço de transporte internacional de veículos, onde a Recorrente contrata o despachante para emitir e entregar todos os documentos alfandegários necessários para a transposição de fronteira.

Serviço de despachante (Despachante e Contabilidade Villa): serviço de renovação de documentos dos veículos que realizam o transporte da Recorrente.

Serviços de estacionamento e alinhamento de veículos (SCH Safe Car Handling, Condutor Serviços, Sind Trab Mov Merc, Comissária Paulista): esse serviço é aplicado em Terminal de Veículos público ou privado, sendo exigida a contratação de mão de obra especializada para o estacionamento e alinhamento dos veículos, Somente assim a Recorrente pode realizar o carregamento/descarregamento dos veículos transportados.

Serviço de Inspeção Técnica: os equipamentos que realizam o serviço de transporte da Recorrente estão sujeitos à inspeção técnica. Somente com a emissão do laudo aprovado por esta inspeção, é possível realizar o transporte rodoviário de carga.

Fl. 22 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

- Serviços de Informática (Prosseg Sistemas, SoftBH Informática, R1 Tecnologia): serviços ligados ao controle de informações das operações da Impugnante.
- Serviço de Instalação e Manutenção de Tacógrafo (Kronotak): todo veículo transportador é obrigado a possuir tacógrafo, havendo a contratação de serviços de instalação e manutenção dos mesmos pela Recorrente.
- Serviço de Regularização de Sinistros (DMG Assess. Tec.): serviço aplicado na liberação dos veículos transportadores que sofreram sinistros.

Em relação a serviços prestados para as quais o contribuinte as classificou como destinadas à manutenção de imóveis, em se tratando de bens/serviços cujos dispêndios são incorporados ao Ativo Imobilizado, os créditos concedidos limitam-se ao valor do encargo de depreciação (e não de despesas na aquisição), conforme as regras contábeis, e art. 3º, inciso VII do caput, e inciso III o §1º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Contudo, trata-se na verdade de manutenção de imóveis da contribuinte, e correta, portanto, a glosa aplicada.

B) MOVIMENTAÇÃO DE CARGA P. JURÍDICA

A glosa dos créditos relativos às despesas com **seguros de transportes de automóveis e transporte de carga seca** deve ser observada sem perder de vista a obrigatoriedade de tal contratação e sua absoluta necessidade no exercício da atividade da contribuinte, pessoa jurídica que se dedica à atividade de transporte de cargas.

Neste sentido, este colegiado tem julgado que **despesas com segurança, seguros, escolta e satélite** devem ser tratadas e compreendidas em conformidade com a realidade do transporte rodoviário de cargas, sendo de fato indispensável à prestação do serviço de transporte a contratação de seguros, sem os quais se obsta o exercício do transporte de carga.

III.3 – SEGUROS – AUTOMÓVEIS E CARGA SECA

As despesas com seguro configuram insumos, conforme entendimento adotado pela RFB em **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 168, DE 31 DE MAIO DE 2019:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. GASTOS COM SEGUROS E EMPLACAMENTO.

Fl. 23 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

Geram direito ao desconto de créditos da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas (RCTR-C e RCF-DC), seguro de veículos para transporte de cargas e com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento), por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça;

Os valores pagos a pessoas jurídicas relativos à contratação de serviços de despachantes não se conceituam como insumos para efeitos do aproveitamento de créditos da Cofins, haja vista não serem abarcados pelos critérios da relevância e essencialidade;

Os valores pagos a pessoas jurídicas relativos à aquisição e alteração de placas podem ser considerados insumos para fins de aproveitamento de créditos da Cofins, dado se tratarem de gastos abarcados pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do referido item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Consulente.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. GASTOS COM SEGUROS E EMPLACAMENTO.

Geram direito ao desconto de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas (RCTR-C e RCF-DC), seguro de veículos para transporte de cargas e com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento), por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça;

Os valores pagos a pessoas jurídicas relativos à contratação de serviços de despachantes não se conceituam como insumos para efeitos do aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, haja vista não serem abarcados pelos critérios da relevância e essencialidade;

Os valores pagos a pessoas jurídicas relativos à aquisição e alteração de placas podem ser considerados insumos para fins de aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, dado se tratarem de gastos abarcados pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do referido item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Consulente.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Fl. 24 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

2.5) Movimentação de carga pessoa jurídica:

Diferentemente o assumido pela r. DRJ, é possível que as partes atribuam à transportadora os custos referente à retirada de veículos de locais alfandegados, não havendo como se afirmar:

se o transportador agrega no serviço por ele prestado ao proprietário do veículo, a responsabilidade pelo pagamento dessa taxa, tal fato se constitui em mera estratégia de cunho mercadológico empregada pela transportadora, situação que não caracteriza a existência da obrigatoriedade (ou necessidade) da realização da despesa para que ocorra a prestação do serviço de transporte. Por tal motivo, é cabível a glosa aplicada.

De sorte que há de se concordar que a Recorrente é **obrigada** a realizar o pagamento das taxas para que seja possível efetivar sua atividade-fim. Observa-se que sem o serviço do Operador Portuário, a Recorrente não poderia realizar o seu objeto social, porquanto é impedida por lei de retirar os veículos diretamente do navio. Assim, se o conceito de insumo é a aplicação direta e indispensável na prestação de serviço, resta demonstrado que tais valores, suportados exclusivamente pela Recorrente, se enquadram no mesmo.

No mesmo sentido os custos incorridos para a utilização de sua infraestrutura, no tocante à estadia no recinto portuário.

III.5 – DESPESAS DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS E MÁQUINAS

Extrai-se do termo de encerramento de fiscalização:

Fl. 25 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

Abaixo listamos os serviços glosados por esta ação fiscal, conforme as descrições apresentadas pelo contribuinte em seu expediente de 18 de novembro de 2014, por entendermos que tais equipamentos não são utilizados na prestação de serviços de transporte e armazenagem da empresa, entendemos que tais equipamentos e máquinas são utilizados em atividades paralelas da empresa de suporte a atividade principal. Assim, não estão sujeitos a geração de créditos de PIS e Cofins:

EVERLOC COM. E LOCAÇÃO - atividades de manutenção e reparo dos pátios
CASABOA MATERIAS P/- atividades de manutenção e reparo dos pátios
TOTAL FLEET S.A – veículos utilizados pelo setor comercial da empresa para visitar clientes.
CONSTRUMAQ SETE LAGOAS –
MULTITEINER CO E LO - atividades de manutenção e reparo dos pátios
FONTES REPRESENTACO - atividades de manutenção e reparo dos pátios
LEF SANITARIOS QUIM – locação de banheiros sanitários para funcionários trabalhando na manutenção.
FORTEBANCO ADMINISTRAÇÃO -
ATLANTE SHIPPING DO - veículos utilizados pelo setor comercial da empresa para visitar clientes.
REQUISICAO – não respondido pelo contribuinte
EMPRESA SANTOS E FILHO-
POIT ENERGIA COM.BR -
MARIDALVA RODRIGUES - atividades de manutenção e reparo dos pátios
ULTRACOPY LTDA – máquina de xerox do setor administrativo
LOCADORA DE BILHARES UNIAO LTDA - jogos para interação dos funcionários
PASHAL SISTEMAS CONSTRUTIVOS LTDA
WHITE MARTINS GASES -

Desta forma, os serviços/bens que não foram consumidos diretamente na prestação de serviço da empresa e, portanto, não podem ser considerados 'insumos', contabilizadas na conta contábil 'Despesa e Locação de Veículos – 3111011-5', estão sendo glosados por esta fiscalização.

De sua parte decidiu a r. DRJ:

Alega o impugnante que muitas das despesas glosadas se referem a locação de máquinas para a manutenção e reparo de pátios e galpões da empresa.

Como visto em tópicos anteriores, tais despesas não se configuram gastos inerentes à atividade de transporte de mercadorias, sendo incabível considerá-las insumos na apuração de créditos do PIS e da Cofins.

Como se verifica, não há uma discriminação pormenorizada em relação a cada item glosado.

III.6 – DAS REQUISIÇÕES

Em relação ao item requisições, não assiste razão à recorrente. Os documentos carreados aos autos não demonstram sua natureza jurídica e sua efetiva utilização no processo produtivo. Tampouco se referidos itens já teriam sido produzidos.

Assim, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora analise as notas fiscais apresentadas em resposta à intimação da DRJ a luz do Parecer Cosit nº 5, de 17/12/2018, apresentando planilha pormenorizada e totalizada por conta contábil. Após, seja aberto prazo não inferior a 30 dias para apresentação de alegações pela

Fl. 26 da Resolução n.º 3401-001.892 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10932.720145/2014-77

recorrente, e, ao final, sejam os autos remetidos a este Conselho para reinclusão em pauta e prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco