



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

Processo nº 11065.725121/2013-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.245 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2017
Matéria PIS/COFINS
Recorrente RAPIDO TRANSPAULO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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 Nº 10.833/2003.

De acordo com o disposto nos artigos 13 e 15 da Lei nº 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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 Nº 10.833/2003.

De acordo com o disposto nos artigos 13 e 15 da Lei nº 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar o lançamento em relação a "seguros das cargas, radio e monitoramento, rastreamento e gerenciamento de risco", "pedágios" e "uniforme EPI e material de proteção".

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson Jose Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Autos de Infração (fls. 2484 e seguintes), em 09/01/2014, dos quais o contribuinte foi cientificado no mesmo dia, conforme Termo de fls. 2794, para cobrança de valores a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e de Contribuição para o PIS ("PIS"), submetidas à incidência não-cumulativa, acrescidos de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), por insuficiência do recolhimento das contribuições, no período entre janeiro de 2010 a dezembro de 2011.

Por bem descrever os itens que foram lançados pelos Autos de Infração e os argumentos de defesa do contribuinte, transcrevo a seguir parte do relatório elaborado pela decisão recorrida:

“A contribuinte acima identificada teve contra si lavrados os autos de infração relativos à Cofins e à contribuição para o PIS/Pasep (AIs, demonstrativos e Relatório de Ação Fiscal às fls. 2.484 a 2.791) em decorrência de insuficiência de recolhimentos no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011. A apuração das contribuições foi efetuada segundo a “incidência não cumulativa padrão”.

Em relação à Cofins, foi constituído o crédito tributário no valor de R\$ 15.284.405,46, sendo R\$ 7.712.826,58 de contribuição, R\$ 1.786.958,91 de juros de mora e R\$ 5.784.619,97 de multa (75%). Quanto à contribuição para o PIS/Pasep, o crédito tributário lançado foi no valor de R\$ 3.318.324,88, sendo R\$ 1.674.495,25 de contribuição, R\$ 387.958,17 de juros de mora e R\$ 1.255.871,46 de multa (75%). Os fundamentos legais encontram-se nos próprios autos de infração.

O total do crédito tributário lançado e controlado neste processo é de R\$ 18.602.730,34 (fl. 2.792). Os juros foram calculados até janeiro de 2014.

Conforme consta no Relatório de Ação Fiscal, após intimação a contribuinte apresentou demonstrativos de apuração das contribuições não cumulativas em que foram verificados “créditos extemporâneos” relativos ao período de 2004 a 2009.

Os autos de infração têm fundamento na glosa de: a) juros Selic aplicados sobre os créditos extemporâneos; b) créditos extemporâneos: b.1) sem previsão legal, decorrentes de inconsistências nos créditos calculados sobre bens do ativo imobilizado e de amortização de edifícios e benfeitorias, relativos a indenizações pagas, serviços de terceiros que não se enquadram na condição de insumos, fretes contratados junto a pessoas jurídicas optantes pelo Simples e a pessoas físicas e serviços prestados por pessoas físicas; b.2) prescritos ou anteriores à vigência da não cumulatividade; b.3) decorrentes de exclusões de valores da base de cálculo relativos a receitas indevidamente oferecidas à tributação; c) inconsistências quanto à apuração dos créditos dos anos-calendário 2010 e 2011, relativas a: c.1) “Ordens de Frete Pessoa Jurídica” e “Ordens de Frete Pessoa Física”; c.2) valores de imobilizado; c.3)

“leasing”; c.4) valores de alugueis e insumos; c.5) divergência entre o lançado na coluna “Total” e o somatório das bases de cálculo dos créditos, informados no Dacon; d) irregularidades quanto aos créditos dos anos-calendário 2010 e 2011, no que tange à aderência aos normativos legais: d.1) crédito da totalidade dos valores dos fretes contratados junto a pessoas jurídicas optantes do Simples; d.2) créditos sem previsão legal que a contribuinte classificou como insumos (telefonia, água, condomínio, vale transporte, internet e rastreamento veículas); d.3) crédito em duplicidade relativo a “leasing” do ano-calendário 2009.

Nesse mesmo relatório constam todos os demonstrativos relativos às glosas e aos créditos concedidos.

A ciência quanto aos autos de infração ocorreu em 9 de janeiro de 2014, conforme Termo de fl. 2.794.

Em 21 de janeiro de 2014, foi protocolada a impugnação de fls. 2.798 a 2.816 (anexos às fls. 2.817 a 2.847), aditada em 23 de janeiro de 2014 (fls. 2.848 e 2.849 – anexo às fls. 2.850 a 2.853). Na primeira há a concordância parcial com o lançamento, assim como na segunda, nesta última tendo sido retificados os quadros relativos aos valores.

No documento de fls. 2.798 a 2.816, foi alegado, em apertada síntese, que: a) para fins da não cumulatividade das contribuições PIS/Pasep e Cofins, o conceito de insumo não foi corretamente definido pela Receita Federal, que tomou por empréstimo a definição já existente para o IPI; b) atualmente o conceito de insumo deve ser aquele de “despesa necessária” previsto na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), ou seja, insumos são todos os custos de produção e despesas que contribuam para a produção; c) a simples leitura do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, que menciona o crédito de insumos na venda de bens e faz referência expressa à vedação de crédito a uma modalidade de comissão de venda prevista no art. 2º da Lei nº 10.485/02 paga pelo fabricante ou importador aos concessionários na venda direta de determinados automóveis, faz concluir a contrário sensu que todos os demais insumos de venda geram direito a crédito de PIS/Pasep e Cofins; d) no caso presente, foram glosados os valores compensados a título de despesas necessárias ao custo de produção; e) o art. 3º da Lei nº 10.833/02 é expresso ao permitir a tomada de crédito de PIS/Pasep e Cofins sobre insumos da produção ou da prestação de serviços; f) a presente autuação apresentou glosas de valores compensados ligados a atividades que são absolutamente indispensáveis para a prestação de serviços descrita no objeto social do Contrato Social da pessoa jurídica; g) conforme jurisprudência do CARF, cada empresa deve avaliar o que é indispensável à sua prestação de serviços, tais como no caso: água para higienização dos caminhões, uniformes, EPIs, extintores de incêndio, rádio, monitoramento e gerenciamento de riscos, despesas com exportação e viagens, indenizações de avarias, telefonia e seguros; h) houve a compensação de créditos previstos no art. 3º, incisos I e II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, com fundamento no princípio constitucional da não cumulatividade (art. 195, § 2º, da Constituição Federal), em jurisprudência e soluções de consulta emanadas da própria SRF e que estão devidamente registradas na contabilidade da empresa; i) o crédito relativo aos fretes contratados junto a pessoas jurídicas optantes do Simples devem ser apropriados em sua totalidade e não em

apenas 75%, conforme decisão em solução de consulta da SRF, 10ª Região Fiscal; j) os créditos sobre o ativo imobilizado “foram utilizados pela fração aquisitiva de 1/48 e não sobre o custo de depreciação, uma vez que a empresa não possuía contabilização regular e segregada antes e adquiridos a partir de 1º de maio de 2005”; k) “com relação a atualização monetária e juros levantados pela Contribuinte, ... há decisão favorável quando o crédito é admissível quando o não creditamento na época própria se deveu a impedimento de ordem legal ou manifestado pelo fisco em atos normativos”.

Ao final, é requerido o acolhimento da “manifestação de inconformidade”.
(grifos nossos)

A Impugnação apresentada pelo contribuinte foi julgada totalmente improcedente pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande, Mato Grosso do Sul, na sessão de julgamento do dia 13/05/2014, em acórdão que possui a seguinte ementa:

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

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

CRÉDITOS DE COFINS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. PRESCRIÇÕES LEGAIS.

Os créditos relativos à Cofins não cumulativa só são reconhecidos no caso de as operações que lhe deram origem estarem balizadas nas estritas raíais das prescrições legais.

COFINS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INCIDÊNCIA DE JUROS.

O aproveitamento de crédito da Cofins, na forma do § 4º do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO;

Aplicam-se à contribuição para o PIS/Pasep os mesmos argumentos expendidos para a Cofins, em face da similitude dos motivos de autuação e razões de impugnação”.

Dessa decisão, o contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado no dia 29/05/2014, conforme “termo de ciência por decurso de prazo” de fls. 2880, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 11/06/2014, conforme documento de fls. 2881, pelo qual reiterou os argumentos expostos em sua Impugnação, pedindo a improcedência da autuação.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) e distribuídos à 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira

Seção que, em sessão do dia 27/01/2015, resolveu converter o julgamento em diligência, conforme Resolução nº 3202000.318, pelos motivos e providências a seguir expostos:

“Para o deslinde da questão entendo necessária a diligência para se determinar se os insumos objeto de glosa pela fiscalização relacionam-se ou não à prestação de serviços realizada pela Recorrente.

Diante disso, converto o julgamento em diligência para que unidade preparadora jurisdicionante do domicílio fiscal da Recorrente providencie o que segue:

- 1) Intime a Recorrente a apresentar laudo de renomada instituição que descreva detalhadamente suas atividades, apontando a utilização dos insumos ora glosados na prestação de serviços; e
- 2) Após a juntada do laudo, promova diligência fiscal in loco, para verificar as conclusões do laudo pericial, elaborando Relatório conclusivo e sucinto acerca da utilização ou não dos insumos ora glosados na atividade da Recorrente”.

Com isso, os autos retornaram à origem, sendo apresentado pela Recorrente o laudo de fls. 2954, denominado “Laudo Técnico sobre a Aplicação de Insumos e Gastos em Processo de Prestação de Serviços de Transporte de Cargas”, que delimita o seu escopo a apontar *“as atividades operacionais da Rápido Transpaulo Ltda. (solicitante), nos termos por esta solicitado, e que evidencie, em relação a essas atividades, a utilização de insumos e gastos necessários e absolutamente indispensáveis na geração das mesmas”*.

Após, foi juntada aos autos a “Informação Fiscal” de fls. 2978, que se manifestou sobre os itens que integraram o laudo da empresa de consultoria contratada pela Recorrente e concluiu que *“consoante entendimento restritivo do conceito de insumo que foi adotado pela RFB, os dispêndios analisados não devem integrar a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade”*.

Na sequência, a Recorrente foi intimada dos termos da “Informação Fiscal” de fls. 2978 e apresentou manifestação de fls. 2985, pela qual ratificou os pedidos do Recurso Voluntário, no sentido de reformar a decisão recorrida, defendendo a possibilidade de direito de desconto de crédito em relação aos dispêndios com seguro, rádio, monitoramento, gerenciamento de risco, telefone operacional (motoristas), material de proteção, uniforme, pedágios e despesas com viagem.

Em seguida, os autos foram novamente remetidos ao CARF e redistribuídos, dessa vez, à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, de modo que dele tomo conhecimento.

Delimitação da Lide

Apesar da extensa lista de itens que foram objeto de lançamento, sobre os quais a Fiscalização examina e fundamenta o crédito tributário no Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente não impugnou a sua totalidade e expressou sua anuência com parte da autuação, em sede de Impugnação.

Com isso, a decisão recorrida considerou parte das matérias como não contestada, nos termos dos artigos 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70.235/1972, ficando a lide em primeiro grau delimitada ao exame das seguintes matérias: (i) insumos; (ii) frete contratado junto a pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES; (iii) créditos relativos ao ativo imobilizado; e (iv) incidência de juros SELIC mais 1% (um por cento) ao mês sobre créditos extemporâneos apropriados pela Recorrente.

Do exame do Recurso Voluntário, em especial, do seu Anexo I, e da manifestação apresentada após a diligência determinada pelo CARF, verifica-se que a Recorrente aponta os seguintes insumos que seriam usados na prestação de serviços que realiza: (i) indenizações pagas; (ii) amortizações de edifícios e benfeitorias; (iii) serviços terceiros PJ; (iv) água, uniforme, EPI, material de proteção, seguros, rádio e monitoramento, pedágios, despesas com viagem, telefone, rastreamento e gerenciamento de risco, despesas com exportação, fretes contratados junto a empresas do SIMPLES e despesas obino.

(i) insumos

Do conceito de Insumo no PIS/COFINS não cumulativo

Inicialmente, antes de adentrar no exame de cada glosa específica, impende tecer breves comentários a respeito do conceito de insumo, para fins de direito de crédito no regime do PIS e da COFINS não cumulativa, tendo em vista que parte do lançamento foi efetuado com base nesse fundamento.

O direito de crédito da PIS e da COFINS encontra-se previsto no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, este último, com a seguinte redação:

“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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços”. (grifos nossos)

Com a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, foi inserido o parágrafo 12º ao artigo 195 da Carta da República, conferindo competência ao legislador ordinário para definir os setores de atividade econômica sujeitos ao regime da não-cumulatividade dessas contribuições, conforme abaixo:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento; (...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”.

De lá para cá, o alcance do conceito aberto utilizado pelo legislador ordinário para conferir direito a crédito de PIS e COFINS, “*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”

(grifos nossos), foi objeto de profundos debates por parte da doutrina e da jurisprudência, sendo possível a identificação de 3 (três) linhas de interpretação para o referido conceito.

A primeira, adotada pela Secretaria da Receita Federal, ao regulamentar a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, pela edição das Instruções Normativas SRF de nº 247/2002 e nº 404/2004, é uma corrente que defende um conceito mais restritivo de insumo, em linha com o conceito de insumo para fins de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), pois permite o direito de créditos, utilizados na fabricação ou produção de bens, somente na aquisição de *“matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram 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”* e de serviços *“aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”*. E, quando o contribuinte tem como atividade a prestação de serviços, é permitido o direito de crédito apenas na aquisição de bens e serviços *“aplicados ou consumidos na prestação do serviço”*.

Abaixo, para melhor compreensão, transcrevo os dispositivos legais das Instruções Normativas em que se ampara essa corrente, além do que conceito de crédito para o IPI, em que parece ter se inspirado.

Instrução Normativa SRF nº 404/2004

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

(...) § 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço”.

Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010)

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 25](#)):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente”;

A segunda corrente se socorre da legislação do Imposto de Renda (“IR”), para afirmar que o conceito de insumo para o PIS e COFINS inclui todos os custos de produção (artigo 290 do RIR) e despesas operacionais (artigo 299 do RIR) suportados pelo contribuinte para produção ou fabricação de bens e prestação de serviços. Adota, portanto, um conceito mais amplo de insumo.

Na jurisprudência desse Conselho Administrativo vem prevalecendo uma corrente intermediária, que afasta o conceito mais restritivo previsto nas Instruções Normativas SRF de nº 247/2002 e nº 404/2004 e na legislação do IPI e o conceito mais amplo previsto na legislação do IR, sob o argumento de que as materialidades de tais tributos, produto industrializado e lucro, não se confundem com a do PIS/COFINS, que incide sobre as receitas auferidas pelo contribuinte, e também por ausência de base legal remetendo à utilização de tais conceitos.

Essa última corrente defende, então, que o conceito de insumo para o PIS/COFINS deve seguir um regime jurídico próprio, traçado a partir da interpretação de suas leis de regência (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003). Nesse sentido, cito recentes decisões dessa Turma de Julgamento:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE.

INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (Acórdão nº 3401003.096; 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; 23/02/2016. Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan) (grifos nossos)

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO. Para efeitos de apuração dos créditos do PIS - não cumulativo e da COFINS - não cumulativo, entende-se que produção de bens não se restringe ao conceito de fabricação ou de industrialização; e que insumos utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados a venda não se restringe apenas às matérias primas, aos produtos intermediários, ao material de embalagem e quaisquer

outros bens que sofram 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, mas alcança os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado. (Acórdão nº 3401-002.939; 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Sessão de Janeiro de 2016; Relator: Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira) (grifos nossos)

Para melhor entendimento do conteúdo do conceito de insumo extraído a partir de sua legislação de regência, importante a contribuição da doutrina de Marco Aurélio Greco¹, para quem:

“Na análise do tema é importante determinar: a) a entidade a ser considerada como ponto de partida e parâmetro definidor da relação instaurada; b) a relação de inerência entre ela e os bens ou serviços; e c) o grau de relevância apresentado pela relação de inerência de modo a determinar se a ausência de "X" acarreta a inexistência da entidade, seu desaparecimento ou a perda de uma qualidade importante. (...)

A análise feita leva a uma conclusão preliminar no sentido de dever-se considerar "utilizados como insumo" para fins de não-cumulatividade de PIS/COFINS todos os elementos físicos ou funcionais o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerados pelas contribuições. (...)

Vale dizer, o inciso II do artigo 3º das Leis em exame consagra o direito à dedução dos dispêndios ligados a bens, serviços e utilidades deles decorrentes cujo grau de inerência em relação aos fatores de produção diga respeito: a) à sua existência para o contribuinte; b) ao seu fazer funcionar; c) ao seu continuar existindo e funcionando com as qualidades originais; e d) ao ter uma existência e um funcionamento com melhores qualidades, pois, ao passar a ter novas qualidades, o bem ou serviço passa a ser em certa medida "novo" perante o contribuinte.

Ficam fora da previsão legal apenas os dispêndios que configurem mera conveniência do contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria.

Em suma, os dispêndios ligados a bens, serviços e utilidades deles decorrentes que se apresentem como necessários para a obtenção ou o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência (i) do produto, (ii) de uma

¹ “Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS”. Marco Aurélio Greco. Revista Fórum de Direito Tributário □ RFDT. Belo Horizonte, ano 6, n. 34, jul. / ago. 2008

qualidade que se considera relevante ele possua e/ou (iii) do respectivo processo produtivo estão abrangidos pela regra de dedutibilidade. (...)

O critério a ser aplicado, portanto, apoia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que vista global e unitariamente desembocará num produto final a ser vendido”. (grifos nossos)

Seguindo tais critérios, para as aquisições de bens e serviços utilizados na prestação de serviços, o ilustre doutrinador afirma²: *“estão abrangidos pelo preceito legal e devem ser considerados como sendo utilizados como insumo todos aqueles bens e serviços que implicarem: a) Na existência do serviço, como gênero; e b) Na configuração de sua especificidade, formada pela materialização de certas qualidades vistas da perspectiva do prestador (inerentes ao que é por ele apresentado ao mercado e que o distingue dos demais) e da perspectiva do tomador (exigidas ou assumidas por ele em função de suas necessidades)”*.

Recentemente, a matéria foi apreciada pelo e. Superior Tribunal de Justiça, que encampou o entendimento dessa terceira corrente, intermediária, como se verifica nos trechos a seguir do Voto Vencedor do Ministro Mauro Campbell Marques:

“Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e

3º - 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).(...)

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

Tem-se, portanto, um conceito de insumos que se extrai da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos. Insumos, para efeitos do art.

² “PIS/COFINS não-cumulativo: bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços”. Marco Aurélio Greco. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.01, n.01, p. 101-119, ago./dez. 2014

3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Esse conceito não sofre da excessiva restrição imposta pelas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004, que importaram indevidamente o conceito de “insumos” para efeito de creditamento de IPI, e não sofre da já demonstrada excessiva elasticidade proposta pelo uso inapropriado dos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais”, próprios da lógica do Imposto de Renda”. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Pelas considerações expostas, há que se concordar que o conceito utilizado pela Receita Federal é restritivo demais e não guarda sintonia com as próprias normas que emanam da legislação de regência do PIS e da COFINS. Por outro lado, a partir da leitura dessa mesma legislação, constata-se que *“é necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo”*. (REsp 1246317/MG, Trecho do Voto Vencedor do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES)

Portanto, reconhecendo que o conceito de insumo deve observar um regime jurídico próprio, extraído da interpretação de sua legislação de regência, pode-se entender que 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.

Esse, portanto, o conceito de insumo a ser adotado nas análises que se seguem.

Dos Lançamentos

Definido o conceito de insumo que se utilizará no presente julgamento, passa-se a seguir aos lançamentos realizados pela Fiscalização, com base nesse fundamento.

De acordo com o laudo de fls. 2954, denominado “Laudo Técnico sobre a Aplicação de Insumos e Gastos em Processo de Prestação de Serviços de Transporte de Cargas”, a Recorrente desenvolve a atividade de prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas em geral, em âmbito municipal, intermunicipal e interestadual, por conta própria e de terceiros.

Com isso, considerando que a atividade que gera receitas tributáveis pelas contribuições é a prestação de serviços de transporte rodoviário de carga, devem ser considerados como insumos, para fins de direito de desconto de crédito, as despesas relacionadas à aquisição de bens e serviços adquiridos pela Recorrente para a prestação de serviços dessa natureza, bens e serviços esses que tenham uma relação de inerência/pertinência com essa atividade, assim considerados aqueles bens e serviços utilizados na atividade ou que viabilizam a atividade, cuja subtração acarrete a impossibilidade ou prejuízo de qualidades essenciais da prestação de serviços rodoviários.

A Recorrente defende que as despesas com "indenizações pagas" geram direito de desconto de crédito, sob o argumento de que as indenizações são reflexos de faltas e avarias que ocorrem na execução do contrato e que é um custo alocado no valor do transporte. Todavia, pela sua própria natureza, a despesa com indenização não se qualifica nem como bem nem como serviço, não se enquadrando na definição de insumo proposta acima. Por esse motivo, entendo que o lançamento referente a esse item deve ser mantido.

Com relação ao item "serviços terceiros PJ", a Recorrente defende a possibilidade de crédito, alegando que é uma transportadora de carga fracionada e, em decorrência, é necessária a contratação de serviços de terceiros para atender a demanda de entregas das mercadorias com segurança. Por vezes, haveria necessidade de entregar determinadas quantidades que não podem ser acompanhadas de outros produtos, por outras, haveria necessidade de subcontratar terceiros para entrega de pequenas quantidades de mercadorias ou quando não há frota própria disponível para entrega. Nesses casos, seria necessário contratar terceiros, por questões de custo e para cumprimento de prazos de entrega.

Essas despesas têm relação de inerência/pertinência com a prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, merecendo, em princípio, gerar direito ao crédito.

Entretanto, como bem apontado pela Fiscalização em sua manifestação, "*o Laudo equivoca-se ao indicar que houve glosa das despesas de terceirização das atividades de coleta e entrega de cargas fracionadas. As glosas de Serviços de Terceiros PJ foram sobre os dispêndios que não configuram insumos na prestação de serviços, tais como: serviços de informática, limpeza, engenharia, segurança, despachante, cobrança, alarme das instalações, 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, como pode ser observado nos Anexos XIV a XVII do Relatório da Ação Fiscal. Tais dispêndios são evidentemente vinculados à atividade administrativa ou atividades secundárias do contribuinte*".

Nessas circunstâncias, não há como reconhecer o direito de crédito em relação a esse item, seja por ausência de impugnação específica dos itens efetivamente glosados, seja pela impossibilidade de reconhecimento do direito de desconto de crédito em relação a itens ali listados que, de plano, verifica-se que dizem respeito às atividades administrativas da Recorrente e não à prestação de serviços.

Com relação a seguros das cargas, rádio e monitoramento, rastreamento e gerenciamento de risco, a Recorrente defende que o seguro é uma exigência da ANTT e, para a contratação do seguro, todas as cargas devem ser monitoradas e rastreadas, sendo uma despesa essencial para o transporte das cargas. Nesse mesmo contexto, de controle da carga, para fins operacionais e por questões de segurança, inserem-se os itens de gerenciamento de risco e telefone operacional do motorista. Como esclarece a Fiscalização, "*conforme verificado na*

inspeção in loco efetuada em 04/02/2016, as gerenciadoras de risco são empresas obrigatoriamente credenciadas junto às seguradoras e que realizam todo o gerenciamento de risco com a utilização dos dados on line produzidos pela rede de veículos rastreados via satélite. Esse gerenciamento permite a adoção de medidas de segurança tais como o bloqueio de veículos com suspeita de roubo, mas também o acompanhamento gerencial de inúmeras variáveis (velocidade dos caminhões, cumprimento de prazos de entrega, etc.)".

Quanto a esses itens, o CARF já teve a oportunidade de decidir pelo direito de crédito, nos seguintes termos:

"DESPESAS COM SEGURANÇA, SEGUROS, ESCOLTA E SATÉLITE. ANÁLISE CASUÍSTICA DE NECESSIDADE. INSUMOS. ENQUADRAMENTO.

Despesas com segurança, seguros, escolta e satélite devem ser compreendidas em face da atual realidade do transporte rodoviário de cargas que, como sabido, envolve graves riscos à segurança de motoristas decorrentes de atividades criminosas que visam os veículos transportadores. Destarte, tais despesas se tornam indispensáveis à prestação do serviço de transporte e são decorrentes de serviços utilizados diretamente neste. Podem, portanto, ser consideradas insumos e gerar créditos de PIS e COFINS, devendo ser cancelada a glosa realizada pela autoridade fiscal". (Acórdão nº 3401002.857; 27/01/2015; Relator: Conselheiro BERNARDO LEITE DE QUEIROZ LIMA) (grifos nossos)

Do mesmo modo, entendo que tais despesas são essenciais e se enquadram no conceito de insumo proposto, motivo pelo qual reconheço o direito de crédito em relação a eles.

Já com relação aos itens "despesas com viagens" e "pedágios", a Recorrente defende que esses valores são inerentes à atividade da Recorrente, pois impossível a realização de suas atividades operacionais sem a ocorrência de gastos com deslocamentos de seus motoristas e ajudantes, assim como o pagamento de pedágios. 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. 3301-003.064; 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 3302-004.684; 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.

Por outro lado, no que se refere aos gastos com os serviços de pedágio, entendo que há relação de inerência/pertinência com a atividade, qualificando-se como insumo a gerar direito de crédito, ficando reconhecido o direito de crédito em relação ao item "pedágios".

Já no que se refere a "água", a Recorrente afirma que esse item tem relação com a higienização de veículos e dos prédios, tendo em vista que transporta medicamentos, produtos de higiene e limpeza, o que demandaria boa conservação de locais destinados a esses produtos e dos caminhões que devem transportá-los.

Nesse item, em tese, há que se concordar com a Recorrente, tendo em vista que a água é bem essencial e o seu uso na higienização de veículos e dos prédios guarda relação de inerência/pertinência com a prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas. Todavia, apesar de alegar, a Recorrente não faz prova de que os valores não aceitos pela Fiscalização se referem às aplicações narradas, sendo certo que as despesas da Recorrente com fornecimento de água podem ter relação tanto com aplicações que guardam relação com a prestação de serviços por ela realizada quanto com aplicações que não têm qualquer relação com a prestação de serviços por ela desenvolvida, como, por exemplo, a água destinada à área administrativa da Recorrente.

Diante disso, não havendo demonstração da distinção entre as despesas com fornecimento de água que têm relação com a prestação de serviços da Recorrente e as despesas alheias à prestação de serviços, por carência probatória, o lançamento deve ser mantido nesse item.

Com relação ao item "uniforme EPI material de proteção", a Recorrente defende que essa conta é composta de equipamentos de proteção obrigatórios para a execução de trabalhos de transporte, como extintores de incêndio, luvas especiais, botas especiais e máscaras. Entendo que os itens de segurança são essenciais à prestação de serviços da Recorrente, de modo que reconheço o direito de crédito em relação a tais itens.

Já no que se refere ao item "amortizações de edifícios e benfeitorias", a Recorrente defende que essa despesa é essencial às suas atividades, pois precisa de locais para armazenamento das cargas a serem transportadas. Assim, foram construídos prédio que depois foram depreciados/amortizados. Nesse item, a Fiscalização esclarece que "*não glosou os dispêndios de depreciação de prédios e benfeitorias. Os valores glosados referiam-se a dispêndios com manutenção de prédios que foram incluídos na base de cálculo (ver itens 2.1.2.1 e 2.1.2.3 do Relatório da Ação Fiscal). Os valores de depreciação de prédios e benfeitorias foram aceitos pela Fiscalização e não integram a base de cálculo do lançamento de ofício*".

Desse modo, diante da falta de impugnação específica, não há que se reconhecer o direito de crédito em relação a esse item.

Com relação aos itens "despesas com exportação" e "despesas obino", esses não foram detalhados no laudo apresentado, de modo que a Fiscalização também não se manifestou a respeito. Com relação ao item "despesas obino", a própria Recorrente em seu Recurso afirma que, em razão de enchente, não tem como apresentar maiores informações.

Logo, por carência probatória, esses itens não merecem ter crédito a eles vinculado reconhecido.

Por todo exposto, proponho ao Colegiado negar o direito de crédito em relação aos seguintes itens: "indenizações pagas"; "serviços terceiros PJ"; "despesas com viagens"; "amortizações de edifícios e benfeitorias"; "água", "despesas com exportação" e "despesas obino". E reconhecer o direito de crédito em relação aos seguintes itens: "seguros, radio e monitoramento, rastreamento e gerenciamento de risco", "pedágios", e "uniforme EPI material de proteção".

(ii) frete contratado junto a pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES

Nesse item da autuação, a Fiscalização verificou que determinadas transportadoras subcontratadas pela Recorrente eram optantes do Regime de Tributação Simples, porém, sobre essas despesas, a Recorrente se apropriou do crédito em sua totalidade e não um crédito correspondente a 75% da alíquota das contribuições.

Assim, com fundamento nos §§ 19 e 20 do artigo 3º, combinado com o artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/03, a Fiscalização realizou a glosa de base de cálculo correspondente a 25% do valor dos fretes contratados junto a tais prestadores.

Por sua vez, a Recorrente defende que o crédito relativo aos fretes contratados junto a pessoas jurídicas optantes do Simples deve ser apropriado em sua totalidade e não limitado a 75%, com base em decisão em solução de consulta da SRF, 10ª Região Fiscal.

O dispositivo legal em questão tem a seguinte redação:

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

§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o

valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei". (grifos nossos)

A controvérsia nesse ponto é a seguinte. À época da edição da Lei nº 10.833/03 estava em vigor a Lei nº 9.317/1996, que dispunha a respeito do "*Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES*".

Assim, de acordo com a Recorrente, todas as remissões ao SIMPLES na Lei nº 10.833/03, dentre elas, a dos §§ 19 e 20 do artigo 3º, que trata do direito de crédito a uma alíquota correspondente a 75% para os serviços de transporte rodoviário de carga, seriam relativas ao regime previsto na Lei nº 9.317/1996.

Com o advento da Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e a revogação da Lei nº 9.317/1996 pelo artigo 89 da lei complementar em referência, a Recorrente defende que a restrição ao direito de crédito pela alíquota ordinária ou cheia estava limitado às empresas optantes pelo regime instituído pela Lei nº 9.317/1996 e não às empresas optantes do regime disciplinado pela Lei nº 123/2006.

O argumento tem origem no entendimento firmado pela Receita Federal na Solução de Consulta nº 22/2013, da 10ª Região Fiscal, que foi emitida nos seguintes termos:

Ementa:

"ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO RELATIVO A SERVIÇO DE TRANSPORTE ADQUIRIDO A PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. SUJEIÇÃO À REGRA GERAL.

O inciso II do § 19 e o § 20, ambos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não alcançam o Simples Nacional.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal, art. 146, III, "d", e parágrafo único - art. 179 e art. 94 do ADCT; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 89; Lei nº 9.317, de 1996; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, e §§ 1º, I, 19, II, e 20; ADI RFB nº 15, de 2007.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep (...)"

Trecho da Consulta:

"Em síntese, a competência constitucional inserida no art. 146, III, "d", e parágrafo único, pela EC nº 42, de 2003, não "substituiu", nem "derrogou", de forma alguma aquela vazada no art. 179 da Carta de 1988. De igual modo, a Lei Complementar nº 123, de 2006, não "substituiu" a Lei nº 9.317, de 1996. Trata-se de duas leis diferentes, que abrangem tributos não

integralmente coincidentes, envolvem sujeitos ativos diversos e têm sujeitos passivos distintos. Praticamente, as únicas semelhanças entre elas são o fato de configurarem regimes unificados de arrecadação e de elegerem como base para graduar a tributação do sujeito passivo o mesmo indicador econômico, a saber, a receita bruta da pessoa jurídica. De toda sorte, assim como nenhum significado jurídico se atribui ao nome dado pela lei a um determinado tributo ou regime de tributação, a existência de similaridades entre sistemas de arrecadação unificada não constitui razão jurídica para se cogitar que um seja “mera continuação” do outro, quando distintas são as normas constitucionais de competência, os tributos alcançados, os sujeitos ativos e até mesmo os sujeitos passivos.

Expendidos esses pontos, resulta singela a resposta ao questionamento apresentado pela consultante: o inciso II do § 19 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não alcança o Simples Nacional, uma vez que se reporta ao “SIMPLES” (“Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”), instituído e disciplinado pela Lei nº 9.317, de 1996. Logo, não se aplica o § 20 do mesmo artigo no caso de serviços de transporte adquiridos a empresas optantes pelo Simples Nacional”.

Contudo, em que pese os fundamentos constitucionais diversos para a instituição de um regime e outro, não há como se encampar o entendimento da Receita Federal nesse isolado pronunciamento, pois, a leitura da própria Lei Complementar nº 123/2006 leva à conclusão de que o regime ali instituído substituiu, sim, o regime anterior, indo além de regime tributário diferenciado em favor das empresas de pequeno porte e microempresas, mas também incluindo tratamento diferenciado e favorável referente a cumprimento de obrigações trabalhistas, previdenciárias, acesso ao crédito, dentre outros aspectos.

Isso porque, o artigo 89 da Lei Complementar nº 123/2006 deve ser lido em conjunto com o artigo 79-C, a seguir transcrito:

"Art. 79-C. A microempresa e a empresa de pequeno porte que, em 30 de junho de 2007, se enquadravam no regime previsto na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e que não ingressaram no regime previsto no art. 12 desta Lei Complementar sujeitar-se-ão, a partir de 1º de julho de 2007, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

§ 1º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL na forma do lucro real, trimestral ou anual, ou do lucro presumido.

§ 2º A opção pela tributação com base no lucro presumido dar-se-á pelo pagamento, no vencimento, do IRPJ e da CSLL devidos, correspondente ao 3º (terceiro) trimestre de 2007 e, no caso do lucro real anual, com o pagamento do IRPJ e da CSLL relativos ao mês de julho de 2007 com base na estimativa mensal”.

Como se verifica, ao mesmo tempo em que determinou a revogação da legislação anterior que dispunha sobre o regime das empresas daquela natureza, a lei

complementar instituiu procedimento de transição de um regime para o outro. Logo, o novo regime substituiu o regime anterior, inclusive, no que diz respeito não somente às limitações, mas também aos direitos conferidos às empresas de pequeno porte e microempresas.

Ao se acolher o entendimento da Receita Federal, haveria que se reconhecer que não somente o crédito na alíquota de 75% não se aplica às empresas do SIMPLES regido pela lei complementar, mas todos os outros dispositivos, muitos deles que instituem benefícios a essas empresas, também não se aplicam, o que levaria a uma conclusão absurda.

Nesse sentido, oportuno os comentários da Fiscalização a respeito:

"Inicialmente, cabe referir que a Solução de consulta em tela foi provocada por outro contribuinte, não amparando a fiscalizada, portanto. Ademais, o referido entendimento não é coerente com o arcabouço legal que envolve as empresas optantes do Simples. De fato, 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.

Como exemplo de previsões legais ao Simples que foram plenamente recepcionadas ao Simples Nacional está a dispensa de retenção do IR Fonte e Contribuições Fonte para pagamento a empresas do Simples, a dispensa das empresas do Simples de efetuar a retenção das contribuições nos pagamentos por determinados serviços a outras empresas e a própria exclusão das empresas do Simples do regime da não cumulatividade (art. 10, inciso III, arts. 27, 30 e 32 da Lei nº 10.833/04)". (grifos nossos)

Dessa maneira, quando a legislação de regência das contribuições faz referência aos optantes do SIMPLES, deve-se entender que a referência é relativa aos contribuintes que optam por regime simplificado, diferenciado e favorável às empresas de micro e pequeno porte, inicialmente previsto na Lei nº 9.317/1996 e, com a sua revogação pela Lei Complementar nº123/2006, por aquele previsto nessa última Lei.

Portanto, entendo não assistir razão a diferenciação defendida pela Recorrente, na aplicação do direito de crédito de 75% (setenta e cinco por cento), motivo pelo qual proponho ao Colegiado manter esse item da autuação.

(iii) créditos relativos ao ativo imobilizado

Nesse item da autuação, a Fiscalização fundamenta o lançamento, pelos seguintes motivos:

"Além dos créditos sobre “Depreciação de Ativo Imobilizado” (que não estão sendo questionados), no relatório preparado pela empresa de consultoria (fls. 1.433 a 1.694, conjuntamente com os relatórios de fls. 763 a 1.226), verificamos que foram informados dois grupos de créditos sob o título “Compra de Ativo Imobilizado”. O primeiro desses grupos refere-se aos valores contabilizados a débito das contas de resultado “Manutenção do Imobilizado” e “Bens de Natureza Permanente”.

O segundo grupo dos valores informados a título de “Compra de Ativo Imobilizado” foi utilizado a partir de 2006 e refere-se à apropriação de créditos à razão de 1/48 do valor dos bens adquiridos no referido mês.

Para determinar os créditos a que o contribuinte faria jus a esse título, a empresa de consultoria adotou uma metodologia, conforme descrevemos a seguir:

a) Inicialmente, foi informado o mês de aquisição do bem e a parcela correspondente a 1/48 avos do valor do bem que integraria a base de cálculo mensal do crédito da não cumulatividade;

b) Independentemente do mês de aquisição do bem (qualquer um dos meses do período), foi calculada a totalidade da base de cálculo do crédito do imobilizado até a data da presumível utilização (geralmente ago/2010, mas em alguns casos, outros meses posteriores) mediante a multiplicação da parcela de 1/48 do valor do bem pelo número de meses. Por exemplo, um bem com data de aquisição em ago/2009 e data de utilização do crédito em ago/2010, teria 12 parcelas multiplicadas por 1/48 do valor do bem o que resultaria no valor do “crédito utilizado” (na verdade, a base de cálculo do crédito, mas a planilha indica essa nomenclatura) .

c) A totalidade desse “crédito utilizado” descrito na alínea anterior, relativamente a todos os bens adquiridos em cada um dos meses do respectivo ano (no caso do exemplo, 2009) foi quantificada em uma planilha e integrou a nova base de cálculo dos créditos da não cumulatividade. No exemplo, a soma do “crédito utilizado” calculado na forma referida na alínea anterior de todos os bens adquiridos em ago/09 integrou a nova base de cálculo dos créditos da não cumulatividade do mês de ago/09.

d) Como referido no item anterior deste Termo, o contribuinte procedeu à capitalização do crédito extemporâneo utilizando a Selic+1,00 % de juros da data de apuração até a efetiva utilização do crédito. Conforme explicado acima, o “crédito utilizado” foi composto por parcelas de 1/48 do valor do bem multiplicado pelo número de meses até a data da presumível utilização. Em resumo, o contribuinte apropriou no mês da aquisição do bem o crédito relativo a vários meses futuros. Portanto, ainda que fosse cabível a correção do valor do crédito (Selic+1,00 % juros), ela deveria ser calculada sobre cada uma das parcelas de 1/48 do valor do crédito contado do mês em que o crédito efetivamente poderia ser apropriado e não da data da aquisição do bem. No entanto, como a totalidade da Selic e juros estão sendo glosados, consoante item anterior deste Termo, este procedimento não causará impacto adicional no resultado da Fiscalização.

Em 2007 e 2008, os dois grupos de “Compra do Ativo Imobilizado” foram unificados, tendo sido adotado para as contas de resultado o mesmo critério adotado para a compra de imobilizado. Ou seja, foram totalizados no mesmo item os créditos de 1/48 do valor do bem, calculados da forma já referida, somados aos valores contabilizados a débito das contas de resultado “Manutenção do Imobilizado” e “Bens de Natureza Permanente” rateados com a mesma metodologia (1/48 do valor da despesa multiplicados pelo

número de meses da contabilização da despesa até ago/2010). Em 2009, não identificamos a apropriação de créditos sobre despesas de manutenção de prédios e instalações.

Apresentada a metodologia utilizada no cálculo dos créditos pelo contribuinte, passamos a analisar a aderência do crédito em tela aos normativos que regem as contribuições não cumulativas.

Em relação às despesas registradas nas contas de resultado “Manutenção do Imobilizado” e “Bens de Natureza Permanente”, verificamos que se trata de manutenções diversas nas edificações e equipamentos utilizados nas atividades administrativas da empresa, a exemplo de aparelhos de ar condicionado, telefone, fotocopiadoras, equipamentos de informática, etc., além de suprimentos diversos não utilizados diretamente na prestação dos serviços.

Nesse particular, cabe ressaltar que a legislação de regência aceita a apropriação de créditos exclusivamente sobre a depreciação ou, alternativamente, os créditos acelerados sobre os valores acrescidos ao imobilizado do contribuinte, quando se tratar de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros. Portanto, são indevidos os créditos apropriados sobre valores contabilizados a débito de conta de resultado, quando se trata de manutenção, reparos ou instalações em edificações próprias ou de terceiros. De outra parte, a manutenção de equipamentos somente é admitida, quando vinculada diretamente ao processo produtivo ou à prestação do serviço pelo contribuinte.

Destarte, a totalidade dessas despesas será objeto de glosa, conforme demonstramos nos Anexos II a VII deste Relatório. Nos Anexos II e III, para fins exemplificativos, discriminamos a natureza das despesas contabilizadas em cada uma das contas de “Manutenção do Imobilizado” e “Bens de Natureza Permanente” segregadas por mês.

No que tange aos créditos apropriados sobre a aquisição de bens, identificamos algumas inconsistências que passamos a referir: [...]

b) Foi apropriado crédito à razão de 1/48 avos sobre a construção de prédios em Goiânia e Blumenau reclassificado no Ativo em 29/12/06, em função do final da obra (R\$ 390.276,32 e R\$ 71.078,69, respectivamente). Todavia, em relação aos bens adquiridos ou construídos nessa data, a legislação não previa a apropriação do referido crédito acelerado, sendo cabível apenas o crédito sobre a depreciação que, no caso das edificações, tem o limite de 4,00% ao ano, o que equivale a uma taxa mensal de 0,33%. Assim, no período entre o término da construção e a utilização do crédito extemporâneo (dez-06 a ago-10) decorreram 44 parcelas mensais de 0,33% que correspondem a uma base de cálculo de créditos da não cumulatividade de R\$ 56.668,12 e R\$ 10.320,63, respectivamente (valor do bem x 40 meses x 0,33%). Assim, é indevida a apropriação do crédito, relativamente a esses itens, no valor de R\$ 333.608,20 (390.276,32 - 56.668,12) e R\$ 60.758,06 (71.078,69 - 10.320,63)".

Por sua vez, a Recorrente alega que os créditos sobre o ativo imobilizado *“foram utilizados pela fração aquisitiva de 1/48 e não sobre o custo de depreciação, uma vez*

que a empresa não possuía contabilização regular e segregada antes e adquiridos a partir de 1º de maio de 2005”.

Diante da dialética estabelecida, a decisão recorrida manteve a autuação nesse item, nos seguintes termos:

"(...) o relatório é muito específico e detalhado, diferentemente da contestação apresentada. Naquele, o autuante demonstra as inconsistências do raciocínio e dos cálculos efetuados, apresentando a fundamentação legal. A contestação da contribuinte não ataca especificamente qualquer desses pontos, mas faz uma afirmação genérica de como supostamente procedeu à apropriação dos créditos relativos aos bens do ativo imobilizado. Não há uma demonstração de eventual erro cometido pelo auditor.

Ainda, consta no relatório conforme o início da transcrição acima: “além dos créditos sobre ‘Depreciação de Ativo Imobilizado’ (que não estão sendo questionados)”.

Vê-se, portanto, que não há nenhum questionamento por parte do autuante relativamente a créditos decorrentes de depreciação de ativo imobilizado, mas quanto àqueles utilizados a partir de 2006, em face da apropriação à razão de 1/48 do valor dos bens adquiridos no referido período. Quanto a estes, no arrazoadado constante no relatório de ação fiscal ficou claro que as glosas foram efetivadas uma vez a apropriação dos créditos, na forma preconizada, não serem permitidos pela legislação, o que, especificamente nesse ponto, não logrou êxito em contestar a impugnante por meio de sua argumentação lacônica e sintética”.

Em sede de Recurso Voluntário, não foram trazidos argumentos adicionais para combater a decisão recorrida, que merece ser mantida, pois, se, de um lado, a Fiscalização demonstrou que a apropriação de crédito se deu de forma contrária à Legislação, de outro, a Recorrente não trouxe fundamentos suficientes para infirmar as conclusões da Fiscalização.

Com isso, proponho ao Colegiado manter o lançamento relativo a item da autuação.

(iv) incidência de juros SELIC mais 1% (um por cento) ao mês sobre créditos extemporâneos apropriados pela Recorrente

Por último, nesse item da autuação, a Recorrente defende a possibilidade de atualização monetária e dos juros sobre os créditos extemporâneos por ela apropriados, sob a alegação de que existiria decisão judicial favorável a esse entendimento e que a apropriação não se deu no momento pretérito, em razão de impedimento de ordem legal ou manifestado pelo fisco em atos normativos.

Para tanto, a Recorrente cita o acórdão proferido nos autos do REsp 1203802/RS, de relatoria do douto Ministro Herman Benjamin, cuja ementa transcreve-se a seguir:

"TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS ESCRITURAIS DE PIS E COFINS. ART. 3º DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03. COMPENSAÇÃO COM OUTROS

TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL.
APLICAÇÃO DO ART. 16 DA LEI 11.116/05. CORREÇÃO
MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O regramento específico para os créditos de PIS e Cofins apurados na forma do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 só permite que sejam deduzidos do montante a ser pago a título da própria contribuição. No entanto, havendo saldo credor acumulado ao final do trimestre, é possível a compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, conforme autoriza o art. 16 da Lei 11.116/2005.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.035.847/RS (assentada de 24.6.2009), submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), pacificou o entendimento de que somente é devida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI nos casos em que o direito ao creditamento não foi exercido no momento oportuno, em razão de óbice normativo instituído pelo Fisco. O mesmo raciocínio aplica-se aos créditos escriturais de PIS e Cofins obtidos na forma do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, já que não há previsão legal que admita sua correção monetária.

3. Recurso Especial parcialmente provido". (REsp 1203802/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/11/2010, DJe 03/02/2011)

Como já é possível perceber da ementa do julgado, o entendimento ali firmado, longe de amparar a tese defendida pela Recorrente, na realidade, é contrário a ela.

O entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") é no sentido de que é possível a atualização pela SELIC de créditos de IPI quando há oposição estatal, no bojo de processos de ressarcimento, justamente porque o crédito perde a sua natureza de escritural e passa a ser regido como um crédito ordinário contra a União. Nos casos de créditos escriturais de IPI, o entendimento firmado pelo STJ é no sentido de que não cabe qualquer atualização monetária.

Por esse motivo, na ementa, quando se afirma que *"o mesmo raciocínio aplica-se aos créditos escriturais de PIS e Cofins obtidos na forma do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, já que não há previsão legal que admita sua correção monetária"*, há que se entender que o mesmo raciocínio é em relação à impossibilidade de atualização de créditos escriturais, tal como ocorre com o IPI.

Pela análise do Voto, o entendimento ali firmado fica mais claro. É ler:

"A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.035.847/RS (Rel. Min. Luiz Fux), submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, pacificou o entendimento de que "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal." (...) O mesmo raciocínio aplica-se aos créditos escriturais de PIS e Cofins obtidos na forma do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, já que não há previsão legal admitindo sua correção monetária". (grifos nossos)

Além disso, na realidade, existe expressa vedação legal para a atualização monetária dos créditos escriturais de PIS/COFINS, como se verifica dos dispositivos a seguir:

Lei nº 10.833/03:

"Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores. (...)

"Art. 15 . Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...) VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)"

Pelo exposto, deve ser mantida essa parte da autuação.

Conclusão

Por todo o exposto, proponho ao Colegiado conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto, para afastar o lançamento do crédito tributário, em razão do reconhecimento do direito de crédito em relação aos seguintes itens: "seguros, radio e monitoramento, rastreamento e gerenciamento de risco", "pedágios", e "uniforme EPI material de proteção".

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator