



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10932.720145/2014-77  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.900 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de abril de 2024  
**Recorrente** SADA TRANSPORTES E ARMAZENAGENS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

**CONCEITO DE INSUMOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. TESTE DE SUBTRAÇÃO E PROVA.**

A partir do conceito de insumos firmado pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos Recursos Repetitivo), à Receita Federal consolidou o tema por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018, sendo adotados, portanto, os critérios de essencialidade e relevância do bem ou serviço aplicado na prestação de serviços ou no processo produtivo do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos argumentos de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, para conceder os créditos relacionados a: a) lavagem de veículos utilizados no transporte de bens e mercadorias; b) despesas operacionais genéricas (aquisições de correias, mangueiras, borrachas, películas, etc., para os veículos transportadores); e c) SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA; SEGUROS. AUTOMÓVEIS E CARGA SECA. Pelo voto de qualidade, manter as glosas de créditos relacionadas a: a) manutenção de instalação e imóveis; b) aquisições de pneus novos (tributação monofásica), vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Sabrina Coutinho Barbosa (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Renan Gomes Rego.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos, adoto o relatório da Resolução n.º 3401-002.542, abaixo reproduzido:

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 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;

– 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 nº 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 nº 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 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 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:**

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 nº 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:

**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.

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

É o Relatório.

O julgamento foi, inicialmente, convertido em diligência pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF (Resolução nº 3401-001.892), sob os seguintes termos:

Por tal motivo, não sendo pertinente em sede de resolução julgamento quanto ao mérito de quaisquer matérias, em que pese o racional acima expandido a respeito dos temas cuja apreciação já seria possível no presente momento e que por agora se tornam sem efeito, em prestígio aos itens que demandam novas informações e para bem delimitar a extensão da matéria que todavia resta controversa, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem realize os seguintes atos e, após, sejam todos os temas devolvidos objeto de conhecimento por esta turma julgadora:

(i) Analise e identifique, de maneira fundamentada, 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;

(ii) Elabore relatório circunstanciado emitindo sua opinião conclusiva;

(iii) Intime o contribuinte do resultado da diligência para, querendo, manifestar-se no prazo de 30 dias;

(iv) Ao final, reencaminhe os autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Encerrada a diligência pela Unidade de Origem, foi emitido o competente relatório fiscal, com a manutenção das glosas, sob os seguintes termos:

### **3- Das Notas Fiscais não localizadas nos Registros contábeis:**

3.1- NF nº 1165, emitida por A.Elite Acessorios Automotivos, em, 04/01/2011, no valor de R\$ 60,00.

3.2- NF nº (não legível), emitida por Comercial Soborrachas, em 05/04/2011, no valor de R\$ 29,40.

(...)

Em resposta apresentada em 18/03/2021, (através do Dossiê de Comunicação do Contribuinte 13032.233350/2021-68), a mesma alegou que também não identificou estas Notas Fiscais em seus registros contábeis.

Motivo pelo qual, deixamos de considerar a efetividade dessas Notas Fiscais por não estarem registrados na escrita contábil/fiscal da empresa.

### **4- Das Notas fiscais que não se enquadram no Parecer Cosit nº 05, de 5 de dezembro de 2018.**

4.1- Nota Fiscal nº 1337, emitida em 24/12/2009, por DEVA MOTOS, CNPJ: 06.237.864/0003-70, Vr. R\$ 324,00, discrimina aquisições de baú, capacete, capa de chuva e bagageiro.

(...)

Esta Nota Fiscal encontra-se registrada na conta contábil: 3.11.10.01 (Reparo e manut. Veiculos, em 04/01/2010) e, no Auto de Infração integra o Anexo II- Peças e manutenção de veículos. (fl.4072).

**4.2- NF n.º 63, emitida em 03/06/2010, por Jet Film, CNPJ: 10.893.404/0001-05, no valor de R\$ 440,00, discrimina Pelicula poliéster.**

A Nota Fiscal não apresenta a identificação do veículo beneficiário do serviço e a sua essencialidade e necessidade à atividade da empresa, não demonstrando que se trata de manutenção da frota utilizada pela transportadora.

Da mesma forma, entendemos que não atende aos critérios elencados no Parecer Cosit n.º 5, de 5 de dezembro de 2018, vedando a apropriação de Créditos de Pis/Cofins.

Verificamos que a mesma encontra-se registrada na Conta Contábil 3.11.10.00 (Reparo e manut. Veículos, em 05/07/2010) e, no Auto de Infração integra o Anexo II- Peças e manutenção de veículos. (fl.4098).

**5- DAS NOTAS FISCAIS DA CONTA CONTÁBIL 3.12.10.07- SERVIÇOS PRESTADOS P. JURIDICA:**

Relacionamos no quadro abaixo, as Notas Fiscais apresentadas pelo contribuinte que não foram objeto do lançamento, não havendo razão para a sua análise na presente diligência.

Data	nº	Emitente	CNPJ emitente	valor
01/03/2011	2011-17	CONSTR. QUALIDADE LTDA	86.392.099/0001-30	9.359,75
10/02/2011	2011-26	TRADICIONAL TOPOGRAFIA E ENG	03.304.476/0001-04	16.200,00
07/02/2011	1273	AMAS MONTAGENS ELETRICAS	02.192.150/0001-70	22.000,00
08/04/2011	2011-41	TRADICIONAL TOPOGRAFIA E ENG	03.304.476/0001-04	1.200,00
18/04/2011	20	PIONEIRA ENTULHO	13.014.728/0001-14	1.080,00
25/04/2011	2011-24	EDIFICAR EVOLUTION CONSTR.	08.919.295/0001-06	15.000,00
01/07/2011	12	SONIA BRAGA RODRIGUES DE AGUIAR DESPACHOS	10.198.606/0001-66	8.750,00
02/08/2011	13	SONIA BRAGA RODRIGUES DE AGUIAR DESPACHOS	10.198.606/0001-66	9.100,00
20/01/2011	RECIBO	DESPACH. E CONTAB. VILLA	01.538.971/0001-24	5.389,15
16/09/2011	NFS 1577	PETRONIO BRITO E CIA	70.970.946/0001-50	3.950,76

**6-DAS NOTAS FISCAIS INTEGRANTES DA CONTA CONTÁBIL 3.11.10.01:**

Relacionamos no quadro abaixo, as Notas Fiscais apresentadas pelo contribuinte que não foram objeto do lançamento, não havendo razão para a sua análise na presente diligência:

29/12/2009	3346	DEVA AUTOMOVEIS	06 036 612/0001 10	2 610 00
08/09/2010	73645	MARTEN E CIA LTDA-EPP	33 798 836/0001 32	509 24
17/05/2010	20095	MEGAMIX COMERCIAL LTDA	01 499 414/0001 70	191 00

**7-Das Notas Fiscais que se enquadram no Parecer Cosit n.º 05 de 05 de dezembro de 2012:****7.1- NF n.º 56, emitida por DMG ASSESSORIA TECNICA E REGULAÇÃO DE SINISTROS, CNPJ: 10.378.353/0001/83, emitida em 23/08/2011, no valor de R\$ 1.298,00, com a seguinte descrição: “honorários referentes a serviços de assistência a descarga”.**

A Nota Fiscal em epígrafe foi analisada no procedimento fiscal (fls. 2904 e 2905), onde demonstrou-se que se trata de perícia em veículos danificados.

Através do Dossiê de comunicação n.º 13032.233350/2021-68, comunicamos o contribuinte e concedemos prazo, para manifestação. Após manifestação do contribuinte, em 14/04/2021, demonstrando que os Serviços se tratam de perícia, para análise de veículos danificados no transporte, entendemos que a mesma enquadra-se nos critérios previstos no Parecer Cosit n.º 5, de 5 de dezembro de 2018, possibilitando a utilização de Créditos de Pis/Cofins.

(...)

7.2-NF nº 1555, emitida por Petronio Britto e Cia, CNPJ: 70.970.946/0001-50, no valor de R\$ 5.576,04, em 03/08/2011, com a seguinte descrição: Serviços Prestado

Esta Nota Fiscal traz uma descrição genérica de Serviços Prestados.

<b>7.3-Notas Fiscais Serviço Porto Estadia:</b>				
13/01/2011	48704	CIA DOCAS DO RIO DE JANEIRO	42.266.890/0001-28	107,98
14/01/2011	48709	CIA DOCAS DO RIO DE JANEIRO	42.266.890/0001-28	215,96
15/01/2011	48795	CIA DOCAS DO RIO DE JANEIRO	42.266.890/0001-28	4,24
24/01/2011	53862	CIA DOCAS DO RIO DE JANEIRO	42.266.890/0001-28	20,55
26/01/2011	54520	CIA DOCAS DO RIO DE JANEIRO	42.266.890/0001-28	127,20

A análise dos recibos relacionados acima, conjuntamente com a tabela de serviços apresentada, demonstra terem relação com a atividade e de transporte.

Portanto, s.m.j, entendemos que se enquadram nos critérios de essencialidade e relevância, elencados no Parecer Cosit nº 5, de 5 de dezembro de 2018.

Posteriormente, nova diligência foi efetuada sob os seguintes termos (e-fl. 4515):

Por tal motivo, não sendo pertinente em sede de resolução julgamento quanto ao mérito de quaisquer matérias, em que pese o racional acima expendido a respeito dos temas cuja apreciação já seria possível no presente momento e que por agora se tornam sem efeito, em prestígio aos itens que demandam novas informações e para bem delimitar a extensão da matéria que todavia resta controversa, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem realize os seguintes atos e, após, sejam todos os temas devolvidos objeto de conhecimento por esta turma julgadora:

(i) Analise e identifique, de maneira fundamentada, 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;

(ii) Elabore relatório circunstanciado emitindo sua opinião conclusiva;

(iii) Intime o contribuinte do resultado da diligência para, querendo, manifestar-se no prazo de 30 dias;

(iv) Ao final, reencaminhe os autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Devidamente intimada, a recorrente apresentou sua manifestação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatório que o cerne precípua do debate circunda o conceito de insumos e os critérios legais para fruição do crédito de PIS e COFINS não cumulativos – receita

de exportação, à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

A DRJ decidiu, por bem, manter as glosas efetuadas pela fiscalização e, por essa razão, a matéria devolvida a esta instância em relação as rubricas ainda glosadas e objeto de recurso administrativo voluntário são:

III.1 – CREDITO DE INSUMOS

A) MANUTENÇÃO INSTALAÇÃO/IMÓVEIS

B) REPARO E MANUT. VEÍCULOS

B.1) CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÕES DE PNEUS NOVOS

B.2) CRÉDITO SOBRE OUTRAS DESPESAS

III.2 – SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA

A) SERVIÇO PRESTADO P. JURÍDICA E SERVIÇO PRESTADO P. TERCEIROS JURÍDICA

B) MOVIMENTAÇÃO DE CARGA P. JURÍDICA

III.3 – SEGUROS – AUTOMÓVEIS E CARGA SECA

III.4 – SERVIÇOS NO PORTO/ESTADIA

III.5 – DESPESAS DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS E MÁQUINAS

III.6 – DAS REQUISIÇÕES

III.7 - CONFISCATORIEDADE DA MULTA DE OFÍCIO – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

**- DAS GLOSAS EFETUADAS PELA FISCALIZAÇÃO.**

**- CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS/PASEP E COFINS.**

O tema é recorrente no CARF, sendo aplicado por seus conselheiros o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos (alínea 'b', inciso II do art. 98<sup>1</sup> e art. 99<sup>2</sup>, ambos

---

<sup>1</sup> Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

[omissi]

II - fundamente crédito tributário objeto de:

[omissi]

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

da Portaria MF nº 1.634/2023), posteriormente objeto do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

O referido Parecer consolida a definição de insumos e os parâmetros a serem observados pela fiscalização para o reconhecimento do crédito com amparo no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, sendo eles:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

.....  
e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

.....  
h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

Consecutivamente, foi editada a IN RFB nº 2.121/2022 que reforça as normas de apuração e fiscalização das contribuições, de modo a validar, em definitivo, as hipóteses de creditamento de PIS e COFINS, inclusive, ao prescrever as possibilidades de apuração de insumos sobre insumos, que se expõe:

**Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores**

[omissi]

<sup>2</sup> Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**das aquisições efetuadas no mês de** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

**I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e**

**II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.**

**§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou prestação de serviços** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.

§ 3º Excetua-se do disposto no inciso II do caput, o pagamento de que trata o inciso I do art. 421, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 4º Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

**Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

**§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:**

**I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);**

**II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;**

**III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;**

**IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;**

**V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:**

**a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou**

**b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;**

**VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;**

**VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;**

**VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;**

**IX - equipamentos de proteção individual (EPI);**

**X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;**

**XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;**

**XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;**

**XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;**

**XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;**

**XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

**XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

**XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e**

**XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

**§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:**

**I - bens incluídos no ativo imobilizado;**

**II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;**

**III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;**

**IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;**

**V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;**

**VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;**

**VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;**

**VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;**

**IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;**

X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pe

Filho.ssoa jurídica.

[omissis]

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

Restou assentado, portanto, que a essencialidade e/ou relevância dos insumos serão apreciadas pelo julgador, caso a caso, e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação dos serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso demonstrar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Tem-se, pois, duas premissas a serem observadas em relação ao conceito de insumos para fins de aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, o teste da subtração e a prova.

Firmadas as premissas, verifica-se abaixo as atividades desempenhadas pela contribuinte, ora recorrente.

De acordo com o Estatuto Social anexado aos autos, a recorrente se dedica as atividades de:

Art. 30 - A sociedade tem por fim e objetivo a Prestação de Serviços Nacionais e Internacionais de Transporte Rodoviário e Ferroviário de Cargas, a Prestação de Serviços de Armazenamento de Cargas (Armazém Geral), a Prestação de Serviços de Manutenção, Revisão e Instalação de Acessórios em Veículos Automotores, a Venda de Componentes Mecânicos, o Comércio Varejista de Combustíveis e Lubrificantes para veículos automotores, bem como as Atividades dos Operadores Portuários, Carga e Descarga, Serviços Combinados de Escritório e Apoio Administrativo.

Passo, agora, a examinar as rubricas glosadas.

### **- MANUTENÇÃO INSTALAÇÃO/IMÓVEIS.**

Contra a motivação da DRJ e fiscalização de ausência de consumo ou aplicação do serviço na prestação de serviço ou processo de industrialização, a recorrente sustenta:

A 4ª Turma da DRJ/FOR, ao proferir o acórdão n.º 08-41.245, no que tange à glosa dos créditos do PIS e da COFINS referentes às despesas relacionadas a materiais e serviços adquiridos pela Recorrente para manutenção de instalações de imóveis, aduz o que segue:

“As glosas recaíram sobre movimentações registradas na conta contábil de nº 3111009-1 e alcançou as despesas com manutenção e conservação dos imóveis, referentes às paredes, pintura, reposição de peças e congêneres.

Como visto no tópico acima, 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.

No caso do contribuinte, que presta serviços de transportes, mostra-se óbvio que as despesas glosadas não se destinavam à realização de sua atividade-fim, sendo correto o entendimento adotado pela autuante.”

Baseando-se no conceito de insumo anteriormente trazido, temos que as despesas com manutenção e conservação dos imóveis da Recorrente estão intrinsecamente ligadas à prestação de serviços da mesma, seja na utilização direta das instalações, como na qualidade e operacionalização da prestação do serviço.

(...)

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.

A matéria foi apreciada no bojo da resolução n.º 3401-002.542, de modo que adoto:

Como se percebe há um duplo erro na premissa adotada pela r. DRJ, 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 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.

Tratando-se de gastos com a conservação, que por sua vez, não estão sujeitos à depreciação, revento a glosa.

**- REPARO E MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS.**

**- CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÕES DE PNEUS NOVOS.**

A fiscalização concluiu após diligência:

15. Portanto, os adquirentes de produtos monofásicos de tributação de PIS/COFINS não geram créditos dessas contribuições sociais, conforme decidiu o STJ em sede de recursos repetitivos. A lógica da tributação monofásica está no próprio nome, concentrar toda a tributação em um único agente da cadeia de produção, encerrando-se toda essa tributação nesse nível de agente econômico.

16. Assim, produtos monofásicos, como pneus, combustível fóssil, álcool anidro para mistura na gasolina, certas peças de veículos e motos, e outros tantos, não geram crédito de PIS COFINS ao adquiri-los, não sendo o agente da cadeia responsável pela tributação monofásica.

Levando-se em conta as premissas acima adotadas e a atividade da recorrente, entendo enquadra-se no conceito de insumos os pneus novos e, conseqüentemente, adoto o posicionamento do relator na diligência efetuada:

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.

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 de agosto de 2017, ao qual aderiu a unanimidade do Colegiado.

Com fulcro no artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99, o qual autoriza ao julgador na motivação, que deve ser explícita, clara e congruente, a fazer declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato, 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:

(...).

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 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.

Reservado ao II.

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 causalidade 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 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.
- (...)"

34. Aliás, exatamente neste sentido, assim decidi recentemente o 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.

#### 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).

35. No transcorrer do seu preciso voto a Ministra Regina Helena Costa aduz que:

"(...).

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 REPORTE, consoante a dicção do 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.

Cumpre salientar que tal dispositivo não se aplica apenas às operações realizadas com beneficiários do regime do REPORTE, 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. (...).”

36. Dessa feita, 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 do álcool anidro por ela adquirido no conceito de insumo. A nosso ver, como desenvolvido nos itens "I.a" e "a" do presente voto, o álcool anidro é insumo para a recorrente, o que lhe dá, consequentemente, direito a crédito de PIS e COFINS.

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

Restabeleço, então, o crédito.

## - CRÉDITO SOBRE OUTRAS DESPESAS.

O tema foi abordado na resolução como razões para conversão em diligência:

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 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 dispôs:

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, 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.

Após diligência concluiu a fiscalização:

20. Sobre **Lavagem de Veículo**, levando-se em conta da necessidade deste serviço para não ter o desgaste prematuro dos veículos utilizados na prestação de serviço de transporte rodoviário, ou outro modal, entendo que se possa gerar crédito de PIS/COFINS, devido a sua relevância e essencialidade. No entanto, cabe se restringir tais créditos na prestação de serviço de Lavagem de Veículo realizado por pessoas jurídicas, e que o veículo seja usado na prestação de serviço da atividade da empresa, no caso, o transporte de bens e mercadorias.

21. Sobre Despesas Administrativas Genéricas e Manutenção e Reparos realizados em veículos ligados a setores administrativos, entendo não haver possibilidade de se obter crédito destes serviços, pois não se pode classificá-la como um insumo (serviço) na prestação de serviço, por estarem classificadas contabilmente como despesas na área administrativa, e a manutenção ser sobre bem móvel. Os impeditivos sobre crédito dessas despesas estão nos incisos II e VII do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

22. Sobre Despesas Operacionais Genéricas, a SADA disse o seguinte: “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.” Se essas peças para a manutenção dos veículos utilizados na prestação de serviço forem tributadas pelo regime monofásico de PIS/COFINS, a SADA não pode obter créditos, devido à decisão do STJ em recursos repetitivos, no entanto, não sendo produtos monofásicos, de alíquota zero, suspenso, a SADA pode obter créditos sobre esses produtos.

23. Sobre Serviço de Desentupidora, **por falta de um melhor detalhamento de onde esse serviço seja prestado**, entendo que dará direito a crédito quando esse serviço for áreas de armazenamento de bens e mercadorias de terceiros, pois neste caso, é relevante não existir entupimentos nos sistemas de água e de esgoto dessas áreas, pois pode comprometer os bens e mercadorias sobre custódia na prestação de serviço de

armazenagem. Em outras áreas, entendo que esse serviço não preencha os critérios de relevância ou essência para considera-lo como insumo.

24. Sobre Serviços de Brindes, entendo ser um serviço na área mercadológica da empresa, para atrair clientes e/ou fidelizar clientes, não se podendo classificar como um insumo para qualquer atividade desenvolvida pela SADA. Despesa com brindes na legislação do IRPJ não é aceito como dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

25. Sobre Serviços de Refeição, entendo não poder ser considerado um insumo para a prestação de serviço, e está mais relacionado a pagamento da mão-de-obra de pessoa física. A ementa da Solução de Consulta COSIT nº 94/2023 colocou a posição da Receita Federal sobre esse assunto:

(...)

A partir dos critérios já elencados no início do voto, merece reversão as glosas com Lavagem de Veículo realizado por pessoas jurídicas e Despesas Operacionais Genéricas.

## **- SERVIÇO PRESTADO PESSOA JURÍDICA E SERVIÇO PRESTADO P. TERCEIROS JURÍDICA.**

O serviço foi objeto de diligência, vejamos resolução:

Em relação a serviços prestados para as quais o contribuinte as classificou como destinadas à manutenção de imóveis, entendo que as premissas estabelecidas nesse voto autorizam a tomada de crédito, com a observação adicional de que, 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.

Os demais itens não foram objeto de apreciação pela r. DRJ, que incluiu todos os itens como se manutenção de imóveis fossem. Nesse interim, entendo que qualquer decisão aqui proferida implicaria em supressão de instância, motivo pelo qual entendo deva esse item retornar à unidade local para análise.

Concluiu a fiscalização:

26. As premissas para embasar a avaliação sobre esses serviços são as mesmas utilizadas em Créditos Sobre Outras Despesas (itens 18 e 19 acima)

28. Como o relator questiona os serviços não relacionados a obras e serviços de manutenção das instalações físicas de armazenagem, irei me pronunciar sobre os outros serviços.

29. Sobre Serviço de Despachante Aduaneiro, entendo estar presente os conceitos de essencialidade ou relevância, pois no desembaraço de mercadorias e entrada em recintos alfandegados é necessária a intervenção de despachantes aduaneiros.

30. Sobre Serviço de Despachante (Despachante e Contabilidade Villa), a SADA apresentou a seguinte explicação: “serviço de renovação de documentos dos veículos que realizam o transporte da Recorrente”. Entendo que esse tipo de serviço não se pode ser classificado como insumo para o serviço prestado de transporte, é um serviço meramente burocrático e administrativo, não possuindo ligação com a prestação de serviço de transporte, portanto, não faz jus a crédito de PIS/COFINS esse tipo de serviço.

31. Sobre o Serviço de Estacionamento e Alinhamento de Veículos (SCH Safe Car Handing, Condutor SEviços, Sind Trab Mov Merc, Comissária Paulista), a Sada apresentou o seguinte esclarecimento: “esse serviço é aplicado em Terminal de Veículo 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”. Para se creditar sobre esse tipo de serviço, é necessário que a Sada apresente a norma reguladora que lhe obrigue a contratação desses serviços. Inexistindo a norma, não há em se falar em relevância ou essencialidade desta prestação de serviço.

32. Sobre o Serviço de Inspeção Técnica, a SADA apresentou o seguinte esclarecimento: “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.” Este tipo de serviço possui os requisitos da essencialidade e relevância, pois sem os laudos a empresa não pode desenvolver sua atividade de transporte de carga.

33. Sobre o Serviço de Informática (Prosseg Sistemas, SoftBH Informática, R1 Tecnologia), a Sada apresentou o seguinte esclarecimento: “serviços ligados ao controle de informações das operações da Impugnante.” Esse serviço está relacionado com a área gerencial e administrativa da empresa, não possuindo qualquer relevância ou essencialidade na prestação de serviço de transporte de carga, não tendo direito a gerar crédito de PSI/COFINS.

34. Sobre Serviço de Instalação e Manutenção de Tacógrafo (Kronotak), a Sada esclareceu o seguinte: “todo veículo transportador é obrigado a possuir tacógrafo, havendo a contratação de serviços e manutenção dos mesmos pela Recorrente.” Esse serviço é relevante e essencial para a prestação de serviço da Sada. Se não houver tacógrafo calibrado corretamente, os veículos são apreendidos nas rodovias.

35. Sobre Serviço de Regularização de Sinistros (DMG Assess. Tec.), a SADA justificou assim: “serviço aplicado na liberação dos veículos transportadores que sofrem sinistros.” Se aplicarmos a técnica da subtração para esse serviço, chegaremos à conclusão da inexistência da relevância ou essencialidade, pois se retirar esse serviço os outros caminhões não deixarão de circular, e os caminhões sinistrados poderão só ter uma demora maior para sua liberação. Não há motivos para classificar esse tipo de serviço como insumo.

Reverto, assim, às glosas sobre todos os serviços, porquanto essenciais para as atividades da empresa que atreladas à prestação de serviços de transportes.

Nesse sentido, os serviços de informática, estacionamento, alinhamento de veículos, sinistros, tacógrafo, e demais estão intrinsecamente relacionados às atividades de transporte de cargas ou passageiros. Sem tais serviços a recorrente não alcança a consecução de suas atividades.

**- MOVIMENTAÇÃO DE CARGA P. JURÍDICA.**

**- SEGUROS. AUTOMÓVEIS E CARGA SECA.**

Na resolução 3401-002.542 o tema já foi apreciado pela relator, tendo decidido:

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.**

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.

Com base nos citados fundamentos, reverto a glosa.

### - DAS REQUISIÇÕES.

Colaciono trecho da resolução inicial (3401-001.892):

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.

O tema foi apreciado pelo Colegiado na resolução 3401-002.542:

Em relação ao item requisições, não assiste razão a 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.

Mantenho as glosas, adotando o resultado da resolução 3401-002.542, porquanto ausente provas e explicações pela recorrente embora ciente de sua necessidade para que se pudesse certificar o cumprimento dos critérios legais necessários para fruição do crédito das contribuições, estes tratados inicialmente no voto.

### - DESPESAS DE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS E MÁQUINAS

Constou na resolução:

Extrai-se do termo de encerramento de fiscalização:

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.

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, de sorte que entendo não haver uma manifestação da r. DRJ sobre o tema e que uma decisão diretamente aqui proferida implicaria em supressão de instância.

Após resolução concluiu a fiscalização:

37. De início é necessário se separar os que possuem explicação sobre o serviço prestado dos que não possuem. Nesta seara, por não existirem explicações dos serviços prestados para a Sada, não se pode admitir crédito de PIS/COFINS pelas locações das empresas: Construmaq Sete Lagoas, Fortebanco Administração, Empresa Santos e Filho, Poit Energia.com.br, Pashal Sistemas Construtivos Ltda, e White Martins Gases. Separados os não possuidores de explicação, passemos aos que possuem.

38. Antes de se adentrar aos que possuem explicação, necessário enquadrar as locações no inciso correto sobre crédito de PIS/COFINS. O inciso correto é o seguinte: "IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Há uma grande diferença entre o que seja prestação de serviço da pessoa jurídica de atividade empresarial. Na atividade empresarial, insumo de serviço é meio para a atividade empresarial, enquanto na prestação de serviço é um insumo. O conceito de atividade empresarial é muito maior, e envolve, principalmente a capacidade organizacional do empresário em sua atividade econômica, e assim abarca muitas atividades que não necessariamente estejam ligadas às atividades fim da empresa. Dito isso, e sendo bem objetivo, entendo que das empresas com explicação de suas atividades de locações para a Sada, somente as locações da Locadora de Bilhares União (jogos para interação dos funcionários) não geram direito a crédito de PIS COFINS, pois diversão para o setor de transportes e armazenagem não possui relação, mesmo que indireta, na atividade empresarial da Sada. As outras locações com explicações estão relacionadas com a atividade empresarial da Sada, e geram créditos de PIS COFINS. Vejam, aqui os conceitos de relevância e essencialidade não podem ser aplicados, por não se tratar de insumos.

Partindo dos critérios legais de essencialidade e/ou relevância bem como, da necessidade de provas, mantenho a glosa da rubrica, por falta de esclarecimentos pela recorrente acerca dos serviços, como consignado na diligência efetuada pela fiscalização.

## **- CONFISCATORIEDADE DA MULTA DE OFÍCIO – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

Sem delongas, a matéria de fundo trazida pela recorrente diz respeito a inconstitucionalidade de lei. É cediço que este Colegiado não tem competência para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2), tampouco de qualquer norma regularmente constituída, porque resguardado ao Excelso STF o controle de

constitucionalidade de lei (art. 102 da CF/88), sendo, pois, incompetente este Colegiado para apreciar o tema.

Como se não bastasse o art. 62 do RICARF, veda ao conselheiro não acatar leis ou normas sob o argumento de inconstitucionalidade, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Não conheço do recurso.

### **Conclusão.**

Pelo exposto, voto:

- a) Pelo não conhecimento dos argumentos de inconstitucionalidade; e, da parte conhecida,
- b) Em Dar parcial provimento para reverter as seguintes glosas:
  - a. Manutenção, instalação/imóveis;
  - b. Aquisição de pneus novos;
  - c. Lavagem de Veículo realizado por pessoas jurídicas;
  - d. Despesas Operacionais Genéricas; e,
  - e. Serviços prestados por pessoa jurídica (informática, estacionamento, alinhamento de veículos, sinistros, tacógrafo, dentre outros).

(Documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Renan Gomes Rego, Redator designado.

Em que pese as muito bem lançadas razões de decidir da I. Relatora, ouso a divergir quanto a sua posição sobre a reversão das glosas sobre a manutenção de instalação e imóveis e sobre aquisições de pneus novos (tributação monofásica).

Pois bem! Quanto à reversão da glosa sobre os gastos com a manutenção de instalações e imóveis da Recorrente, o entendimento da I. Relatora foi no sentido de que se tratam de gastos com a conservação, baseando-se no conceito de insumo, portanto, passíveis de creditamento com base no inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003.

No entanto, entendo que tais gastos se relacionam com bens do ativo imobilizado, sendo, assim, os gastos com sua manutenção ou construção não são incluídos no conceito de insumo e, portanto, não são passíveis de creditamento com base no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. É dizer, a aquisição de produtos para serem aplicados na manutenção ou conservação de um ativo imobilizado não se confunde com a aquisição de um insumo utilizado na prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Agora em relação às aquisições de pneus novos sob a rege da tributação monofásica, também entendo correto as razões do Fisco pela glosa, já que são itens que estão sujeitos à tributação concentrada quanto ao PIS/Pasep e à Cofins, e à vedação disposta no art. 3º, inciso I, alínea “b” combinado com o art. 2º, § 1º, incisos III, IV e V, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que impedem a apuração de créditos na aquisição.

No mesmo sentido são as decisões proferidas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos acórdãos nº 3302-005.447 e 3302-008.314, acerca de crédito nas aquisições de produtos sujeitos ao regime de tributação monofásica, cujas ementas reproduzimos, respectivamente, a seguir:

*COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE PIS/PASEP INCIDENTE SOBRE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMERCIANTE REVENDEDOR. VEDAÇÃO EXPRESSA. INDEFERIMENTO.*

*Há vedação legal expressa ao creditamento das contribuições ao PIS e a COFINS sobre a compra de veículos automotores para revenda, nos termos do art. 3º, inciso I, alínea “b”, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não se podendo reconhecer crédito que afronte tal vedação.*

*PEDIDO RESSARCIMENTO. CRÉDITO DE PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES SOBRE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. COMERCIANTE REVENDEDOR. INDEFERIMENTO.*

*No regime monofásico de tributação não há previsão de ressarcimento de tributos pagos na fase anterior da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez, sem previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorre no regime de substituição tributária para frente.*

*Após a vigência do regime monofásico de incidência, não há previsão legal para o pedido de ressarcimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a venda de automóveis e autopeças para o comerciante atacadista ou varejista.*

Recentemente, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1093), analisou o REsp 1.894.741/RS e o REsp 1.895.255/RS, e definiu que não é possível o aproveitamento de créditos da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre produtos sujeitos ao regime monofásico.

O entendimento foi no sentido de que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 não permite o aproveitamento de créditos no regime monofásico, ou seja, tal artigo não revoga os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que proíbem a tomada de créditos de PIS/Pasep e da Cofins no regime monofásico.

Tal artigo apenas impede que créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade não sejam estornados quando as vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS/Pasep e Cofins, não se referindo ao regime monofásico.

A partir desse julgamento foram fixadas cinco teses atinentes ao creditamento de PIS/Pasep e Cofins no sistema monofásico. As teses são as seguintes:

- 1) É vedada a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os componentes do custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica;*
- 2) O benefício instituído pelo artigo 17 da Lei 11.033 de 2004 não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto;*
- 3) O artigo 17 da Lei 11.033 de 2004 diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor. Portanto, não permite a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição – artigo 13 do Decreto Lei 1.598/1977 – de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos artigos 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei 10.637 de 2002 e da Lei 10.833 de 2003;*
- 4) Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens, e não a uma pessoa jurídica que os comercializa, que pode adquirir e revender conjuntamente estes bens sujeitos à não cumulatividade e à incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar sim créditos;*
- 5) O artigo 17 da Lei 11.033 de 2004 apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade, incidência plurifásica, não sejam estornados, sejam mantidos, portanto, quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição – artigo 13 do Decreto Lei 1.598/1977 – de bens sujeitos à tributação monofásica.*

Ademais, há jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal (STF), com repercussão geral (Tema 844), no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que inexiste dupla ou múltipla tributação.

Ante o exposto, voto em manter as glosas de créditos relacionadas a: a) manutenção de instalação e imóveis; b) aquisições de pneus novos (tributação monofásica).

*(documento assinado digitalmente)*

Renan Gomes Rego