



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.723228/2016-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.615 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2021
Recorrente RAPIDO TRANSPAULO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2013

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade ou relevância à atividade desempenhada pela empresa. A análise casuística demonstrou que os dispêndios com seguro; rádio; monitoramento; gerenciamento de risco; telefone operacional (motoristas); material de proteção; uniforme e pedágios permitem o creditamento a título de insumos (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003).

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO DA AUTUAÇÃO.

Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no Tema 69 de Repercussão Geral, o ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição. Os efeitos da decisão devem se dar após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15/03/2017 e o ICMS a ser excluído da base de cálculo é o destacado nas notas fiscais.

INCLUSÃO DO ISS NA BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE.

O ISS integra o conceito de receita bruta e compõe a base de cálculo da contribuição, nos termos do julgamento do REsp 1.330.737/SP, na sistemática de recursos repetitivos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial n.º 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade ou relevância à atividade desempenhada pela empresa. A análise casuística demonstrou que os dispêndios com seguro; rádio; monitoramento; gerenciamento de risco; telefone operacional (motoristas); material de proteção; uniforme e pedágios permitem o creditamento a título de insumos (art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003).

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO DA AUTUAÇÃO.

Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no Tema 69 de Repercussão Geral, o ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição. Os efeitos da decisão devem se dar após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15/03/2017 e o ICMS a ser excluído da base de cálculo é o destacado nas notas fiscais.

INCLUSÃO DO ISS NA BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE.

O ISS integra o conceito de receita bruta e compõe a base de cálculo da contribuição, nos termos do julgamento do REsp 1.330.737/SP, na sistemática de recursos repetitivos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas dos dispêndios relacionados a: seguro; rádio; monitoramento; gerenciamento de risco; telefone operacional (motoristas); material de proteção; uniforme; pedágios e para admitir a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Marcelo Costa Marques d' Oliveira (suplente convocado) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de Impugnação, fls. 2.972/2.991, interposta aos 06/02/2017 (segunda-feira), fl. 2.970, em face dos Autos de Infração, fls. 2.935/2.942 e 2.943/2.951, relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP devidas pela sistemática não-cumulativa, cientificados à autuada aos 05/01/2017, fls. 2.964/2.966 e 2.967, atinentes aos períodos de janeiro de 2012 a março de 2013, nos seguintes valores:

Tributo:	Principal (em R\$)	Juros calculados até 12/2016 (em R\$)	Multa de ofício de 75% (em R\$)	Total (em R\$)
Contribuição para o PIS/PASEP	1.646.359,79	756.744,69	1.234.769,78	3.637.874,26
COFINS	7.583.233,08	3.485.612,19	5.687.424,76	16.758.270,03

Do Relatório da Ação Fiscal:

2. Expõe o Relatório da Ação Fiscal de fls. 2.952/2.958 que a contribuinte, que tem por objeto social o transporte de cargas por conta própria e de terceiros, descontou, das contribuições devidas nos anos de 2010 a 2013, créditos extemporâneos, referentes aos anos de 2004 a 2009, que foram levantados por empresa de consultoria e que decorrem de duas circunstâncias: (i) consideração de todos os créditos da não-cumulatividade que, no entendimento desta empresa, a contribuinte teria direito; e (ii) exclusão de valores das bases de cálculo das contribuições. Sobre tais créditos, o sujeito passivo aplicou correção correspondente à Selic e, ainda, juros de 1,00% ao mês (vide fls. 2.961/2.962).

3. Notícia que a Fiscalização, ao analisar os sobreditos créditos, apenas confirmou a existência de montante suficiente para respaldar os descontos realizados nos meses de março a julho de 2010 e de uma parte daquele efetuado em relação ao mês de agosto de 2010, razão por que foram formalizados Autos de Infração atinentes aos meses de agosto/2010 a dezembro/2011, objeto do processo administrativo nº 11065.725121/2013-52, para exigir as contribuições que deixaram de ser recolhidas.

4. Esclarece que os fundamentos da desconsideração de parcela dos créditos extemporâneos estão detalhados em Relatório da Ação Fiscal integrante do processo administrativo nº 11065.725121/2013-52, anexado aos presentes autos às fls. 2.502/2.548.

5. Tendo a contribuinte também procedido ao desconto dos citados créditos em meses dos anos de 2012 e 2013, foram lavrados os Autos de Infração aqui

examinados, para cobrança das contribuições devidas nos meses de janeiro/2012 a março/2013, que restaram após tais glosas.

6. Registra o Relatório da Ação Fiscal que "caso o saldo de créditos extemporâneos a serem validados pelo CARF seja superior ao considerado pela Fiscalização no âmbito do procedimento fiscal anterior, haverá recálculo do lançamento de ofício relativo ao período que se encerra em dezembro de 2011. Somente na hipótese do saldo validado pelo CARF (considerando a possibilidade de ele ser diferente do validado pela Fiscalização) não ser utilizado totalmente para dedução das infrações verificadas no procedimento anterior, haveria saldo remanescente a ser utilizado no período ora fiscalizado. Entretanto, no presente momento, o contribuinte não possui qualquer saldo de crédito extemporâneo validado que poderia ser utilizado no período sob fiscalização. Assim, caberá o lançamento de ofício da totalidade dos valores apurados (...)".

7. Por seu turno, o Relatório de fls. 2.502/2.548 comenta ser descabida, na forma do art. 13, c/c o art. 15, IV, ambos da Lei nº 10.833/2003, a correção de créditos da não-cumulatividade das contribuições analisadas, pelo que foi inadmitida qualquer correção dos valores originais dos créditos extemporâneos apurados pelo sujeito passivo.

8. Passando aos valores integrantes das bases de cálculo dos créditos extemporâneos, a autoridade fiscal inicialmente consigna que a contribuinte, além de créditos sobre depreciação do ativo imobilizado, apurou créditos sobre outros dois grupos de "Compra de Ativo Imobilizado": o primeiro, integrante das contas de resultado "Manutenção do Imobilizado" e "Bens de Natureza Permanente"; e o segundo, a partir de 2006, concernente à apropriação de créditos ao percentual de 1/48 do valor dos bens adquiridos no mês.

8.1. Sobre o primeiro grupo, expressa que se tratam de despesas com manutenções diversas em edificações e em equipamentos utilizados as atividades administrativas da empresa (aparelhos de ar condicionado, telefones, fotocopiadoras, equipamentos de informática, etc), além de vários suprimentos não utilizados diretamente na prestação dos serviços. E, quanto a estas despesas, observa que, como a legislação regente apenas admite créditos atinentes a despesas com edificações ou benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, inexistente direito a creditamento. Adita que apenas despesas com manutenção de equipamentos vinculados diretamente ao processo produtivo ou à prestação de serviços ensejam direito a creditamento. Em face destas duas circunstâncias, os créditos com as despesas comentadas foram glosados.

8.2. Adiante, em torno do segundo grupo de créditos, registra a autoridade fiscal que se referem à apropriação de 1/48 dos valores mensais de bens, não empregado diretamente na prestação de serviços (segundo verificado no Razão), contabilizados nas rubricadas "Máquinas e Equipamentos" (máquinas de café, câmara de segurança, etc), "Aparelhos e Instalações", "Computadores e Periféricos" e "Móveis e Utensílios". Sobre tais créditos, expõe que:

8.2.1. foi apropriado crédito, à razão de 1/48 avos, sobre despesas de construção de prédios, reclassificados no Ativo em 29/12/2006 em função do final da obra, mas, nesta data, a legislação não previa a apropriação de crédito acelerado, mas apenas sobre a depreciação que, no caso das edificações, está limitada a 4,00% ao ano;

8.2.2. foram apropriados créditos sobre bens usados cujas receitas de vendas auferidas pelo anterior proprietário não sofreram tributação, pelo que inexistente

direito a crédito pelo adquirente, aos moldes dos arts. 3º, §2º, II, das Leis n.º 10.633/2002 e 10.833/2003;

8.2.3. segundo normas contábeis, a contribuinte passou a ativar os bens objeto de leasing financeiro e a contabilizar sua depreciação em conta de resultado; mas esta depreciação, dado o princípio da neutralidade tributária operacionalizado pelo RTT, não impacta a determinação das contribuições; ademais, a contribuinte se apropriou, normalmente, dos créditos sobre o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil, conforme previsto na legislação de regência.

9. Prosseguindo, sobre os valores contabilizados na conta de resultado "Indenizações Pagas" - ou, a partir de 2009, "Faltas e Avarias" -, correspondentes a importâncias pagas aos contratantes dos fretes por faltas ou avarias nas mercadorias, comenta que não se trata de insumo consumido na prestação de serviços, sendo descabido creditamento. Ressalvou que, mesmo que assim não fosse, há, nas contas de resultado, créditos feitos pelas seguradoras a título de ressarcimento dos dispêndios.

10. O Relatório da Ação Fiscal menciona, outrossim, que o sujeito passivo se apropriou de créditos sobre despesas com "Conservação e Reparos" e "Despesas com Instalações", sendo, todavia, inexistente permissão legal para a apuração de créditos sobre manutenção, reparos ou instalações em edificações.

11. Avante, a autoridade fiscal narra que foram apurados créditos sobre serviços de informática, limpeza, engenharia, segurança, despachante, cobrança, alarme, rastreamento, honorários advocatícios, serviços contábeis, serviços de portaria, medicina do trabalho, desentupimento, telefonia, internet, relógio de ponto, Serasa, contribuições sindicais, assessoria ambiental, recursos humanos, serviços administrativos, hotelaria, alimentação, chaveiro, serviços gerenciais, serviços postais, despesas com exportação, tabelionatos e custas judiciais, os quais não se tratam de insumos aplicados na prestação dos serviços, razão por que foram glosados estes créditos.

12. Também aponta que foram apurados, indevidamente, créditos sobre diversas despesas que não se caracterizam como insumos, tais como aquelas que possuem as seguintes rubricas: "Água", "Uniforme", "Material de Proteção", "Seguros", "Seguros sobre cargas", "Rádio e Monitoramento", "Pedágios", "Despesas com Viagem", "Telefone", "Rastreamento e Gerenciamento de Risco" e "Despesas com Exportação". Particularmente quanto à impossibilidade de creditamento sobre despesas com rastreamento de veículos e cargas, seguros e pedágios, transcreveu excerto da Solução de Divergência COSIT n.º 19/2008:

12.1. Outrossim, foram glosados créditos sobre despesas com viagens, por se tratarem de dispêndios com lanchonetes localizadas em postos de combustíveis, restaurantes e hotelaria, relativamente aos quais inexiste amparo legal para creditamento.

12.2. Realça, ainda, que alguns dos dispêndios já haviam sido incluídos pelo contribuinte na base de cálculo dos créditos originariamente informada nos Dacon do ano-calendário 2006 e, assim, já foram glosados em fiscalização anterior as despesas com "Rádio e Monitoramento" e "Uniformes" e, destarte, não foram aqui novamente glosadas.

13. Prosseguindo, o Relatório da Ação Fiscal de fls. 2.502/2.548 narra que a contribuinte apropriou créditos sobre fretes subcontratados de pessoas jurídicas, parte

delas optantes pelo Simples, cujos créditos devem ser calculados ao percentual de 75% das alíquotas das contribuições, aos moldes dos §§19 e 20, do art. 3º, c/c o art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004, pelo que foi glosado o percentual de 25% dos créditos indevidamente considerados pelo sujeito passivo a este título.

13.1. Diz que, durante o procedimento fiscal, a contribuinte alegou que a restrição ao creditamento no percentual de 75% era apenas dirigida ao Simples Federal - e não ao Simples Nacional - tendo, inclusive, apresentado Solução de Consulta da DISIT da 10ª RF para respaldar seu entendimento; no entanto, após ponderar que a consulta, formulada por outro contribuinte, não ampara a fiscalizada, a autoridade fiscal falou que "a totalidade das referências ao Simples na legislação vigente à época do Simples Federal, foram integralmente adotadas ao Simples Nacional. Importante ainda ressaltar que, na maioria das vezes, tais referências traziam benefícios aos optantes do Simples. Não é coerente, portanto, que apenas quando se trata de medida restritiva adote-se a interpretação de que a indicação ao Simples se referia apenas ao antigo Simples Federal".

13.2. Exemplificou que o Simples Nacional recepcionou disposições legais do Simples relativas à: (i) dispensa da retenção, aos pagamentos realizados a pessoas optantes, de imposto de renda e de contribuições na fonte pelas; (ii) dispensa dos optantes efetuarem a retenção destes tributos nos pagamentos feitos a outras empresas; e (iii) própria exclusão das optantes do regime da não-cumulatividade.

14. Em seguida, o comentado Relatório da Ação Fiscal passa a discorrer a respeito de créditos, apurados pela contribuinte, sobre fretes contratados de pessoas físicas, cabíveis, a partir de 30/12/2004, no mesmo percentual de 75% das empresas optantes pelo Simples na forma dos §§19 e 20, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, tendo a autoridade fiscal pontuado sobre o assunto que a ora impugnante: (i) apropriou créditos ao longo do ano de 2004, ou seja, em período anterior à vigência do benefício, os quais foram glosados; e (ii) apesar de ter feito constar que apenas estaria se aproveitando do percentual de 75%, na realidade se utilizou da totalidade dos dispêndios registrados na contabilidade a este título, razão por que foi glosado o percentual de 25% apropriado.

15. Mais adiante, acerca de créditos sobre valores registrados na conta de resultado "Despesas Obino", comenta que, como as importâncias ali anotadas se referem a despesas com cargas e descargas pagas a pessoas físicas, seria inviável o aproveitamento de créditos.

16. Ademais, também aponta do Relatório da Ação Fiscal que, como os créditos extemporâneos apenas foram informados pela contribuinte no DICON em março de 2010, teria ocorrido a prescrição dos créditos relativos aos meses de janeiro de 2004 a fevereiro de 2005, tendo em vista o prazo de cinco anos previsto no art. 1º, do Decreto nº 20.910, de 06/01/1932 (reporta-se à Solução de Divergência COSIT nº 21, de 29/07/2011). Complementa, ainda, especificamente em relação ao mês de janeiro/2004, que no período sequer ainda vigia o regime não-cumulativo da COFINS.

16.1. Em virtude das razões acima, foram glosados os créditos extemporâneos dos meses de janeiro/2004 a fevereiro/2005.

17. Adiante, o Relatório da Ação Fiscal de fls. 2.502/2.548 externa que a contribuinte excluiu, das bases de cálculo das contribuições, os montantes atinentes ao ICMS e ao ISSQN sobre a prestação de fretes, mas que "o parágrafo 3º do art. 2º das

Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 (bem como o art. 22 e seguintes do Decreto n.º 4.524/02) que relaciona as parcelas que não integram a base de cálculo das contribuições, não autoriza a exclusão do ICMS e do ISSQN, exceto, no caso do ICMS, a parcela devida na condição de substituto tributário, que não é o caso do contribuinte".

18. Relativamente ao ano de 2006, o enfocado Relatório aponta equívoco nos cálculos do crédito extemporâneo, que foram devidamente corrigidos (item "2.1.5. Dos Erros na Determinação dos Créditos Extemporâneos", do Relatório da Ação Fiscal).

19. Finalmente, é explicado e demonstrado como a autoridade fiscal apurou a base de cálculo de crédito extemporâneo de R\$ 23.162.834,08 e como se deu o aproveitamento de tais créditos nos meses de março a agosto de 2010.

Da Impugnação:

20. A recorrente - que informa que ser prestadora de serviço de transporte de carga e se dedica, basicamente, à movimentação de carga, coleta e entrega, fornecendo, enfim, todos os procedimentos logísticos necessários para atender as demandas de seus clientes -, requer, preliminarmente, seja sobrestado o julgamento da Impugnação interposta no presente processo administrativo até o julgamento definitivo do processo administrativo n.º 11065.725121/2013-52, que determinará o alcance da glosa dos créditos, inclusive como teria sido admitido pela autoridade fiscal nos presentes autos.

21. No mérito, reputa que a glosa de créditos altercada contraria entendimento pacífico do CARF em reiteradas decisões sobre o conceito de insumos no âmbito das contribuições discutidas, eis que os bens e serviços que originaram o crédito extemporâneo seriam diretamente utilizados na prestação do serviço da impugnante e se caracterizam como dispêndios essenciais ao desenvolvimento das atividades da defendente, que está obrigada a assumi-los, até mesmo por imposição de normas expedidas pela Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, de segurança do trabalho e de controle ambiental.

22. Sustenta que, tivesse sido realizada uma simples inspeção na empresa, constatar-se-ia que os gastos considerados pela requerente na apuração dos créditos estão em conformidade com as leis e as instruções normativas que regem a matéria.

23. Tece considerações em torno da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, reportando-se aos arts. 195, §12, e 170, IV, da CF, e ao art. 3º, II, das Leis n.º 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, bem como sobre a concepção de insumos na esfera da não-cumulatividade destas contribuições.

24. Diz que os serviços, ora em discussão, adquiridos de terceiros são custos necessários e diretamente ligados à atividade da empresa, conforme demonstrado em laudo técnico produzido no processo administrativo n.º 11065.725121/2013-52, cuja cópia anexou, mas que, mesmo que fossem custos indiretos, ainda assim gerariam direito a creditamento, aos moldes do entendimento do CARF (faz remissão ao Acórdão n.º 3201000.959, da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária/3ª Seção – CARF).

25. Complementa que "As Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004 admitem como insumos creditáveis os gastos com serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos – **exatamente o que se tem no caso em exame, a contratação de serviços de terceiros, prestados por pessoas**

jurídicas domiciliadas no país, e que são efetivamente aplicados na prestação de serviço".

26. Exproba que a interpretação da autoridade fiscal sobre o termo "insumo" seria bastante limitada, mas que o CARF observa a importância da criteriosa análise, em cada caso concreto, dos fatos com a atividade desenvolvida pela empresa. Faz remissão ao Acórdão n.º 9303-01.035, Rel. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF. Sessão de 23/08/2010.

27. Também ampara sua tese em decisões judiciais - inclusive do Superior Tribunal de Justiça, que, no REsp n.º 1.246.317/MG assim delineou os critérios mínimos para enquadramento do dispêndio como insumo: (i) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência**); (ii) a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade**); e (iii) não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

28. Aduz que, sem os serviços ou os bens adquiridos que ensejaram a apuração dos créditos em testilha, não poderia a contribuinte exercer sua atividade empresarial, donde conclui que se tratam de insumos.

29. No intuito de evidenciar sua alegação, expõe que, na atividade de transporte de cargas, faz a coleta da carga, o rastreamento dos veículos, o envio de informações atualizadas da localização da carga para o cliente e, por fim, a entrega do bem ou mercadoria.

30. Exterioriza que a recorrente é obrigada, pela ANTT, a realizar despesas com seguro de carga e, ainda, inspeções de segurança, uniformes de funcionários, etc. Também está obrigada a contratar serviços de natureza específica e indispensáveis à manutenção de sua fonte de produção, como a subcontratação de fretes prestados por pessoas físicas ou por empresas enquadradas no Simples Nacional.

31. Exemplifica que o art. 10, do Decreto n.º 61.867, de 07/12/1967¹, exige a contratação de seguro de responsabilidade civil em garantia das perdas e danos eventualmente ocorridos nas cargas.

32. Comenta, também, que o Ministério do Trabalho e Emprego - MTE estabelece uma série de obrigações concernentes ao aspecto laboral, tal como a obrigatoriedade de fornecer, gratuitamente, EPI aos empregados (Norma Regulamentadora MTE n.º 6).

33. Assegura a impugnante que "ao contrário do que tenta sustentar a d. autoridade fiscal, os créditos apropriados pela Impugnante possuem respaldo legal, prova disso é que estão de acordo com o entendimento do CARF, sobretudo no que diz respeito aos dispêndios com: i) seguro; ii) rádio; iii) monitoramento; iv)

¹ Art. 10. As pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado que se incumbirem do transporte de carga, são obrigadas a contratar seguro de responsabilidade civil em garantia das perdas e danos sobre vindos à carga que lhes tenha sido confiada para transporte, contra conhecimento ou nota de embarque.

§ 1º A obrigatoriedade a que se refere este artigo se restringirá aos casos em que os embarques sejam suscetíveis de um mesmo evento, e tenham valor igual ou superior a dez mil cruzeiros novos. (Vide Decreto n.º 85.266, de 1980)

§ 2º Para apuração dessa importância, serão considerados os valores constantes das notas fiscais, faturas, conhecimentos de embarque ou outros documentos hábeis, para aquele fim, que acompanham as mercadorias ou bens.

§ 3º Os transportadores aéreos obedecerão, no que tange aos valores segurados ao que estabelece o Código Brasileiro do Ar.

gerenciamento de risco; v) telefone operacional (motoristas); vi) material de proteção; vii) uniforme; viii) pedágios; e ix) despesas com viagens, conforme julgados onde se discutiu as rubricas em questão". Apresenta várias decisões do CARF para amparar sua tese.

34. Sobre a atualização dos créditos, ponderou que "a resistência do fisco em relação à legitimidade dos créditos ora glosados tem o mesmo efeito da mora, quando da apreciação do pedido de restituição ou ressarcimento e, portanto, implica a necessidade de correção monetária dos créditos pela Taxa Selic, mesmo índice utilizado pela Fazenda para atualização dos créditos tributários", pois "conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, a mora do fisco equivale à *"resistência ilegítima"*, não podendo o contribuinte suportar o ônus da omissão da Administração Pública em apreciar a validade dos créditos, sobretudo quando objeto de glosa através de procedimento administrativo". Reproduz decisão judicial para escorar sua alegação.

35. Diante de todo o exposto, a impugnante:

35.1. o acolhimento da Impugnação, com suspensão do crédito tributário debatido;

35.2. o reconhecimento da impossibilidade da glosa integral dos créditos antes do julgamento definitivo do processo nº 11065.725121/2013-52;

35.3. se não acolhido o pedido antecedente, seja convertido o julgamento em diligência, à luz dos princípios da boa-fé, da supremacia do interesse público e da verdade material, para que a Fiscalização examine, in loco, a aplicação dos dispêndios na atividade da empresa e, assim, confirme o equívoco no cálculo dos valores exigidos.

A 2ª Turma da DRJ/REC, acórdão nº 11-56.526, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2013

CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS A SEREM DESCONTADOS. PREVISÕES LEGAIS EXAUSTIVAS.

As despesas que geram direito a desconto de créditos no âmbito da não-cumulatividade da contribuição são apenas aquelas exaustivamente previstas na legislação aplicável, sendo descabida interpretação extensiva.

INSUMOS. CARACTERIZAÇÃO. BENS APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No âmbito da não-cumulatividade da contribuição, apenas se caracterizam insumos, em relação às empresas prestadoras de serviços, para fins de desconto de créditos, os bens aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços, assim como os serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviços da contratante.

CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ICMS E ISSQN. INCLUSÃO.

O ICMS, devido por responsabilidade tributária própria, assim como o ISSQN, integram a base de cálculo da contribuição.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CORREÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal para correção dos créditos da não-cumulatividade descontados pelo sujeito passivo, sendo impertinente a alegação de suposta resistência ilegítima do Administração Tributária quando a própria contribuinte deu causa à mora no aproveitamento dos referidos créditos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DE SOBRESTAMENTO ATÉ A DEFINITIVIDADE DA DECISÃO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO DISTINTO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste, no âmbito do processo administrativo-fiscal, previsão legal para sobrestamento do julgamento de primeira instância de um determinado processo administrativo até que se torne definitiva a decisão proferida em processo administrativo distinto, ainda mais as questões a serem apreciadas nestes processos, ainda que apresentem certa identidade, são autônomas.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

É indeferido o pedido de realização de diligência cuja realização é prescindível, por estarem presentes nos autos todos os elementos necessários à formação do convencimento do órgão julgado.

Em recurso voluntário, a empresa combate a decisão da DRJ com as seguintes razões: 1) uma síntese dos fatos; 2) cuida das razões que justificam a reforma do acórdão (a) da impossibilidade de glosa integral dos créditos antes do julgamento definitivo do Processo nº 11065.725121/2013-52 e b) do enquadramento dos dispêndios e insumos adquiridos na legislação que autoriza os créditos do PIS e da COFINS), 3) descreve as atividades da empresa e os gastos com insumos que geram direito a crédito nas contribuições; 4) trata do conceito de receita bruta e da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo do PIS e COFINS; 5) entende que é possível a atualização dos créditos pela Selic, mais 1% e requer:

80. Diante do exposto, requer a recorrente seja recebido o presente recurso voluntário, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, com base no art. 151, III do CTN. No mérito, requer seja **DADO INTEGRAL PROVIMENTO** ao recurso ora interposto, determinando-se a reforma do acórdão ora recorrido, para o fim de reconhecer:

i. a legitimidade dos procedimentos adotados pela recorrente, mormente em razão da validade dos créditos apurados pela recorrente de forma extemporânea e das exclusões de base de cálculo das contribuições, em perfeita harmonia com a jurisprudência do STF e do CARF;

ii. a improcedência da peça fiscal no que diz respeito à glosa integral dos créditos antes do julgamento definitivo do processo nº 11065.725121/2013-52;

iii. não acolhido o pedido anterior, seja convertido o julgamento em diligência, à luz dos princípios da boa-fé, da supremacia do interesse público e da verdade material, para que a Fiscalização examine, in loco, a aplicação dos dispêndios na atividade da empresa e, assim, confirme o equívoco no cálculo dos valores exigidos.

Esta Turma, por meio da Resolução n.º 3301-001.081, Relator Conselheiro Valcir Gassen, determinou o sobrestamento deste processo até o julgamento final no CARF do processo administrativo n.º 11065.725121/2013-52. Com o trânsito em julgado do referido processo, os presentes autos foram redistribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, foram lavrados autos de infração de PIS e COFINS por insuficiência de recolhimento, em razão de glosas efetuadas em relação ao aproveitamento de créditos extemporâneos, referentes aos anos de 2004 a 2009, que foram levantados pela empresa e que decorreram de duas circunstâncias: (i) consideração de todos os créditos da não-cumulatividade que teria direito; e (ii) exclusão de valores de ISS e ICMS das bases de cálculo das contribuições. Sobre tais créditos, o sujeito passivo aplicou correção Selic e juros de 1% ao mês.

Delimitação da lide

Como bem apontado pela decisão recorrida, não houve contestação em impugnação das seguintes matérias:

- a prescrição dos créditos dos períodos de janeiro/2004 a fevereiro/2005, tampouco discutiu o fato de que, em relação à COFINS de janeiro de 2004, inexistiria direito a creditamento em razão do fato que no mês sequer vigia o regime não-cumulativo da contribuição;

- a limitação do creditamento, ao percentual de 75% das alíquotas das contribuições, sobre os valores dos fretes subcontratados de pessoas físicas e de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional e a consequente glosa dos créditos sobre 25% do total destas despesas;

- a glosa de créditos de fretes subcontratados de pessoas físicas em período anterior a 30/12/2004;

- a glosa de despesas com cargas e descargas pagas a pessoas físicas e registradas na conta de resultado “Despesas Obino”.

Assim, em face do que dispõe o art. 17, do Decreto n.º 70.235/72, são definitivas tais glosas.

Glosa dos créditos antes e julgamento definitivo do processo n.º 11065.725121/2013-52

Apontou a fiscalização que:

A base de cálculo de crédito extemporâneo passível de ser informada no Dacon e validada pela Fiscalização foi de R\$ 23.162.834,08. Todavia, o valor de créditos extemporâneos utilizados pelo contribuinte em 2010 e 2011 foi superior a esse montante. Assim, no procedimento de fiscalização anterior, coube a glosa do valor que excedeu os R\$ 23.162.834,08 de base de cálculo do crédito extemporâneo informado pelo contribuinte no Dacon a partir do mês de março de 2010, conforme demonstramos na Tabela a seguir: (...)

*Coluna B: BC Extemporâneo Disponível no mês de março é a totalidade da BC de Cálculo do Crédito Extemporâneo validada pela Fiscalização conforme referido ao final do item anterior (R\$ 23.162.834,08). Nos meses subsequentes, o saldo disponível da BC do Créd. Extemporâneo é recalculado deduzindo-se o valor já aproveitado no Dacon do mês anterior (Coluna A do mês anterior)

Portanto, até julho de 2010 o crédito extemporâneo utilizado pelo contribuinte era inferior ao saldo validado pela Fiscalização e foi aceito. Em agosto de 2010, o valor informado no Dacon superou em R\$ 1.590.646,98 o valor da base de cálculo disponível validado pela Fiscalização, assim o valor excedente foi glosado. A partir de setembro de 2010, não havia mais saldo disponível, sendo glosada a totalidade do crédito extemporâneo utilizado pelo contribuinte.

3.3 Do crédito extemporâneo utilizado em 2012 e 2013

Conforme referido no item anterior deste Termo, em agosto de 2010, a totalidade do crédito extemporâneo validado pela Fiscalização já havia sido utilizado pelo contribuinte. Destarte, todo o saldo de crédito extemporâneo utilizado posteriormente ao referido mês foi indevido, ensejando de lançamento de ofício. O Auto de Infração relativo a 2010 e 2011 já foi formalizado em procedimento anterior. O presente procedimento refere-se aos anos de 2012 e 2013.

Na Tabela a seguir, demonstramos o valor da base de cálculo do crédito extemporâneo utilizado pelo contribuinte (Tabela 1 deste Relatório) que será objeto de glosa e o valor da contribuição incidente que será objeto de lançamento de ofício. (...)

Nesse particular, a Fiscalização manifesta sua concordância de que caso o saldo de créditos extemporâneos a serem validados pelo CARF seja superior ao considerado pela Fiscalização no âmbito do procedimento fiscal anterior, haverá recálculo do lançamento de ofício relativo ao período que se encerra em dezembro de 2011. Somente na hipótese do saldo validado pelo CARF (considerando a possibilidade de ele ser diferente do validado pela Fiscalização) não ser utilizado totalmente para dedução das infrações verificadas no procedimento anterior, haveria saldo remanescente a ser utilizado no período ora fiscalizado. Entretanto, no presente momento, o contribuinte não possui qualquer saldo de crédito extemporâneo validado que poderia ser utilizado no

período sob fiscalização. Assim, caberá o lançamento de ofício da totalidade dos valores apurados na Tabela 3.

O julgamento do presente processo foi sobrestado até a decisão do processo n.º 11065.725121/2013-52. Assim, tem-se que, no acórdão n.º 3401-004.245, Relator Conselheiro Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, foram revertidas as glosas referentes a “seguros, rádio e monitoramento, rastreamento e gerenciamento de risco”, “pedágios”, e “uniforme EPI e material de proteção”. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado), devendo observar um regime jurídico próprio, decorrente de sua legislação de regência. Há direito a crédito, para fins de desconto na apuração do PIS/COFINS, na aquisição de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que tenham uma relação de inerência/pertinência com a atividade econômica (produção, fabricação ou prestação de serviços), assim, sejam necessários para a realização da atividade, seja por serem nelas utilizados ou por viabilizarem a atividade, e cuja subtração implica a inexistência da atividade ou a perda de suas qualidades essenciais. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE PIS/COFINS. APLICAÇÃO DE JUROS SELIC MAIS JUROS DE 1% (UM POR CENTO) AO MÊS. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO LEGAL. ARTIGOS 13 E 15 DA LEI N.º 10.833/2003.

De acordo com o disposto nos artigos 13 e 15 da Lei n.º 10.833/2003, não cabe aplicar atualização monetária ou incidência de juros sobre créditos escriturais de PIS/COFINS. Distinção entre atualização de créditos quando há oposição estatal em pedidos de ressarcimento e atualização de créditos extemporâneos.

Por sua vez, o recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, no tocante a glosa de pedágios e à glosa de materiais de segurança/EPI, teve negado seu provimento pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A relação entre os dois processos constou no próprio relatório fiscal:

Fiscalização manifesta sua concordância de que caso o saldo de créditos extemporâneos a serem validados pelo CARF seja superior ao considerado pela Fiscalização no âmbito do procedimento fiscal anterior, haverá recálculo do lançamento de ofício relativo ao período que se encerra em dezembro de 2011. Somente na hipótese do saldo validado pelo CARF (considerando a possibilidade de ele ser diferente do validado pela Fiscalização) não ser utilizado totalmente para dedução das infrações verificadas no procedimento anterior, haveria saldo remanescente a ser utilizado no período ora fiscalizado.

Logo, é de se reconhecer que a unidade de origem em liquidação do referido acórdão verificará o reflexo na base de cálculo dos autos de infração do presente processo.

Creditamento no regime não cumulativo do PIS e da COFINS

A análise fiscal efetuada voltou-se à verificação dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos, que foram objeto de glosas e, conseqüentemente, lavratura de auto de infração por insuficiência de recolhimentos das contribuições.

Os pontos controvertidos nestes autos são: o conceito de insumo no âmbito do regime de apuração não cumulativa de PIS e COFINS e o direito ao creditamento dos dispêndios apontados pela empresa como necessários e relevantes ao seu processo produtivo.

A fiscalização consignou que várias despesas não se enquadrariam no conceito de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço de transporte de cargas por conta própria e de terceiros, por não serem aplicados diretamente ou consumidos na prestação de serviços.

O conceito de insumo que norteou a autuação é restrito (IPI), nos termos das Instruções Normativas da SRF n.º 247/2002 e 404/2004, tendo a DRJ adotado a mesma premissa da auditoria dos créditos.

Por outro lado, a Recorrente sustenta que os bens e serviços objeto dos créditos extemporâneos e da glosa fiscal são diretamente utilizados na prestação de serviço da Recorrente, caracterizando dispêndios essenciais ao desenvolvimento das suas atividades, que está obrigada a assumi-los até mesmo por força de normas expedidas pela agência reguladora, de segurança no trabalho, e controle ambiental:

42. É inegável e até intuitiva a condição de ***PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE e APLICAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO***, dos serviços/dispêndios objeto dos créditos glosados, ***que viabilizam diretamente a atividade da Recorrente*** e revelam, inequivocamente, o nexos causal econômico entre o *fator de produção* (serviços adquiridos) e a geração de novos bens (prestação de serviços), conforme demonstrado na presente defesa e inclusive comprovado pelo laudo técnico apresentado.

43. DITO DE OUTRO MODO, A SUBTRAÇÃO DESSES SERVIÇOS OU BENS ADQUIRIDOS IMPORTARIA NA IMPOSSIBILIDADE DO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA EMPRESARIAL.

Esta 1ª Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do imposto sobre a renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n.º 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 n.º 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 (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso repetitivo, a RFB editou o Parecer Normativo n.º 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018), que prescreveu:

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Então, a premissa de análise deste processo é a identificação da essencialidade e relevância de cada dispêndio ao processo produtivo da Recorrente.

Entretanto, a comprovação da efetiva associação das despesas glosadas com a prestação de serviços da Recorrente é ônus dela própria, que entende ter cumprido por meio da juntada de laudo técnico na sua impugnação.

Como já posto acima, a Recorrente exerce atividade de prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, no âmbito municipal, intermunicipal e interestadual, por conta própria ou de terceiros, com as seguintes etapas:



Aponta que:

Durante todo esse processo, é necessário que haja o cumprimento de etapas como a coleta da carga, rastreamento do veículo, envio de informações atualizadas da localização da carga para o cliente até, enfim, o encerramento do serviço, que se dá com a entrega da bem ou mercadoria.

E:

48. Durante todo esse processo, é necessário que haja o cumprimento de etapas como a coleta da carga, rastreamento do veículo, envio de informações atualizadas da localização da carga para o cliente até, enfim, o encerramento do serviço, que se dá com a entrega da bem ou mercadoria.

49. Contudo, para execução da atividade da Recorrente são necessários, ainda, outros serviços exigidos pela legislação e, sobretudo pelo órgão regulador - Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) – como é o seguro de carga e, ainda, inspeções de segurança, uniformes dos funcionários, dentre outros serviços meio, necessários para se atingir o fim desejado/contratado.

50. Devido às atividades que desempenha, além da obrigação contratual, a Recorrente está obrigada por lei à contratação de serviços de natureza específica e indispensáveis à manutenção de sua fonte de produção (receita), como é o caso do frete subcontratado e prestado por pessoas físicas ou por empresas enquadradas no Simples Nacional.

51. Logo, a execução da atividade central da Recorrente, inerente ao segmento de logística, somente é possível mediante a contratação de serviços diversos, exigidos pela própria legislação ou, ainda, em decorrência da operação realizada pela Recorrente.

52. De modo a exemplificar a obrigação imposta pela legislação, cabe mencionar a exigência estabelecida no art. 10 do Decreto nº 61.867/67, que regulamenta os seguros obrigatórios, ao prever a obrigatoriedade da contratação de seguro de responsabilidade civil em garantia das perdas e danos eventualmente sobrevenindo à carga, *verbis*:

Decreto n.º 61.867/67:

Art. 10. As pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado que se incumbirem do transporte de carga, são obrigadas a contratar seguro de responsabilidade civil em garantia das perdas e danos sobrevenidos à carga que lhes tenha sido confiada para transporte, contra conhecimento ou nota de embarque.

§ 1º A obrigatoriedade a que se refere este artigo se restringirá aos casos em que os embarques sejam suscetíveis de um mesmo evento, e tenham valor igual ou superior a dez mil cruzeiros novos.

§ 2º Para apuração dessa importância, serão considerados os valores constantes das notas fiscais, faturas, conhecimentos de embarque ou outros documentos hábeis, para aquele fim, que acompanham as mercadorias ou bens.

§ 3º Os transportadores aéreos obedecerão, no que tange aos valores segurados ao que estabelece o Código Brasileiro do Ar.

53. Ou seja, qualquer prestador de serviço de transporte de carga, seja pessoa física ou pessoa jurídica, é obrigado a contratar e manter permanentemente seguro

para cobrir eventuais danos à carga transportada. Evidentemente que esse dispêndio, por ser essencial à Recorrente, deve ser considerado como insumo para efeito de apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS.

54. No mesmo sentido, as Normas Regulamentadoras do Ministério do Trabalho e Emprego – MTE estabelecem uma série de obrigações à empresa para de manutenção da regularidade no que tange ao aspecto laboral. Esse é o caso, por exemplo, da “NR 6” (Norma Regulamentadora do Ministério do Trabalho e Emprego – MTE), que impõe responsabilidades à empresa, dentre elas, a de “*fornecer aos empregados, gratuitamente, EPI adequado ao risco, em perfeito estado de conservação e funcionamento*”.

55. Ora, é claro que a manutenção de equipamentos de segurança e de proteção do funcionário somente pode se efetiva com a contratação, pela Recorrente, de produtos adequados e em estado de perfeito funcionamento (uniformes e EPI, manutenção de equipamentos, acessórios e equipamentos de segurança).

(...)

59. Portanto, ao contrário do que tenta sustentar a d. autoridade fiscal, os créditos apropriados pela Recorrente possuem respaldo legal, prova disso é que estão de acordo com o entendimento do CARF, sobretudo no que diz respeito aos dispêndios com: *i) seguro; ii) rádio; iii) monitoramento; iv) gerenciamento de risco; v) telefone operacional (motoristas); vi) material de proteção; vii) uniforme; viii) pedágios; e ix) despesas com viagens, conforme julgados onde se discutiu as rubricas em questão (...)*

Assim, em relação aos dispêndios com (i) seguros das cargas, (ii) rádio, (iii) monitoramento e (iv) gerenciamento de risco há de serem revertidas as glosas, por tais despesas serem essenciais e relevantes. São custos da prestação de serviço de transporte e visam a segurança dos motoristas e, segurança e integridade da própria carga. Inclusive, os seguros são de contratação obrigatória, nos termos do art. 20 do Decreto-Lei nº 73/1966 e art. 1º, 2 e 10 do Decreto nº 61.867/1967. Então, o crédito é permitido no inciso II, do art. 3º, das Leis de regência.

No tocante ao telefone operacional de motoristas (v), a Recorrente sustenta que se trata de custo de comunicação vital para o acompanhamento das cargas, sem a comunicação a empresa não tem como gerenciar, localizar, identificar, mudar rotas, auxiliar frotista e principalmente prestar serviço adequadamente. É possível afirmar que é essencial e relevante, devendo ser revertida a glosa, com suporte no inciso II, do art. 3º, das Leis de regência.

Aos itens (vi) material de proteção e (vii) uniformes, também cabe o crédito com supedâneo no mesmo dispositivo. Os uniformes e EPI são equipamentos de proteção obrigatórios para a execução da atividade de transporte, tais como extintores de incêndio, luvas especiais, botas especiais e máscaras. Da mesma forma os equipamentos de segurança, que são aqueles necessários ao desempenho do transporte de cargas dentro das normas legais e de segurança. Portanto, são itens essenciais e relevantes à prestação de serviços da Recorrente.

(viii) Pedágios - há relação total de pertinência e essencialidade com a atividade de transporte, qualificando-se como insumo a gerar direito de crédito.

(ix) Despesas com viagens - São despesas pagas em espécie pelos motoristas ao longo da viagem para alimentação. Tais dispêndios não possuem amparo legal para a apropriação de créditos. Nesse sentido, o voto do acórdão n.º 3401-004.245:

Na diligência realizada, a Fiscalização esclarece que *"trata-se de despesas com lancherias localizadas em postos de combustíveis, restaurantes e hotelaria"*.

Contudo, as despesas com alimentação de funcionários não se qualificam como insumos, para fins de direito de crédito das contribuições, pois não estão relacionadas diretamente com determinada atividade, como já entendeu o CARF nos seguintes julgados:

"(...) De outro norte, não dá direito quanto aos serviços utilizados como insumos ("alimentação de empregados", "taxi para transporte de pessoas", "passagem aérea e hospedagem"). (Acórdão n. 3301003.064; 24/08/2016; Relatora: Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões)

"PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. DESPESAS COM VALE ALIMENTAÇÃO, COM PROPAGANDA E COM ORDENADOS, SALÁRIOS, COMISSÕES, GRATIFICAÇÕES E OUTRAS REMUNERAÇÕES PAGAS A EMPREGADOS.

Despesas com vale alimentação (artigo 3º, inciso X, das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003) apenas podem ser deduzidas por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Por igual, não há previsão legal para o creditamento com base em despesas com propaganda, bem como com ordenados, salários, comissões, gratificações e outras remunerações pagas a empregados. (Acórdão nº 3302004.684; 29/08/2017; Data: ; Relatora: Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo)

Diante disso, entendo pela inexistência de direito de crédito com relação a esse item e pela manutenção do respectivo lançamento.

Glosas mantidas por ausência de especificação, segregação com área administrativa ou prova de essencialidade e relevância

As "indenizações pagas e/ou faltas e avarias" são dispêndios pagos aos contratantes dos fretes por falta ou avaria nas mercadorias entregues. São indenizações civis devidas pelo transportador e, ainda que sejam despesas necessárias à atividade, não são insumos por não terem natureza de prestação de serviço, tampouco equivalerem aos seguros.

Compulsando a peça do recurso voluntário, verifica-se que a contestação das demais glosas foi apenas genérica, como se observa nos trechos:

34. Os serviços adquiridos de terceiros, objeto da presente análise, são, indubitavelmente, custos estritamente necessários e diretamente ligados à atividade da empresa, conforme demonstrado através de laudo técnico produzido no processo administrativo nº 11065.725121/2013-52 (DOC. 03 da impugnação).

(...)

60. PORTANTO, TODOS OS DISPÊNDIOS RELACIONADOS NO ANEXO I DO AUTO DE INFRAÇÃO, OBJETO DA GLOSA FISCAL, REPRESENTAM CUSTOS INDISSOCIÁVEIS DO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE, SENDO, INCLUSIVE, CONTRATADOS POR EXIGÊNCIAS LEGAIS.

Para as glosas citadas abaixo, a empresa não apresentou os necessários elementos para comprovar a legitimidade do crédito pleiteado, ou seja, não houve a efetiva associação da glosa, com a prestação de serviços e a informação do laudo:

a) Amortização de Edifícios e Benfeitorias: “Conservação e Reparos” e “Despesas com instalações”.

b) Serviços de Terceiros PJ: serviços de informática, limpeza, engenharia, despachante, cobrança, alarme, honorários advocatícios, serviços contábeis, serviços de portaria, medicina do trabalho, desentupimento, telefonia, internet, relógio ponto, Serasa, contribuições sindicais, assessoria ambiental, recursos humanos, serviços administrativos, hotelaria, alimentação, chaveiro, serviços gerenciais, serviços postais, despesas com exportação, tabelionatos e custas judiciais etc.

c) Outros Créditos sem Previsão Legal: “Água” e “Despesas com Exportação”.

Confira-se o laudo:

- **Amortizações de prédios e suas benfeitorias:** É essencial à atividade solicitante a existência de locais para armazenamento das cargas a serem transportadas. Para isso são construídos prédios, os quais são posteriormente depreciados/amortizados, de acordo com a legislação societária e as normas de contabilidade. A perda de valor desses ativos em decorrência do uso, precisam ser recuperadas e esta recuperação se dá pela inclusão dos respectivos valores na formação do preço dos serviços. Desnecessário enfatizar a essencialidade desses custos.
- **Serviços de terceiros – Pessoas Jurídicas:** A solicitante é uma transportadora de carga fracionada. Em decorrência disso, se faz necessária a contratação de serviços de terceiros para atender a demanda de entregas das mercadorias com a segurança exigida pela legislação vigente. Por exemplo: nem sempre é possível colocar diferentes mercadorias juntas numa mesma carga. Algumas vezes se faz necessário entregar determinadas quantidades que exigem certos cuidados especiais, como não serem acomodados junto com outros produtos. Algumas vezes são quantidades pequenas, outra vez pode não haver frota disponível no momento para atender a demanda. Nesses casos a solicitante necessita contratar terceiros para execução desses serviços, considerando situações relativas aos aspectos de custo e prazo de entrega. Por essas razões o custo com os serviços de terceiros integra o custo e compõe o preço dos serviços prestados.
- **Gastos diversos:** Verificamos que, como ocorre com qualquer empresa do ramo de transporte de cargas, existe mais um sem número de itens que igualmente são indispensáveis a execução dos serviços. Não é difícil concluir-se sobre a essencialidade de tais itens se pensarmos num processo de formação do preço de frete e se examinarmos quanto material e serviços são necessários para que o mesmo se realize. Dentro desse enfoque, analisamos a essencialidade de uma série de outros insumos que relacionaremos a seguir e após nos certificarmos de suas apropriações contábeis, confirmamos que os mesmos são efetivamente inseridos no processo de execução do objeto social da solicitante.

Em relação aos créditos sobre bens do ativo imobilizado, não houve contraprova das constatações da fiscalização decorrentes da escrita da Recorrente, tendo o laudo apenas citado os referido direito, sem aprofundamento.

Além da ausência de especificação da função e aplicação das despesas, há outras de nítido caráter administrativo (recursos humanos, serviços administrativos etc.).

Na apuração de PIS e COFINS não cumulativos, a prova da existência do direito de crédito pleiteado incumbe ao contribuinte, de maneira que, não havendo tal demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas e lançar de ofício com os dados que se encontram ao seu alcance.

A Fiscalização refez a apuração das contribuições, segregando as hipóteses de creditamento. Cumpria ao contribuinte apresentar as alegações de direito e a demonstração pontual em relação a cada uma destas hipóteses, o que não aconteceu.

Isso porque o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do CPC/2015, art. 373.

Dessa forma, as glosas devem ser mantidas.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

O STF, no julgamento do RE nº 574.706/PR, sob a sistemática da Repercussão Geral - Tema nº 69, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".

Ademais, houve o julgamento dos embargos de declaração opostos pela União Federal, restando assentado que:

a) No ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS “destacado”;

b) A modulação dos efeitos do julgado é para após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até essa data.

Assim, os efeitos da decisão devem se dar após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15/03/2017, é o caso destes autos que é anterior a essa data.

E o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado nas notas fiscais.

Por isso, deve ser dado provimento ao recurso voluntário neste tópico.

Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS

O ISS integra o conceito de receita bruta e compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos do julgamento do REsp 1.330.737/SP, na sistemática de recursos repetitivos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008. PRESTADOR DE SERVIÇO. PIS E COFINS. INCLUSÃO DO ISSQN NO CONCEITO DE RECEITA OU FATURAMENTO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 109 E 110 DO CTN.

1. Para efeitos de aplicação do disposto no art. 543-C do CPC, e levando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firma-se compreensão no sentido de que o valor suportado pelo beneficiário do serviço, nele incluindo a quantia referente ao ISSQN, compõe o conceito de receita ou faturamento para fins de adequação à hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

2. A orientação das Turmas que compõem a Primeira Seção deste Tribunal Superior consolidou-se no sentido de que ‘o valor do ISSQN integra o conceito de receita bruta, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas com o exercício da atividade econômica, de modo que não pode ser dedutível da base de cálculo do PIS e da COFINS’ (REsp 1.145.611/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 8/9/2010; AgRg no REsp 1.197.712/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 9/6/2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.218.448/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24/8/2011; AgRg no AREsp 157.345/SE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2/8/2012; AgRg no AREsp 166.149/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 28/08/2012, DJe 4/9/2012; EDcl no AgRg no REsp 1.233.741/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 7/3/2013, DJe 18/3/2013; AgRg no AREsp 75.356/SC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 15/10/2013, DJe 21/10/2013).

3. Nas atividades de prestação de serviço, o conceito de receita e faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS deve levar em consideração o valor auferido pelo prestador do serviço, ou seja, valor desembolsado pelo beneficiário da prestação; e não o fato de o prestador do serviço utilizar parte do valor recebido pela prestação do serviço para pagar o ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Isso por uma razão muito simples: o consumidor (beneficiário do serviço) não é contribuinte do ISSQN.

4. O fato de constar em nota fiscal informação no sentido de que o valor com o qual arcará o destinatário do serviço compreende quantia correspondente ao valor do ISSQN não torna o consumidor contribuinte desse tributo a ponto de se acolher a principal alegação das recorrentes, qual seja, de que o ISSQN não constituiu receita porque, em tese, diz respeito apenas a uma importância que não lhe pertence (e sim ao município competente), mas que transita em sua contabilidade sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial.

5. Admitir essa tese seria o mesmo que considerar o consumidor como sujeito passivo de direito do tributo (contribuinte de direito) e a sociedade empresária, por sua vez, apenas uma simples espécie de ‘substituto tributário’, cuja responsabilidade consistiria unicamente em recolher aos cofres públicos a exação devida por terceiro, no caso o consumidor. Não é isso que se tem sob o

ponto de vista jurídico, pois o consumidor não é contribuinte (sujeito passivo de direito da relação jurídico-tributária).

6. O consumidor acaba suportando o valor do tributo em razão de uma política do sistema tributário nacional que permite a repercussão do ônus tributário ao beneficiário do serviço, e não porque aquele (consumidor) figura no polo passivo da relação jurídico-tributária como sujeito passivo de direito.

7. A hipótese dos autos não se confunde com aquela em que se tem a chamada responsabilidade tributária por substituição, em que determinada entidade, por força de lei, figura no polo passivo de uma relação jurídico-tributária obrigacional, cuja prestação (o dever) consiste em reter o tributo devido pelo substituído para, posteriormente, repassar a quantia correspondente aos cofres públicos. Se fosse essa a hipótese (substituição tributária), é certo que a quantia recebida pelo contribuinte do PIS e da COFINS a título de ISSQN não integraria o conceito de faturamento. No mesmo sentido se o ônus referente ao ISSQN não fosse transferido ao consumidor do serviço. Nesse caso, não haveria dúvida de que o valor referente ao ISSQN não corresponderia a receita ou faturamento, já que faticamente suportado pelo contribuinte de direito, qual seja, o prestador do serviço.

8. Inexistência, portanto, de ofensa aos arts. 109 e 110 do CTN, na medida em que a consideração do valor correspondente ao ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS não desnatura a definição de receita ou faturamento para fins de incidência de referidas contribuições.

9. Recurso especial a que se nega provimento.

Desse modo, nego provimento ao pleito de exclusão da base de cálculo das contribuições do ISS.

Impossibilidade de atualização dos créditos

Alega a Recorrente que “a resistência do fisco em relação à legitimidade dos créditos ora glosados tem o mesmo efeito da mora, quando da apreciação do pedido de restituição ou ressarcimento e, portanto, implica a necessidade de correção monetária dos créditos pela Taxa Selic, mesmo índice utilizado pela Fazenda para atualização dos créditos tributários”.

Não há suporte legal para a correção de 1% ao mês, ao passo que não houve qualquer resistência ilegítima. No caso, houve glosa de parte de dispêndios da não cumulatividade das contribuições em decorrência da utilização de créditos extemporâneos.

A correção dos créditos no âmbito da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS, é vedada pelo art. 13, c/c o art. 15, IV, da Lei nº 10.833/2003 e pela Súmula CARF nº 125:

Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

O recurso deve ser negado neste ponto.

Diligência

Há de se indeferir o pedido de diligência, na forma do art. 18, do Decreto n.º 70.235/72, pois prescindível, na medida em que não há questão a ser esclarecida, pois os elementos constantes dos autos são suficientes para análise do mérito da defesa do contribuinte.

Conclusão

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas dos dispêndios relacionados a: seguro; rádio; monitoramento; gerenciamento de risco; telefone operacional (motoristas); material de proteção; uniforme; pedágios e para admitir a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora