



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

**Processo n°** 11080.725358/2011-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.064 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de maio de 2016  
**Matéria** PIS/COFINS  
**Recorrente** TNT MERCÚRIO CARGAS E ENCOMENDAS EXPRESSAS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga, passíveis de serem enquadrados como custos de produção.

Recurso voluntário parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: (i) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto à reversão da glosa relativa ao material de expediente. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. Designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; (ii) por maioria de votos, deu-se provimento para

reverter as glosas discriminadas na planilha II do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Jorge Freire, quanto material de expediente e EDI, veículos locados, vigias e seguranças, despesas viagens com cargas, serviço de escolta, aluguel de automóveis, monitoramento via satélite, rede interna van, telefones dos motoristas, condomínio, taxas rodoviárias, indenizações, manutenção e desenvolvimento de software, bens não imobilizados, aluguel de software, serviços de rastreamento, peças e acessórios e despachos aduaneiros. O Conselheiro Jorge Freire ressaltou, ainda, que no seu entender deveria ter sido dado conhecimento à Procuradoria da Fazenda Nacional do Parecer Jurídico juntado aos autos. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que deu provimento em maior extensão para reverter a glosa sobre vale pedágio (pedágio de terceiros) e despesas diversas. Vencido o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra quanto ao material de expediente, EDI, vigias e seguranças, despesas de viagens com cargas, escolta, monitoramento via satélite, rede interna van, telefone de motoristas, condomínio e taxas rodoviárias, manutenção e desenvolvimento de software, aluguel de software e rastreamento. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula quanto a veículos locados, despesas de depreciação, indenização por falta de mercadoria, despesas viagens com cargas, indenização por avaria, aluguel de automóveis, rede interna van, taxa rodoviária e indenizações. Vencido o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro que deu provimento em maior extensão para reverter a glosa sobre gastos com telefonia fixa. Vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, que deu provimento em maior extensão para reverter as glosas sobre vale pedágio (terceiros) e quanto à telefonia fixa. Em face na nova redação do art. 42, § 2º do RICARF, introduzida pela Portaria MF nº 151, de 03/05/2016, o colegiado reviu a declaração de impedimento da Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, entendendo que ela poderia participar do julgamento, uma vez que prestara serviços ao contribuinte há mais de cinco anos. Sustentou pela recorrente o Dr. Paulo Vasconcellos Chaves, OAB/RS 8.656.

*(Assinado com certificado digital)*

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

*(Assinado com certificado digital)*

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

*(Assinado com certificado digital)*

Waldir Navarro Bezerra - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Porto Alegre/RS, que declarou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte sobre a cobrança de Contribuição ao PIS e de COFINS não cumulativas, consubstanciada nos autos de infração em questão (fls 148 – 159 e 160 – 171, respectivamente). Tal autuação versa, em apertada síntese, sobre apropriação indevida de créditos das citadas Contribuições, por não se enquadrarem no

conceito de insumo, no importe de R\$ 3.473.412,52 (PIS) e R\$ 15.998.748,79 (COFINS), incluídos principal, juros de mora e multa no percentual de 75%.

Por bem consolidar os mais importantes fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, bem como os argumentos trazidos pelo contribuinte em sede de impugnação, com riqueza de detalhes, colaciono os trechos mais importantes do relatório do Acórdão da DRJ:

*A constatação das irregularidades fiscais e do lançamento decorreu da análise do balancete e da DACON do período de junho a dezembro de 2006, na qual foi constatada a falta de tributação sobre valores de receitas e de utilização indevida de valores para gerar créditos das contribuições, já que não se enquadram dentro do conceito de insumo ou que não poderiam ser utilizados como tal a partir de certa data, contido nas legislações do PIS e da COFINS não-cumulativos, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls.154/156, no caso do PIS não cumulativo, e de fls.166/168, no caso da COFINS não-cumulativa.*

*Irresignada, a contribuinte apresenta **manifestação de inconformidade parcial [sic]**, de fls.180 a 249. Nesta, começa fazendo um histórico da empresa, apresentando seus objetivos e o seu desenvolvimento desde sua criação, bem como um histórico resumido do presente processo, que culminou com o lançamento fiscal em apreciação.*

*Ato contínuo apresenta um argumento de ordem econômica. Este seria fundamentado na constatação de que o valor pago pela contribuinte, acrescido do valor exigido pelos Autos de Infração, considerando a sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, viria a configurar uma exigência de 4,73% da receita de serviços, superior à sistemática cumulativa do PIS e da COFINS, que somariam o percentual de 3,65% da receita da contribuinte. Tal fato contraria as exposições de motivos que alicerçaram a instituição do PIS e da COFINS não-cumulativos, que visava corrigir distorções na tributação e manter a carga tributária destas contribuições estável. Por isso, a interessada alega que isto prova, além dos outros motivos, de maneira lógica, que há excesso no lançamento efetuado.*

*Posteriormente, concorda com a tributação das receitas diversas e de parte da glosa sobre as despesas das sucursais no exterior (fundamentalmente na conta despesas diversas, bem como nas contas de despesas e custos em que figurou o pagamento a tais sucursais), além de outras contas em que havia, predominantemente, pagamentos a pessoas físicas, cujo critérios para aceitação e demonstrativo contendo os valores aceitos se encontram nas fls.463 e 464.*

*Após, passa a contestar os elementos que não concorda e que vieram a gerar estes lançamentos em apreço.*

*Começa argumentando erro de apreciação pela Autoridade Fiscal ao fazer os lançamentos dos meses de setembro e dezembro de 2006, pois teria considerado valores que já foram descontados pela contribuinte no momento da apuração dos créditos de insumos de PIS e COFINS não-cumulativos, acarretando cobrança indevida.*

*No mês de setembro de 2006 a Autoridade Fiscal conclui pela base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos considerando a quantia de R\$ 17.802.694,39 (fl.123) como créditos aceitos e de R\$ 15.702.171,82 como créditos não aceitos (fls.136/138), totalizando um total de créditos de R\$ 33.504.866,21, enquanto que na DACON, feita pela contribuinte, totalizava a quantia de R\$ 29.853.679,58 de créditos de insumos pleiteados, gerando uma diferença de R\$ 3.651.186,63.*

*Nesta diferença de R\$ 3.651.186,63 estaria incluído o valor das contas de despesas administrativas não aceitas, compostas pelas rubricas 42121.01 a 42124.02 (fl.64), cujo valor somado seria de R\$ 2.539.042,19, menos o valor destas rubricas (42121.01 a 42124.02) considerado pela contribuinte na DACON, na quantia de R\$ 142.547,04 (fl.116), cujo resultado é o valor de R\$ 2.396.495,15. Este último valor é composto basicamente pela rubrica contábil 42122.08 (despesas diversas), cujo valor neste mês de setembro de 2006 é de R\$ 2.057.088,80 e diz respeito a despesas com sucursais no exterior. Por conseguinte, como a importância de R\$ 2.057.088,80 já não havia sido computada pela contribuinte no momento da apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, não foram apurados créditos de insumos sobre este valor, demonstrado ser uma parte da diferença entre o apurado na DACON pela contribuinte e os valores encontrados pela Autoridade Fiscal (somatório dos créditos de insumos aceitos e não aceitos).*

*Logo, segundo a contribuinte, sobre o valor de R\$ 2.057.088,80 não pode incidir tributação das contribuições, decorrente da glosa de créditos, pois já não havia sido considerado como crédito pela contribuinte no momento da apuração das base de cálculo destas.*

*Idêntico raciocínio faz a contribuinte no mês de dezembro de 2006. Neste mês, a Autoridade Fiscal conclui pela base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos considerando a quantia de R\$ 19.926.296,60 (fl.126) como créditos aceitos e de R\$ 18.132.239,15 como créditos não aceitos (fls.145/147), totalizando um total de créditos de R\$ 38.058.535,75, enquanto que na DACON, feita pela contribuinte, totalizava a quantia de R\$ 35.224.365,28 de créditos de insumos pleiteados, gerando uma diferença de R\$ 2.834.170,47.*

*Nesta diferença de R\$ 2.834.170,47 estaria incluído indevidamente valores das contas custos gerais e das contas veículos, conforme explanado abaixo:*

*a) No valor das contas custos gerais não aceitas, compostas pelas rubricas 42112.01 a 42125.01, (fls.106/107), cuja soma seria de R\$ 10.608.094,87, menos o valor destas rubricas (42112.01 a 42125.01) considerado pela contribuinte na DACON, na quantia de R\$ 9.260.295,61 (fl.119), teria como*

*resultado o valor de R\$ 1.347.799,26. Este último valor é composto pela rubrica contábil 41123.07 (despesas diversas), cujo valor neste mês de dezembro de 2006 é de R\$ 1.498.842,71 e diz respeito a despesas com sucursais no exterior. Como a contribuinte somente aproveitou a quantia de R\$ 151.043,45 (R\$ 1.498.842,71 – R\$ 1.347.799,26), a importância de R\$ 1.347.799,26 já não havia sido computada pela contribuinte no momento da apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, não sendo apurados créditos de insumos sobre este valor, demonstrado ser uma parte da diferença entre o apurado na DACON pela contribuinte e os valores encontrados pela Autoridade Fiscal (somatório dos créditos de insumos aceitos e não aceitos). Logo, segundo a contribuinte, sobre o valor de R\$ 1.347.799,26 não pode incidir tributação das contribuições, decorrente da glosa de créditos, pois já não havia sido considerado como crédito pela contribuinte no momento da apuração das base de cálculo destas.*

*b) No valor das contas custos veículos não aceitas, compostas pelas rubricas 41131.01 a 41135.03 (fl.107), cuja soma seria de R\$ 21.969.452,19, menos o valor destas rubricas (41131.01 a 41135.0) considerado pela contribuinte na DACON, na quantia de R\$ 20.325.075,60 (fl.119), teria como resultado o valor de R\$ 1.644.375,59. Este último valor é composto pela rubrica contábil 42122.08 (despesas diversas), cujo valor neste mês de dezembro de 2006 é de R\$ 1.709.173,72 e diz respeito a despesas com sucursais no exterior. Como a contribuinte somente aproveitou a quantia de R\$ 64.797,13 (R\$ 1.709.173,72 – R\$ 1.644.376,59), a importância de R\$ 1.644.376,59 já não havia sido computada pela contribuinte no momento da apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, não sendo apurados créditos de insumos sobre este valor, demonstrado ser uma parte da diferença entre o apurado na DACON pela contribuinte e os valores encontrados pela Autoridade Fiscal (somatório dos créditos de insumos aceitos e não aceitos). Logo, segundo a contribuinte, sobre o valor de R\$ 1.644.376,59 não pode incidir tributação das contribuições, decorrente da glosa de créditos, pois já não havia sido considerado como crédito pela contribuinte no momento da apuração das base de cálculo destas.*

*Continuando sua defesa, apresenta defesa contestando a legislação que fundamentou as glosas realizadas pela Autoridade Fiscal e que resultaram nos lançamentos em litígio.*

*(...)*

*Abordando a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, alega que a obtenção da receita deve ser considerada em relação a todos os elementos que são relevantes a esta obtenção. No caso de prestação de serviços de transporte de cargas no território nacional, como é o caso da contribuinte, todos os custos e despesas relacionados à obtenção da receita devem ser considerados, conforme definidos pelos arts.290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda.*

*Argumenta que a sistemática de apuração da não-cumulatividade do PIS e da COFINS é diferente da sistemática da apuração do IPI e do ICMS, conforme doutrina, não podendo o conceito de insumo utilizado para geração de créditos das contribuições para os contribuintes ser equiparado aos dos impostos citados, pois tem conceitos e princípios diferentes. Ou seja, insumo seria o conjunto de todos os fatores produtivos empregados para produzir o produto final.*

*Por isso, não concorda com as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal, fazendo a descrição de cada conta de custo ou despesa, com a justificativa de sua realização, conforme resumo abaixo citado*

(...)

*Portanto, solicita a retificação de erros de apreciação nos lançamentos dos meses de setembro e dezembro de 2006, acarretando cobrança indevida, bem como a aceitação dos valores glosados pela Autoridade Fiscal, de modo a cancelar os Autos de Infração de PIS e COFINS não-cumulativos.*

Em julgamento datado de 07 de abril de 2014, a DRJ Porto Alegre/RS negou provimento à impugnação do Contribuinte (Acórdão 1035.684), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA CONCESSÃO SEGUNDO PREVISÃO E REGULAMENTAÇÃO.

Os créditos da contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.

INCONSTITUCIONALIDADE ILEGALIDADE INAPRECIAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO.

A arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA CONCESSÃO SEGUNDO PREVISÃO E REGULAMENTAÇÃO.

Os créditos da contribuição não cumulativa devem ser concedidos e negados nos termos da previsão legal e regulamentação normativa sobre o assunto.

INCONSTITUCIONALIDADE ILEGALIDADE INAPRECIAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO.

A arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade não pode ser apreciada na esfera administrativa porque é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

A motivação da DRJ de Porto Alegre/RS para manter a cobrança baseou-se no conceito de insumo constantes nas Instruções Normativas n. 247/2002 e 404/2004. Alguns valores foram mantidos por falta de prova do Contribuinte ao direito ao crédito. Outrossim, a DRJ entendeu que o Contribuinte se equivoca na apreciação da forma de cálculo utilizada pela Fiscalização (meses de setembro a dezembro de 2006), sendo todos corretos.

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 1391 e seguintes), argumentando em síntese que:

*i)* Trata-se de empresa do ramo de transporte rodoviário de cargas (prestação de serviço);

*ii)* Houve concordância parcial com o lançamento, com o respectivo recolhimento (fls 1398)

*iii)* Contudo, com relação às glosas, a Recorrente discorda do trabalho fiscal, trazendo a questão para análise deste Conselho, repisando os dois argumentos preliminares e, em seguida, o de mérito, apresentados em sua peça de impugnação, acima descritos.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ em 07/12/2011, conforme AR de fls 1475, apresentando Recurso Voluntário em 16/12/2011. Assim, o recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente traz ao julgamento do CARF dois pontos preliminares, seguidos da questão central de mérito, como relatado acima. Dessarte, passo à análise desses três argumentos, na mesma ordem e forma que apresentados pela Recorrente.

### 1. PRELIMINARES

#### 1. DO ESPÍRITO DAS LEIS INSTITUIDORAS DO REGIME NÃO CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES

Neste ponto, a Recorrente coloca a seguinte questão: a impossibilidade de apropriação devida de créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS afronta o espírito das leis fundadoras dessa forma de apuração e recolhimento das exações, uma vez que as tornaria mais gravosas do que as mesmas contribuições recolhidas sob o sistema cumulativo.

Ocorre que, como restará colocado no tópico abaixo sobre o mérito do caso, afasto a premissa fazendária de aplicação das Instruções Normativas n. 247/2002 e 404/2004 para fins

de análise do direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, deixo de analisar esta questão preliminar, em razão do mérito favorecer o contribuinte, como restará demonstrado a seguir.

## 2. LAPSO NAS AUTUAÇÕES FISCAIS

Nesta questão preliminar, a Recorrente levanta problema com relação a glosa de rubrica “despesas diversas”. Isto porque: *i)* o Fiscal teria desconsiderado a DACON (auditou o contribuinte a partir da escrita fiscal), fazendo seu próprio levantamento; *ii)* no cotejo de créditos, excluiu os insumos não aceitos do valor total dos créditos informados na Dacon; *iii)* com isso acarretou em distorções.

Ao final de sua explanação, concluí que a Fiscalização incorreu em erro ao efetuar os lançamentos dos meses de setembro e dezembro de 2006, pois teria considerado valores que já foram descontados pelo contribuinte no momento da apuração dos créditos de insumos de PIS e COFINS não-cumulativos, acarretando assim em cobrança indevida, tudo como detidamente colocado no relato acima.

Todavia, não merece reparos a decisão da DRJ sobre este ponto. Não existem as alegadas distorções.

Efetivamente, como bem demonstrado pelo acórdão recorrido, com relação ao mês de setembro de 2006, a Autoridade lançadora “não diminuiu do valor de R\$ 33.504.866,21 (insumos aceitos e não aceitos no balancete) a quantia de R\$ 17.802.694,34 (insumos aceitos), que geraria um valor tributável, devido a glosa, de R\$ 15.702.171,87, no qual estaria o valor pleiteado como já não considerado pela contribuinte na apuração da base de cálculo dos créditos, na quantia de R\$ 2.057.088,80, mas sim diminuiu do valor contido na DACON, informada pela contribuinte, na quantia de R\$ 29.853.679,58, gerando um valor tributável, devido a glosa, de R\$ 12.050.985,19, no qual constam os valores de créditos de insumos indevidamente considerados pela contribuinte.” É exatamente o que consta em fls 123.

O mesmo se diga com relação ao mês de dezembro de 2006, em que a Autoridade lançadora “não diminuiu do valor de R\$ 38.058.535,75 (insumos aceitos e não aceito no balancete) a quantia de R\$ 19.926.296,00 (insumos aceitos), que geraria um valor tributável, devido a glosa, de R\$ 18.132.239,75, no qual estaria o valor pleiteado como já não considerado pela contribuinte na apuração da base de cálculo dos créditos, nas quantias de R\$ 1.347.799,26 (contas custos gerais) e de R\$ 1.644.376,59 (contas custos veículos), mas sim diminuiu do valor contido na DACON, informada pela contribuinte, na quantia de R\$ 35.224.365,28, gerando um valor tributável, devido a glosa, de R\$ 15.298.068,68, no qual constam os valores de créditos de insumos indevidamente considerados pela contribuinte.” Vide fls 126.

Enfim, não possuem sustentação as alegações do contribuinte. Dessa forma, rejeito a preliminar.

## 2. MÉRITO

A questão de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da

Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

De qualquer sorte, vale repisar e evolução jurisprudencial administrativa sobre a matéria, que culminou no conceito aqui adotado para a solução da lide.

Quando primeiramente instado a se manifestar sobre o tema, este Conselho convalidou o restritivo entendimento esposado pela Receita Federal, materializado nas Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04. Ou seja, transportou-se o conceito de insumo do IPI para sistemática de PIS e COFINS não cumulativos. Assim, o CARF entendia que ao contribuinte somente seria legítimo descontar créditos referentes às aquisições de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários, os quais deveriam ser incorporados ou desgastados pelo contato físico com o produto final, para serem considerados insumos ensejadores de crédito de PIS e COFINS (e.g. Acórdão n. 203-12.469).<sup>1</sup>

Num segundo momento, já assumindo a impropriedade de se aplicar como critério para aferir o crédito PIS e COFINS não cumulativos aquele do IPI - uma vez que materialidades destas espécies de tributos são completamente distintas, sendo a do IPI, circunscrita ao âmbito da industrialização, enquanto a das Contribuições, é mais abrangente, por ser a receita como um todo) -, o CARF passou a utilizar as regras de dedutibilidade de despesa constante na legislação do pelo imposto sobre a renda (“IR”) para a definição de insumos (e.g. Acórdão n. 3202-00.226).<sup>2</sup> Nesse sentido, a jurisprudência do CARF acabou conferindo uma amplitude maior ao conceito de insumo para o direito de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, entendido como qualquer despesa, desde que necessária à consecução do objeto social da pessoa jurídica.

Finalmente, a jurisprudência deste Conselho chegou então a um terceiro momento, no qual se consolidou que o direito a tomada de crédito da Constituição ao PIS e da COFINS “denota uma maior abrangência do que o conceito aplicável ao IPI, embora não seja tão extensivo quanto aquele aplicável ao IRPJ”.<sup>3</sup> Essa é a atual, e, a meu ver, correta orientação do CARF a respeito do tema.

Com isso, constata-se que este Tribunal passou a defender uma abrangência específica para o conceito de insumo com relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, levando em conta a materialidade das contribuições (receita), pelo que se impõe conceder o crédito relativo a custos indispensáveis à produção e, portanto, à geração de receita (e.g. Acórdão n. 3302002.674).<sup>4</sup>

Exatamente neste sentido, este Colegiado tem adotado como parâmetro o conceito de “custo de produção”, nos termos dos artigos 289 a 291 do Regulamento do Imposto

<sup>1</sup> AC nº 203-12.469, Processo nº 137.818, rel. Odassi Guerzoni Filho, sessão de 17 de outubro de 2007.

<sup>2</sup> AC nº 3202-00.22, Processo nº 11020.001952/2006-22, rel. Gilberto de Castro Moreira Junior, sessão de 08 de dezembro de 2010.

<sup>3</sup> AC nº 9303002.801, Processo nº 13052.000441/200307, rel. Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 23 de janeiro de 2014.

<sup>4</sup> AC nº 3302002.674, Processo nº 13971.720063/200814, rel. Fabíola Cassiano Keramidas, sessão de 19 de agosto de 2014.

sobre a Renda - RIR/99<sup>5</sup> (Acórdão 3402-002.881),<sup>6</sup> para a solução dos casos controversos entre contribuintes e Fisco.

Pois bem. Adotando o citado conceito para a aferição da legitimidade ou não da tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, faz-se necessário analisar *in casu* a essencialidade dos insumos no processo formativo da receita.

Para essa análise, contudo, cumpre salientar que o presente processo é originário de auto de infração, e não de pedido de reconhecimento de crédito para compensação pelo contribuinte.

Tal fato é importantíssimo para o deslinde da controvérsia, à medida que é justamente a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus da prova (artigo 373 da Lei n. 13.105/2015, o “Novo Código de Processo Civil”).<sup>7</sup>

Com efeito, este Colegiado, no próprio Acórdão 3402-002.881 citado linhas atrás, adotou este parâmetro para a solução de caso onde também se julgava auto de infração em que a Fiscalização glosou créditos tomados pelo contribuinte, por utilizar como fundamento as Instruções Normativas n. n. 247/2002 e 404/2004, vale dizer, o conceito de insumo de IPI. Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao *sub judice*:

<sup>5</sup> Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo

Quebras e Perdas

Art. 291. Integrará também o custo o valor:

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

<sup>6</sup> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2007 NULIDADES. A existência de motivação clara e explícita do ato administrativo, que rende ensejo à interposição de defesa robusta, não rende ensejo à decretação de nulidade. ÔNUS DA PROVA. Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. (...)

*“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.*

(...)

*É com isso que lidaremos no julgamento deste processo: afastado o significado de "insumo" adotado pelo fisco, o trabalho deste colegiado ao analisar as planilhas de glosa em espécie se resumirá em confrontar o item glosado com os dados técnicos trazidos pela defesa para determinarmos se o item está apto ou não a gerar o crédito. A autuação só será mantida em relação aos itens que comprovadamente não atendam aos requisitos legais para gerarem o crédito.*

Destaco igualmente que a defesa efetuou acurado trabalho de separação dos itens de bens e serviços glosados, atrelando-os as respectivas contas contábeis e valores. Ao mesmo tempo, apresentou uma descrição, item a item, do porquê entender que tais bens e serviços enquadram-se como insumos para fins de aproveitamento do crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS. Trouxe aos autos, ainda, relatório de auditoria (fls 446 a 1296), com 78 anexos, dentre os quais encontram-se notas fiscais, comprovantes de pagamento de pedágio, contratos com clientes, contratos em que a Recorrente aparece como tomadora de serviços, etc, tudo no objeto de demonstrar a essencialidade dos gastos em apreço para a geração de receita.

Traçadas essas premissas, destaco o objeto social da Recorrente, retirado dos atos constitutivos vigentes à época da autuação fiscal, constantes dos autos:

## CAPÍTULO II OBJETO SOCIAL

**Artigo 4.º** O objeto social da Companhia será:

- I – a remessa de amostras, documentos de qualquer natureza, encomendas e pacotes pelo sistema de entrega urgente, porta a porta, em âmbito nacional e internacional;
- II – o transporte internacional porta a porta de remessas expressas ou documentos e mercadorias de caráter urgente, na importação e na exportação, pelo sistema “on board courier” ou de carga despachada sob conhecimento aéreo;

III – o desenvolvimento, a exploração e a gestão, em qualquer parte do território nacional ou no exterior, de: (i) atividades de logística integrada e transporte multimodal; (ii) transporte rodoviário nacional e internacional de encomendas e cargas expressas e cargas gerais; (iii) agenciamento de carga aérea, ferroviária e aquaviária (fluvial, lacustre e marítima), nacional e internacional; (iv) atividades de armazém geral;

IV – atividades no segmento de transporte de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos, seus correlatos, produtos dietéticos, nutrientes, produtos de higiene, perfumes, cosméticos, saneantes domissanitários (inseticidas, raticidas, desinfetantes e detergentes), seus aditivos, matérias-primas, produtos semi-elaborados – e também a granel e acabados, – medicamentos similares, equivalentes, genéricos e de referência, produtos farmacêuticos intercambiáveis, bioequivalentes e biodisponíveis; observado que, quanto a medicamentos ou correlatos termolábeis, serão transportados desde que haja o fornecimento, pelo cliente e sob sua responsabilidade, de embalagens adequadas à preservação da qualidade do produto a ser transportado; e

V – a participação em outras sociedades, como sócia ou acionista.

Passo então a aferição dos itens glosados pela Fiscalização, cotejando-os com o objeto social da Recorrente, e, portanto, aos serviços que presta e lhe geram receita, para aferir quais se amoldam ao conceito de insumo (custo de produção) para fins de tomada de crédito na sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS. Para tanto, proponho as duas tabelas abaixo destacadas – feitas a partir da tabela fornecida pela Recorrente em fls 450 e seguintes -, como forma a melhor sintetizar a enormidade de itens ora sob análise. Na Tabela I – MANUTENÇÃO DA GLOSA, destaco os itens que não caracterizam custos de produção, vale dizer, despesas gerais da companhia desvinculadas da consecução direta de seus objetos sociais. Enquanto isso, na Tabela II – CANCELAMENTO DA GLOSA, descrevo os itens que se amoldam ao conceito de custo de produção, necessários diretamente para que a empresa incorra na materialidade das Contribuições Sociais, qual seja, a obtenção de receitas, descritos nos artigos 289 a 291 do RIR/99.

Antes, contudo, cabem as seguintes observações com relação a cinco itens, também tratados em separado pela decisão recorrida, haja vista que possuem particularidades além do conceito de insumo em si, quais sejam: *i)* “veículos locados – coleta e entrega” (rubrica 41133.15); *ii)* créditos presumidos PF (pessoa física) “rubrica contábil 41132.01; *iii)* despesas depreciação”, rubrica contábil 41123.06, 42122.07 e 42222.08, *iv)* “despesas diversas”, rubrica contábil 41123.0, e *v)* conta “pedágios terceiros”, rubrica contábil 41133.07 e 42221.03.

Com relação à glosa da conta “*veículos locados – coleta e entrega*” (rubrica 41133.15) ressalto que a Recorrente constitui uma empresa de transporte de cargas, sendo assim de todo evidente que os custos com locação de veículos para coleta e entrega de produtos, em períodos de pico de demanda - como esclarece<sup>7</sup> e comprova o contribuinte (Anexo 1, de fls. 468 a 484) – devem conferir o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, por se tratar de custo de produção, indispensável para a atividade da empresa. Ademais, diferentemente do que colocou o acórdão da DRJ, por se tratar de auto de infração cabia ao Fisco comprovar a impropriedade de tais créditos, sendo seu o ônus da prova, como

<sup>7</sup> Destaco o seguinte trecho da decisão da DRJ sobre tais esclarecimentos: "Começando com a conta “Veículos locados – coleta e entrega”, rubrica contábil 41133.15, constatamos que a contribuinte alega que houve erro na descrição da conta, pois seriam despesas com empresas subcontratadas (carreteiros) e seriam para realizar serviços de coleta e entrega urbanas, intra ou intermunicipais, de cargas fracionadas, não havendo locação individual, sendo que a Autoridade Fiscal aceitou como insumo os valores da

conta “frete e carretos Pessoa Jurídica – Viagens”, que se referem a cargas completas de longo percurso."

destacado alhures. Por essa razão, entendo que as razões e provas apresentadas pelo contribuinte são suficientes para resguardar seu direito ao crédito da conta “veículos locados – coleta e entrega” (rubrica 41133.15).

Já quanto à conta “*créditos presumidos PF (pessoa física) - rubrica contábil 41132.01*, cumpre lembrar o que dispõe os §§19 e 20 do artigo 3º das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002:

*§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por:*

*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)*

(...)

*§ 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. (grifei)*

Portanto, a legislação confere o crédito presumido de 75% dos valores pagos a pessoas físicas, em se tratando de empresas transportadoras que contratam tais serviços. Ocorre que a Fiscalização tomou o cuidado de, no momento do cálculo do crédito tributário, garantir o aproveitamento deste créditos. Veja-se, por exemplo, o cálculo apresentado em fls 120, relativo ao mês de junho de 2006, de onde destaco o seguinte trecho:

**Crédito Presumido 75%**

41132.01	Frete e Carretos PF - Viagens	1.263.653,83
----------	-------------------------------	--------------

Assim, a cobrança efetuada pela Fiscalização, que executou seu trabalho com base nos balancetes contábeis do contribuinte, está correta não merecendo ser cancelada a glosa de créditos presumidos PF (pessoa física) - rubrica contábil 41132.01 da Tabela II, uma vez que corresponde justamente aos 25% dos pagamentos que não geram crédito presumido, segundo a dicção do artigo 3º, §§19 e 20 das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002.

Sobre as *despesas depreciação*”, rubrica contábil 41123.06, 42122.07 e 42222.08, volta-se à discussão do conceito de insumo para fins de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS. O artigo art. 290, III, do RIR/99 que coloca que as despesas de depreciação serão consideradas como custo de produção se estiverem vinculadas a bem aplicado na produção. A seu turno, o artigo 3º, §1º, inciso III da Lei 10.833/2003, com a redação dada pela Lei n. 11.196/2006, também passou a prever o creditamento sobre a depreciação de bens. Pois bem, aqui, mais uma vez o acórdão *a quo* entendeu que o Contribuinte não se desincumbiu do ônus da prova “para podermos averiguar a data correta da aquisição dos bens e poder afirmar se houve a glosa somente sobre a depreciação dos bens adquiridos antes de maio de 2004 ou depois desta data” (fls 1380).

Ora, seguindo o raciocínio aqui adotado, de que se trata de autuação fiscal em que o Autoridade lançadora deve se desincumbir do ônus da prova no momento da lavratura do auto, a solução deve ser totalmente oposta: tendo o contribuinte direito ao crédito decorrente

das despesas de depreciação, caberia à Fiscalização ter demonstrado qualquer problema com relação a estes créditos, para sustentar a glosa. Contudo, não há nos autos de infração originários do presente Processo qualquer tentativa da Fiscalização em efetuar tal prova, razão pela qual entendo que devem ser canceladas as glosas de créditos sobre *despesas depreciação*”, *rubrica contábil 41123.06, 42122.07 e 42222.08*.

Sobre as “*despesas diversas*”, *rubrica contábil 41123.07*, irretocável a decisão da DRJ, ao asseverar que:

*(...) como a Autoridade Fiscal não descontou do total dos insumos apurados nos balancetes (insumos aceitos e não-aceitos), o valor dos créditos de insumos aceitos, mas sim diminuiu do valor informado pela contribuinte na DACON, já estão incluídos todos os valores, seja qual for, que a contribuinte não tinha considerado como geradores de créditos de insumos no momento da apuração destes, de modo a não existir nenhuma cobrança indevida, aplicando-se tal raciocínio a conta despesas diversas dos meses de setembro e dezembro de 2006.*

Assim, uma vez que as despesas diversas, por estarem adstritas à situação acima especificada e, paralelamente, não se enquadrarem aos “custos de produção”, como a própria Recorrente reconhece (são despesas com sucursais no exterior - fls 1409), deve ser mantida a glosa dos créditos nelas embasados.

Finalmente, sobre a conta “*pedágios terceiros*”, *rubrica contábil 41133.07 e 42221.03*, a própria Recorrente esclarece que se trata de valores pagos a título do conhecido “Vale-pedágio”. Pois bem. Dispõe o artigo 2º da Lei nº 10.209/01, que o valor do vale-pedágio não será considerado receita operacional ou rendimento tributável e não constituirá base de cálculo das contribuições sociais. Por sua vez, os artigos. 3º, §2º, inciso II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 estabelecem que não darão direito a crédito a aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição ao PIS e da COFINS:

Por conseguinte, as despesas com vale-pedágio não são aptas a gerar crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ser mantida a glosa realizada pela autoridade fiscal. Nesse sentido, destaco o Acórdão CARF n. 3401002.857.

Saliento ainda que foi julgado processo da mesma empresa pelo CARF, sobre a glosa de créditos discutidos nesses autos. Trata-se do Processo n. 11080.733400/201130, Acórdão n. 3301001.788, ementado da seguinte forma:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2011

**DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE.**

Não provada violação das disposições contidas nas normas reguladoras do processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade da decisão recorrida.

**DECISÃO RECORRIDA. DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.**

O restabelecimento dos valores dos créditos glosados somente sobre os custos comprovados documentalmente e a manutenção das glosas sobre os não comprovados não configura cerceamento do direito de defesa.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2011

INSUMOS. CUSTOS. CRÉDITOS. DEDUÇÃO.

Os custos pagos a pessoas jurídicas, incorridos com pedágios de veículos próprios e de terceiros, seguros de cargas (aéreos, rodoviários, contra roubos), com emplacamento de veículos de transportes de cargas, com alugueis de veículos de transporte de cargas, com serviços de escolta, com armazenagem e estadia de veículos e de cargas transportadas, despesas de viagens com cargas, telefones/motoristas, despesas com vigias e segurança, com serviços de monitoramento via satélite e rastreamento, excluídos os custos de aquisições de aparelhos, e com aluguel de softwares constituem insumos da prestação de serviços de transportes e geram créditos dedutíveis da contribuição apurada mensalmente sobre o faturamento.

CUSTOS. SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE DE CARGA. PESSOAS JURÍDICAS.

Os custos incorridos com a contratação de serviços de transporte de cargas, com pessoas jurídicas, escriturados e comprovados, mediante notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos de PIS não cumulativo, dedutíveis da contribuição apurada mensalmente.

CUSTOS. SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE DE CARGA. PESSOAS FÍSICAS.

A pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontratar serviços de transporte de cargas com pessoas físicas poderá apurar créditos de PIS sobre os pagamentos efetuados por tais serviços, à alíquota de 1,2375 %, passíveis de dedução da contribuição devida mensalmente.

DESPESAS. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

As despesas incorridas com serviços de EDI, teleconsultas, telefones, exceto telefones com motoristas, alugueis diversos, manutenção de prédios e equipamentos, com viagens não identificadas e com seguros de veículos não utilizados no transporte de carga e seus emplacamentos não constituem insumos da prestação de serviços de transporte de cargas e não geram créditos dedutíveis da contribuição apurada mensalmente sobre o faturamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2011

CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. DEDUÇÃO.

Os custos pagos a pessoas jurídicas, incorridos com pedágios de veículos próprios e de terceiros, seguros de cargas (aéreos, rodoviários, contra roubos), com emplacamento de veículos de transportes de cargas, com alugueis de veículos de transporte de cargas, com serviços de escolta, com armazenagem e estadia de veículos e de cargas transportadas, despesas de viagens com cargas, telefones/motoristas, despesas com vigias e segurança, com serviços de monitoramento via satélite e rastreamento, excluídos os

custos de aquisições de aparelhos, e com aluguel de softwares constituem insumos da prestação de serviços de transportes e geram créditos dedutíveis da contribuição apurada mensalmente sobre o faturamento.

#### CUSTOS. SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE DE CARGA.

Os custos incorridos com a contratação de serviços de transporte de cargas, com pessoas jurídicas, escriturados e comprovados mediante notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos de Cofins não cumulativa, dedutíveis da contribuição apurada mensalmente.

#### CUSTOS. SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE DE CARGA. PESSOAS FÍSICAS.

A pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontratar serviços de transporte de cargas com pessoas físicas poderá apurar créditos de Cofins não cumulativa sobre os pagamentos efetuados por tais serviços, à alíquota de 5,70 %, passíveis de dedução da contribuição devida mensalmente.

#### DESPESAS. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

As despesas incorridas com serviços de EDI, teleconsultas, telefones, exceto telefones com motoristas, alugueis diversos, manutenção de prédios e equipamentos, com viagens não identificadas e com seguros de veículos não utilizados no transporte de carga e seus emplacements não constituem insumos da prestação de serviços de transporte de cargas e não geram créditos dedutíveis da contribuição apurada mensalmente sobre o faturamento.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2011

#### MULTA DE OFÍCIO

Nos lançamentos de ofício, para constituição de créditos tributários, incide multa punitiva calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição lançados, segundo a legislação vigente.

Dito isto, colaciono abaixo as tabelas de manutenção e cancelamento da glosa, lembrando que a avaliação dos itens se dá de acordo com o enquadramento ou não nos artigos 289 a 291 do RIR/99, a respeito do conceito de “custo de produção”.

#### Tabela I – MANUTENÇÃO DA GLOSA

Conta	Rubrica Contábil	Total acumulado (R\$)	Justificativa para insumo
Créditos presumidos pessoa física	41132.01	4.657.606,12	Essa conta registra os serviços pagos a pessoas físicas (carreiros autônomos). Para apurar o crédito como determina o art. 3o, II, §§ 19 e 20, da Lei nº 10.833, a empresa REINCLUIU sempre os 25% correspondentes a essa conta na BASE TRIBUTÁVEL. Isso está evidenciado nas folhas 113 a 119 dos autos do processo administrativo fiscal nº 11080.725358/201183
Despesas diversas	42122.08	2.056.866,50	As explicações referentes a esta rubrica se encontram no item V do relatório dos trabalhos de auditoria.

Devedores incobráveis	41123.18	1.783.400,66	Essa conta registra a perda sobre créditos com contas a receber oriunda das atividades operacionais da empresa. Opera o mesmo efeito dos estornos, porque foram esgotadas as possibilidades de cobrança. Assim, as perdas no recebimento de créditos seguem o tratamento disciplinado pela legislação do imposto de renda (art. 340 do R.I.R./1999).
Despesas diversas	41133.01	1.644.376,59	idem
Despesas diversas	41123.07	1.347.799,26	idem
Telefones emratel	41142.09	1.056.523,61	A empresa precisa manter eficientes sistemas de comunicação para se habilitar à prestação de serviços ao longo do território nacional. Há clientes que inserem tal necessidade em contratos. Exemplo: cláusulas 4a, letra "j", e 7a, de Global Village Telecom Ltda.; contrato com PROCERGS, idem.
Anúncios e publicidade	42222.02	955.925,18	Para manutenção da marca e atendimento às metas de crescimento, as empresas se valem de publicidade, necessariamente através de assessoramento de marketing e utilização da mídia nos padrões tecnicamente recomendáveis, observando os diversos veículos publicitários disponíveis.
Honorários PJ	42144.05	805.663,86	O crescimento da companhia exige conhecimento especializado nas áreas jurídica, administrativa, mercadológica, de imagem, e outras., acarretando a necessária contratação de serviços de outras empresas.
Consultoria e auditoria	42144.02	750.737,93	O desenvolvimento das atividades empresariais requer o aconselhamento nas áreas fiscal, de recursos humanos, treinamento de seu pessoal em diversos níveis, para estar no mercado, especialmente em face das notória complexidades da legislação do País inclusive a legislação da qual se trata nesta peça impugnatória: a orientação sobre a adoção dos critérios para a consideração do crédito sobre os <i>insumos</i> , da forma como foi adotada, resultou aprovada por auditorias reconhecidas internacionalmente como a PriceWaterhouseCoopers e a KPMG.
Assessoria e suporte	42144.01	639.817,24	A sofisticação dos sistemas de informática e redes de comunicação exigem assessorias cada vez mais especializadas, validações de arquivos magnéticos, <i>updates rights</i> , etc, conforme notas de Dell, Oracle e Countasse anexas
Honorários PJ	41144.04	625.910,49	idem

Despesas de Viagem	42122.11	472.231,65	A atividade da empresa ao longo do território nacional obriga seus executivos e profissionais a constantes viagens, para reuniões com clientes, treinamentos e cursos.
Despesas de viagem	41123.14	462.570,81	idem
Pedágio Terceiros	41133.07	372.627,07	Registro de pagamento de pedágios, ao longo do território nacional, como despesa sem a qual não pode a empresa operar, porque seus veículos tanto os próprios como os de empresas contratadas trafegam, necessariamente, em rodovias <i>pedagiadas</i> . Vale notar que, nas subcontratações, a empresa era fornecer ao <b>SUBCONTRATADO</b> O Vale Pedágio, na forma da Lei 10.209, de 23/03/2001.
Água e esgoto	41146.01	339.581,16	Os dispêndios com essa rubrica constituem notório encargo da empresa sem o que, aliás, não seria possível manter seus estabelecimentos nem proceder à lavagem de seus caminhões.
Teleconsultas	41142.05	304.448,39	Dentro do programa de gerenciamento de riscos, a empresa contrata serviços de consultas via telecomunicações, tanto para SERASA (análise de crédito) quanto, especialmente, para monitoramento dos serviços, tal como exemplificado em anexo. A empresa contratada, Multisat Sistemas de Gerenciamento de Riscos Ltda, presta serviços de gerenciamento de riscos e monitoramento de cargas (rastreamento via satélite), projetados para empresas do segmento de transporte atuantes no mercado Nacional. A razão de ser dessa despesa é a necessidade de minimização dos prejuízos decorrentes de sinistros rodoviários. Contrato de Prestação de Serviços de Carga que exemplifica essa exigência é o firmado com Intendis do Brasil Farmecêutica Ltda., cláusula 6a, §§ 2º e 3o (Anexo 050), entre outros.
Correios e malotes	41146.02	289.908,48	A empresa com filiais no Brasil inteiro necessita remeter frequentemente documentos entre filiais e clientes, através do eficaz sistema de malotes da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Grande parte dos documentos segundo a praxe adotada era enviada a bordo dos próprios caminhões, porém para os locais mais distantes ou nos casos mais urgentes, era utilizado o envio através da EBCT.
Telefones OI/telemar	41142.11	190.604,00	A empresa precisa manter eficientes sistemas de comunicação para se habilitar à prestação de serviços ao longo do território nacional. Não se conhece empresa alguma, aliás, sem telefones: têm de ser localizadas e utilizam esse meio, entre outros, para se comunicar com e ser contactada pelos clientes. Há clientes, como já referido, que inserem tal necessidade em contratos. Exemplo: cláusulas 4a, letra "j", e 7a, de Global Village Telecom Ltda. ( <b>Anexo 016</b> ).
Serviços de limpeza	41145.04	174.637,38	Tendo em vista o tipo de cargas transportadas pela empresa, era necessário dispor de serviços de limpeza de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/05/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 31/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GAL KOWICZ, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 31/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

resíduos industriais. Além disso, alguns clientes exigiam expressamente serviços de limpeza. Exemplo: Contrato de Prestação de Serviços com TIM Celular S/A, cláusula 3.1, letra "c" (a empresa cedia espaço à TIM em seus estabelecimentos). Isso ocorria com vários outros clientes. O ramo farmacêutico inclusive exige padrões superiores de limpeza, definindo até mesmo os tipos de produtos a serem utilizados na limpeza, chegando a exigir a adoção de armadilhas para insetos e roedores.

Telefones Oi/Br 41142.07 153.086,22  
Telecom

A empresa precisa manter eficientes sistemas de comunicação para se habilitar à prestação de serviços ao longo do território nacional. Não se conhece empresa alguma, aliás, sem telefones: têm de ser localizadas e utilizam esse meio, entre outros, para se comunicar com e ser contactada pelos clientes. Há clientes, como já referido, que inserem tal necessidade em contratos. Exemplo: cláusulas 4a, letra "j", e 7a, de Global Village Telecom Ltda. **(Anexo 016).**

Despesas de viagem 42222.12 143.630,41

idem

Telefones 41142.10 133.884,29  
Telefonica/Intelig

A empresa precisa manter eficientes sistemas de comunicação para se habilitar à prestação de serviços ao longo do território nacional. Não se conhece empresa alguma, aliás, sem telefones: têm de ser localizadas e utilizam esse meio, entre outros, para se comunicar com e ser contactada pelos clientes. Há clientes, como já referido, que inserem tal necessidade em contratos. Exemplo: cláusulas 4a, letra "j", e 7a, de Global Village Telecom Ltda.

**(Anexo 016).**

Material de limpeza 41122.04 110.754,70

Essa conta registra material utilizado na limpeza dos móveis, veículos e prédios utilizados nas atividades da empresa. Observa-se que, para lavagem de seus caminhões, a empresa mantém, entre outros materiais, bombas de pressão d'água.

Anúncios e 42122.17 96.908,49  
publicidade

Como dito antes, para manutenção da marca e atendimento às metas de crescimento, as empresas se valem de publicidade, necessariamente através de assessoramento de marketing e utilização da mídia nos padrões tecnicamente recomendáveis, inclusive através de patrocínios diversos

Telefones Embratel 42143.08 93.323,30

A empresa precisa manter eficientes sistemas de comunicação para se habilitar à prestação de serviços ao longo do território nacional. Há clientes que inserem tal necessidade em contratos. Exemplo: cláusulas 4a, letra "j", e 7a, de Global Village Telecom Ltda.

Despesas com 41123.16 77.552,50  
cartório e judiciais

Para procaurações e outros atos decorrentes do exercício de sua atividade, a empresa necessita pagar despesas com tabelionatos e cartórios.

CÓPIA

Internet	41142.01	72.053,49	<p>Como já referido no Anexo 017, mas não apenas para a eficiente manutenção da rede de franqueados, como também e especialmente para comunicações com clientes, a empresa se obrigou à estruturação de sofisticados sistemas de processamento de dados através da manutenção de redes de internet de longadistância (Anexo 2). WAN Wide</p> <p>Area Network é a rede de comunicação de dados que cobre uma área geográfica extensa, oferecendo transmissão de dados providas por operadoras, como empresas de telefonia. As tecnologias WAN geralmente funcionam nas três primeiras camadas do modelo OSI: física, enlace e rede. Esse tipo de sistema é exigido por clientes, como, p.ex., no contrato com Renault do Brasil Com. Part. Ltda. (cláusula 6a Anexo 007), com Robert Bosch Ltda. (cláusula "1.2" Anexo15), com Global Village Telecom Ltda (cláusulas</p> <p>4a, letra "i" Anexo 16), no Contrato Intendis do Brasil Farmecêutlca Ltda., cláusula 6a, §§ 2o e 3o (Anexo 050), entre outros.</p>
Entidades de classe	4145.02	50.069,79	<p>Por força de suas atividades, a empresa contribui para entidades de classe, como o SETCERGS Sindicato das Empresas de Transporte de Cargas do Estado do Rio Grande do Sul, e outras, além de contribuições sindicais.</p>
Entidades de classe	4145.02	48.132,02	idem
Telefones celulares	41142.06	47.891,74	<p>Como disse no Anexo 016, A empresa precisa manter eficientes sistemas de comunicação para se habilitar à prestação de serviços ao longo do território nacional. Há clientes que inserem tal necessidade em contratos. Exemplo: cláusulas 4a, letra "j", e 7a, de Global Village Telecom Ltda.</p>
Seguro total filial	4142.04	45.910,00	<p>Os seguros da empresa eram feitos através da empresa APISUL, tanto para o prédio da matriz (sede) como para as filiais (depósitos) e a FROTA.</p>
Fotocópias	41123.17	44.220,62	<p>Igualmente, para o exercício de suas atividades, a empresa necessita, entre diversos serviços, os de fotocópias tarjadas, CDROM para páginas gravadas, etc.</p>
Prov. Créditos liquidação duvidosa	42222.14	41.485,21	<p>Essa conta registra a perda sobre créditos com contas a receber oriunda das atividades operacionais da empresa. Opera o mesmo efeito dos estornos, porque foram esgotadas as possibilidades de cobrança. Assim, as perdas no recebimento de créditos seguem o tratamento disciplinado pela legislação do imposto de renda (art. 340 do R.I.R./1999)</p>
Anúncios e publicidade	41123.01	40.790,03	idem
Correios e malotes	42146.02	40.067,72	idem

Serviços de limpeza	42145.04	38.751,19	idem
Assessoria e suporte	41144.01	27.399,50	A sofisticação dos sistemas de informática e redes de comunicação exigem assessorias cada vez mais especializadas, validações de arquivos magnéticos, updates r/gWs, etc, conforme notas de Dell, Oracle e Countasse anexas.
Material de expediente	42.221.02	25.860,31	Com vistas à organização de sua estrutura para a prestação de serviços, a empresa necessita de materiais de expediente diversos.
Aluguel de software	41141.03	24.001,92	Como já referido, para atingir suas finalidades, a empresa necessita contar com softwares de propriedade de terceiros. Exemplos: licenciamento obtido por locação junto à EBCT, Sistemas de Controle Patrimonial SISPRO, e Telsinc, entre outros
Água e esgoto	42146.01	23.565,27	Idem
Despesas com cartório e judiciais	42122.18	22.558,38	Idem
Material de limpeza	42121,03	20.994,79	Idem
Telefones celulares	42143.05	20.272,66	Idem
Consultoria e auditoria	41144.02	20.102,14	Idem
Honorário PJ	42244.05	19.856,79	Idem
Aluguel de software	42241.03	15.077,51	Idem
Telefone OI/Br Telecom	42143.06	13.577,72	Idem
Fotocópias	42122.19	13.213,68	Idem
Consultoria e auditoria	42244.02	9.460,70	Idem
Correios e malotes	42246.02	9.381,09	Idem

Telefones celulares	42242.05	9.337,75	Idem
Teleconsultas	42143.04	8.683,41	Idem
Internet	42143.01	7.915,39	Idem
Conservação e manutenção de equip. de TI	41143.05	7.187,73	Idem
Contribuição sindical PJ	41123.04	6.346,98	Para executar suas atividades de embarque e desembarque de cargas, a empresa necessita pagar contribuições sindicais diversas multas delas obrigatórias por lei.
Despesas com convenção	42122.09	2.791,50	Tendo em vista o expressivo quadro de funcionários e prestadores de serviços, superior a 6.000 colaboradores diretos e indiretos, periodicamente a empresa realizava encontros de Gerências (ENGE), para a finalidade de atualizar o pessoal no sentido de maximizar e qualificar os serviços.
Livros e revistas	42122.13	2.145,35	A empresa necessita de informações para estar atualizada permanentemente no mercado em que opera.
Despesas com convenção	41123.08	2.123,00	Idem
Jornais, livros e revistas	41123.10	2.053,49	Idem
Fotocópias	42222.21	1.674,88	Idem
Entidades de classe	42245.02	1.442,00	Idem
Despesas com cartórios e judiciais	42222.20	525,00	Idem
Jornais, livros e revistas	42222.16	424,00	Idem
Despesas com convenção	42222.10	297,00	Idem
Pedágio terceiros	42132.05	24,56	Idem

Material de limpeza 42221.03 20,77 Idem

## Tabela II – CANCELAMENTO DA GLOSA

Conta	Rubrica Contábil	Total acumulado (R\$)	Justificativa para insumo
Veículos locados – Coleta e Entrega	41133.15	22.066.808,53	Essa conta está com nomenclatura não apropriada: registra DESPESAS COM PAGAMENTO DE EMPRESAS SUBCONTRATADAS (CARRETEIROS), os quais eram contratados, sempre que julgado necessário, para realizar os serviços de coletas e entregas URBANAS, INTRAMUNICIPAIS OU INTERMUNICIPAIS (transporte de CARGAS FRACIONADAS). Tal contratação ocorria com frequência maior no período de pico de movimento, como nos meses de festas como Natal e dias comemorativos (p.ex., dia dos pais, etc), quando a frota própria não tinha capacidade suficiente para atender a demanda de pequeno curso. Não há nessa conta nenhum caso de locação isolada de "veículos", daí ser inapropriada a nomenclatura. Esclarece-se que há outra conta contábil com o nome "Fretes e Carretos Pessoa Jurídica Viagens", registrando os lançamentos específicos de VIAGENS DE LONGO CURSO, CARGA COMPLETA. A fiscalização aceitou como geradoras de crédito as despesas com "coleta e entrega aérea", "fretes e carretos pessoa jurídica viagens" (efe. fls. 120 a 126). A existência de duas contas para serviços idênticos (de CARRETEIROS), só diferenciados em razão do percurso, foi para, a juízo dos administradores da Impugnante, proporcionar a melhor aferição gerencial da eficiência de cada um desses serviços (urbanos, intra ou intermunicipais versus os interestaduais). Tal separação de contas em coleta/entrega urbana e transferências de longo percurso tinha também o intuito gerencial de separar os custos por etapas e melhor administrá-los.
Participação nos fretes	41125.01	20.046.962,97	Esta conta registra as despesas com o pagamento da 'participação nos fretes': aí está o 'nome' da REMUNERAÇÃO DEVIDA AOS FRANQUEADOS, reconhecida como 'comissão' ou 'participação nos fretes'. Ocorre que, ao invés de utilizar apenas os mecanismos de 'aberturas de filiais' ou de 'agências', ou, ainda, de utilizar 'carreteiros', a empresa optou, no seu programa de expansão e cobertura nacional de pontos estratégicos para melhor servir aos clientes, por essa forma de organização (concessão de FRANQUIAS), objetivando a prestação de seus serviços. Isso está mais claro nos contratos com franqueados, efe. alguns em anexo, para exemplificar o funcionamento dessa

operação, e o 'Manual da Empresa Franqueada', igualmente neste apenso 002. Por esses documentos é demonstrada a funcionalidade e a importância dessa "franquia" como um modo de subcontratação de serviços de transporte de cargas. Sob o ponto de vista operacional, a maioria dos custos no processo de coleta e entrega nas regiões atendidas pelas empresas franqueadas eram suportados por elas que, em contrapartida, recebiam a remuneração por este serviço prestado (mediante 'participação nos fretes'). Registre-se que as despesas de transferência de longa distância (entre municípios) eram suportadas pela empresa Defendente.

CÓPIA

Pedágio frota própria <sup>8</sup>	41133.08	5.006.142,26	Registro de pagamento de pedágios, ao longo do território nacional, como despesa sem a qual não pode a empresa operar, porque trafega, necessariamente, em rodovias pedagiadas.
Despesa Depreciação	41123.08	3.754.475,04	As despesas de depreciação estão registradas, para fins de PIS/COFINS, efe. planilha anexa, com o respectivo crédito computado após 2004.
Seguro de roubos	41124.03	3.542.182,63	Os Contratos de Transportes exigiam a necessidade de contratação de seguro, vide cláusula 4.6 do Contrato com Calçados Azaléia S.A. e cláusula 9 do Contrato com Arthur Lundgren Tecidos S/A Casas Pernambucanas e cláusula 3a do Contrato com Itaca Laboratórios Ltda.
Seguro de cargas rodoviárias	41124.02	3.412.127,87	Os Contratos de Transporte previam a obrigação de contratação de seguro de cargas rodoviárias, conforme demonstram a cláusula 8a, parágrafo único do Contrato com a Renault do Brasil Comércio e Participações Ltda., a cláusula 3.14 do contrato firmado com a Danisco Brasil Ltda., a Cláusula Terceira, Parágrafo Segundo, do Contrato com a CEMIG Distribuição S/A
Indenização por falta de mercadoria	41121.05	2.810.935,21	A empresa assume, contratualmente, a obrigação de indenizar o cliente por perda ou avaria das mercadorias transportadas. Os recibos anexos exemplificam isso, bem como a cláusula 4a, "e", do Contrato de Prestação de Serviços com Global Village Telecom Ltda., a cláusula "4.6.1" do Contrato firmado com Calçados Azaléia S/A e a cláusula "7.3" do contrato com Arthur Lundgren S/A Casas Pernambucanas (v. Anexo 006)
Despesa depreciação	42122.07	2.326.619,38	As despesas de depreciação estão registradas, para fins de PIS/COFINS, efe. planilha anexa, com o respectivo crédito computado após 2004.
Vigias e seguranças	41145.05	1.799.018,92	Em diversos serviços a empresa era obrigada a fornecer ao cliente o conforto de vigilância patrimonial, sendo

<sup>8</sup> Lembre-se que o pedágio integra a receita operacional de empresas de transporte (Acórdão 3301-002.394). Ademais, o artigo 289, §3º do RIR/99 dispõe que só não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal, o que não é o caso do pedágio. Deve ser reconhecido, portanto, o direito ao respectivo crédito (Acórdão nº 3301-002.167 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

cláusula "4.6" do Contrato de Prestação de Serviços de Transporte com Café Damasco S/A e a cláusula "3.20" e "3.21" do contrato de prestação de serviços contratados com Danisco Brasil Ltda.

**(Anexo 007).**

Despesas viagens c/ cargas	41133.02	1.672.554,03	Despesas por estadia, lavanderia, alimentação, etc. a estabelecimentos diversos, em postos de paradas nas viagens com transportes de cargas
Material de expediente	41123.07	1.341.303,50	Aquisição de formulários / conhecimentos de transporte, quadros de avisos, etc.
Serviço de Escolta	41133.10	1.188.810,67	Em alguns serviços de transporte o cliente exige que a empresa preste escolta, inclusive armada. Desse modo, se a transportadora não se aparelhasse ou obtivesse os meios para tanto, o serviço de transporte não seria prestado. Exemplificamno os recibos anexos, e também as cautelas de cláusulas como "3.19", "3.21" do contrato com Danisco Brasil Ltda. <b>(Anexo 007).</b>
Indenização por avaria	41121.04	1.145.186,20	A empresa assume, contratualmente, a obrigação de indenizar o cliente por avarias de mercadorias transportadas. Os recibos anexos exemplificam isso, bem como a cláusula "7.3" do Contrato de Prestação de Serviços de Transporte com Arthur Lundgren S/A Casas Pernambucanas, a cláusula "4.7" do Contrato com Café Damasco S/A.
Aluguel de automóveis	41141.04	1.108.527,49	Com base nos testes efetuados, os Srs. Auditores identificaram o registro de locações de empilhadeiras nessa conta, conforme exemplificam os documentos anexos. A nomenclatura da conta, pois, não espelha da melhor maneira a natureza dos <i>veículos</i> locados.
Monitoramento via satélite	41142.02	1.083.105,84	Na maioria dos serviços de transporte o cliente exige o monitoramento via satélite, com equipamentos de comunicação que permitam informar a localização e o percurso do veículo transportador. A empresa transportadora disponibilizava esse serviço para o inteiro conforto do cliente e também por garantir, para si, uma redução significativa dos custos com furtos e roubos: certamente o valor gasto com o monitoramento era inferior ao que teria de ser suportado com a indenização (responsabilidade expressa nos contratos) pelos roubos ou furtos. Por isto era adotado Exemplo: 21 cláusula "1.2" do contrato de prestação de serviços de 22 transporte com Robert Bosch Ltda., e Contrato . Intendis do Brasil Farmacêutica Ltda., cláusula 6a, §§ 2º e 3º <b>(Anexo 050)</b> , entre outros.
Rede interna wan	41142.03	989.056,82	Para eficiente manutenção da rede de franquizados, a empresa se obrigou à estruturação de sofisticados sistemas de processamento de dados através da manutenção de redes de internet de longa distância <b>(Anexo 2)</b> . WAN Wide Area Network é a rede de

comunicação de dados que cobre uma área geográfica extensa, oferecendo transmissão de dados providas por operadoras, como empresas de telefonia. As tecnologias WAN geralmente funcionam nas três primeiras camadas do modelo OSI: física,

Telefone motoristas	41133.14	922.535,84	<p>A empresa, por razões de eficiência e segurança, precisa manter eficientes sistemas de comunicação com sua frota, para se habilitar à prestação de serviços ao longo do território nacional nos padrões de excelência conquistados. Há clientes que inserem tal necessidade em contratos. Exemplo: cláusulas 4a, letra "j", e 7a, de Global Village Telecom Ltda. Observase,</p> <p>Adicionalmente que a empresa Expresso Mercúrio S/A desenvolveu um sofisticado software chamado de VOL (veículo on line), o qual permitia ao motorista, através de um simples comando no celular (que possuía esse software) informar ao cliente que a sua mercadoria havia sido entregue ao destinatário final com um delay de apenas 3 minutos no máximo. Este software, por sinal, foi copiado e adotado pela empresa TNT em todas suas operações mundiais em mais de 120 países.</p>
Seguro de cargas aéreas	41124.01	672.989,80	<p>A empresa opera com transportes rodoviários e também aéreos, obrigando-se, por determinação legal e também de clientes, a contratar seguro. Exemplo: recibo anexo e cláusula T, parágrafo único, "b", do contrato firmado com Dr. Reddys Farmacêutica do Brasil Ltda.</p>
Seguro de veículos	41133.09	471.769,02	<p>A frota de veículos da empresa, com cerca de MIL CAMINHÕES e outros veículos para coletas urbanas, exige permanente manutenção de contratos de seguros. As contratações de seguros eram concentradas na empresa APISUL, segundo expediente anexo.</p>
Condomínio <sup>9</sup>	41141.06	341.549,54	<p>A empresa, por suas filiais ao longo do território do País, possui estabelecimentos sujeitos ao pagamento de despesas condominiais.</p>
Taxas rodoviárias	41133.16	324.444,85	<p>Essa conta acolhia registro de pagamento de taxas rodoviárias diversas, inclusive IPVA da frota e rateios respectivos pelos estabelecimentos matriz e filiais / depósitos da empresa.</p>
Conservação e manutenção	42142.01	234.696,21	<p>Utilizando bens móveis, imóveis e equipamentos ao longo do território do País, a empresa necessita fazer sua manutenção periódica</p>
Indenizações <sup>10</sup>	41121.08	227.360,54	<p>Na prestação de serviços, a empresa está sujeita a diversos percalços, inclusive fora e além de sua previsão, acarretando eventuais avarias e atrasos na entrega. Ocorrendo esses casos, é necessária a indenização, inclusive para manter o bom conceito da companhia no mercado em que opera.</p>

<sup>9</sup> Lembre-se que dentre as atividades do objeto social da empresa está servir de "armazém-geral".

<sup>10</sup> Art. 291 do RIR/99. Integrará também o custo o valor:

Serviços de EDI	41142.04	202.824,09	A sofisticação dos sistemas acarreta progressivas necessidades. É o caso da EDI Eletronic Data Interchange ou Intercâmbio Eletrônico de Dados, ferramenta que substitui os documentos impressos por documentos eletrônicos, significando uma expressiva redução de custos na empresa e preservação da natureza.
Seguro de Cargas rodoviário	42124.02	190.448,78	Os Contratos de Transporte previam a obrigação de contratação de seguro de cargas rodoviárias, conforme demonstram a cláusula 8a, parágrafo único do Contrato com a Renault do Brasil Comércio e Participações Ltda., a cláusula 3.14 do contrato firmado com a Danisco Brasil Ltda., a Cláusula Terceira, Parágrafo Segundo, do Contrato com a CEMIG Distribuição S/A
Manutenção e desenvolvimento de Software	42144.03	147.171,36	A empresa opera na área de transportes nacionais e precisa acompanhar e divulgar inclusive aos clientes o andamento de suas encomendas. Isso seria impossível sem o correto funcionamento e desenvolvimento periódicos de seus <i>softwares</i> . Prova do afirmado está no Contrato de Prestação de Serviços de Transporte de Cargas com Intendis do Brasil Farmecêutica Ltda., cláusula 6a, §§ 2o e 3o ( <b>Anexo 050</b> ), entre outros
Material de expediente	42121.02	127.583,80	idem
Rede interna wan	42143.02	111.463,33	idem
Bens não imobilizados <sup>11</sup>	41123.02	96.446,77	Valores relativos a itens com valores inferiores ao critério fiscal ou com duração menor que um ano que foram registrados diretamente no resultado. Entre os diversos itens para o aparelhamento da frota, a empresa disponibiliza a seus motoristas rádios comunicadores e telefones celulares. A esse respeito, Observa-se que a empresa Expresso Mercúrio S/A desenvolveu um sofisticado software chamado de VOL (veículo on line), o qual permitia ao motorista, através de um simples comando no celular (que possuía esse software) informar ao cliente que a sua mercadoria havia sido entregue ao destinatário final com um delay de apenas 3 minutos no máximo. Este software, por sinal, foi copiado e adotado pela empresa TNT em todas as suas operações mundiais em mais de 120 países.

<sup>11</sup> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS OU PEÇAS APLICADOS OU CONSUMIDOS NA MANUTENÇÃO DE MOLDES. CRÉDITOS. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, as despesas com aquisição de materiais ou peças aplicados ou consumidos na manutenção de moldes utilizados na produção ou na fabricação de bens ou de produtos destinados à venda geram créditos, desde que tais materiais ou peças não acrescentem vida útil superior a um ano aos referidos moldes, atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS NA MANUTENÇÃO DE MOLDES. CRÉDITOS. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, as despesas com aquisição de serviços aplicados ou consumidos na manutenção de moldes utilizados na produção ou na fabricação de bens ou de produtos destinados à venda geram créditos, desde que tais serviços não acrescentem

Armazenagem e estadia	41141.05	80.563,32	A empresa utiliza serviços de armazenagem e estadia, necessariamente, para seus caminhões com mercadorias neles transportadas, especialmente em paradas de viagens e naquelas situações em que os destinatários de clientes, por algum motivo, se recusavam a receber a mercadoria (alegando, por exemplo, que a mercadoria era diferente da que fora adquirida e encomendada), e, enquanto o remetente e o destinatário discutiam o assunto, a mercadoria (muitas vezes em mais de um caminhão com o mesmo tipo de mercadoria para o mesmo cliente) precisava ser armazenada em locais apropriados e alugados especificamente para isto.
Aluguel de software	42141.03	79.930,15	Para atingir suas finalidades, a empresa necessita contar com softwares de propriedade de terceiros. Exemplos: licenciamento obtido por locação junto à EBCT e Sistemas de Controle Patrimonial SISPRO, entre outros.
Serviços de rastreamento	41133.11	38.564,76	Para monitorar os transportes de cargas e encomendas, a empresa necessitava de serviços de controle e rastreamento. Alguns clientes exigem isso, inclusive nos contratos. Exemplo: Contrato de Prestação de Serviços de Transporte para DANISCO Brasil Ltda., cláusula 3.23, e Contrato Intendis do Brasil Farmecêutica Ltda., cláusula 6a, §§ 2o e 3o, entre outros.
Emplacamento	41133.03	35.237,77	Esta conta acolhe as despesas com emplacamentos de veículos da frota da empresa.
Despesas com estacionamento	41123.05	29.826,95	A empresa utiliza serviços de armazenagem e estadia, necessariamente, para seus caminhões com mercadorias neles transportadas, especialmente em paradas de viagens.
Veículos locados	42232.08	23.861,05	Valores dispendidos com aluguéis de veículos utilizados nas atividades da empresa. Eventualmente, a empresa lança mão de veículos de terceiros, a fim de complementar demanda de clientes.
Veículos locados	42132.08	18.637,63	idem
Serviços de EDI	42143.03	16.420,18	Idem
Aluguel de veículos	42122.01	14.873,37	idem
Peças e acessórios	42233.01	11.532,50	Esta conta registra a compra de peças e acessórios para os veículos de sua frota. Acrescenta-se que a empresa

vida útil superior a um ano aos referidos moldes, atendidos os demais requisitos da legislação de regência. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15 e 53; RIR, art. 346; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 66 e 67.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

(Solução de Divergência nº 15/13 - Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - COSIT - Data da Decisão

07/08/2013 - Data de Publicação 16/08/2013). Grifei

Doc 3401340 - Data de Publicação 16/08/2013. Autenticado digitalmente em 30/05/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ, Assinado digitalmente em 31/05/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GAL KOWICZ, Assinado digitalmente em 30/05/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

			conta inclusive com uma sofisticada oficina para a reforma e manutenção dos seus veículos
Despesa de depreciação	42222.08	10.034,28	As despesas de depreciação estão registradas, para fins de PIS/COFINS, efe. planilha anexa.
Despachos aduaneiros <sup>12</sup>	41121.02	7.100,00	idem
Bens não imobilizados	42222.04	3.801,43	Valores relativos a itens com valores inferiores ao critério fiscal ou com duração menor que um ano que foram registrados diretamente no resultado. Entre os diversos itens para o aparelhamento da frota, a empresa disponibiliza a seus motoristas rádios comunicadores e telefones celulares. A esse respeito, Observa-se que a empresa Expresso Mercúrio S/A desenvolveu um sofisticado software chamado de VOL (veículo on line), o qual permitia ao motorista, através de um simples comando no celular (que possuía esse software) informar ao cliente que a sua mercadoria havia sido entregue ao destinatário final com um delay de apenas 3 minutos no máximo. Este software, por sinal, foi copiado e adotado pela empresa TNT em todas as suas operações mundiais em mais de 120 países
Aluguel de veículos	42222.01	2.300,93	Valores dispendidos com aluguéis de veículos utilizados nas atividades da empresa. Já foi referido, antes, que a nomenclatura da conta não espelha a natureza dos veículos locados: a conta acolhe diversos registros de locação de empilhadeiras, conforme exemplificam os documentos anexos.
Taxas rodoviárias	42232.09	1.306,34	idem
Despesas com estacionamento	42122.06	1.288,75	idem
Utensílios e ferramentas	42133.02	1.112,29	O manuseio de materiais no embarque e desembarque de determinadas cargas exige o uso de ferramentas e luvas especiais.
Seguros de veículos	42232.06	332,76	Os veículos da empresa trafegam devidamente segurados. Os seguros são contratados através da empresa APISUL, de modo centralizado.

<sup>12</sup> Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição

Material de conservação	42121.01	299,60	Para manter seus estabelecimentos e veículos em perfeita condição de uso para o fim a que se destinam, é necessário utilizar produtos e equipamentos específicos.
Conservação e manutenção	42243.01	270,61	idem
Taxas rodoviárias	42132.09	153,66	idem

### 3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente recurso voluntário, para cancelar a glosa de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, referidos na Tabela II, destacada acima.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

### Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

Com toda a consideração, discordo da conclusão da Ilustre Conselheira Relatora, tendo em vista que deve ser mantido a glosa de créditos sobre as aquisições de Material de Expediente relacionados nas contas do quadro abaixo (extraído do voto):

Conta	Rubrica Contábil	Total acumulado (R\$)	Justificativa para insumo
Material de expediente	41123.07	1.341.303,50	Aquisição de formulários, conhecimentos de transporte, quadros de avisos, etc.
Material de expediente	42121.02	127.583,80	idem

O direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os “insumos” das empresas prestadoras de serviços e das fabricantes de produtos destinados à venda está previsto nas Leis Federais nºs 10.637/02 e 10.833/03:

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

(...)

*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;”*

Consta dos autos que a empresa Recorrente desenvolve o ramo de prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas e encomendas.

Entendo que na conta contábil "material de expediente", deve estar escriturado todo o material consumido na rotina de trabalho da empresa. Além dos citados pela empresa no quadro acima, configura-se como materiais de expediente, por exemplo: agenda, almofada para carimbos, apontador de lápis, bandeja para papéis, bloco para rascunho, bobina papel para calculadoras, borracha, caderno, caneta, envelope, extrator de grampos, fita adesiva, grampeador, grampos, impressos, formulário em geral, etc.

Verifica-se que em seu recurso voluntário às fl. 1.443, a Recorrente aduz o seguinte sobre suas contas contábeis:

*"(...) As contas contábeis acima se repetem - quanto à nomenclatura -, e ostentam códigos diversos, porque eram abertas, nos registros da empresa, em três áreas diferentes, para fins de controle gerencial: operacional, administrativa e comercial. Todas, contudo, direcionadas a registrar os custos e despesas com as atividades operacionais da Sociedade. Acrescenta-se que estes dispêndios são direcionados, todos eles, a bem aparelhar os serviços de transportes de carga da companhia aqui Recorrente, com a excelência pretendida, e, com isso, obter a maior receita possível"*

Como se vê, nesta conta de material de expediente, entendo que deve estar incluído todo o material utilizado no dia-a-dia da área administrativa da empresa e não se pode considerar como insumo as despesas normais ou gerais, que não se aplicam (de forma direta) na execução dos serviços realizados pela Recorrente.

Como muito bem abordado pelo voto condutor, constata-se que este Tribunal passou a defender uma abrangência específica para o conceito de insumo com relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, levando em conta a materialidade das contribuições (receita), pelo que se impõe conceder o crédito relativo a custos indispensáveis à produção e, portanto, à geração de receita.

Exatamente neste sentido, este Colegiado tem adotado como parâmetro o conceito de “custo de produção”, nos termos dos artigos 289 a 291 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/99, para a solução dos casos controversos entre contribuintes e Fisco.

Desta forma, adotando-se o citado conceito para a aferição da legitimidade ou não da tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, faz-se necessário analisar *in casu* a essencialidade dos insumos no processo formativo da receita.

No caso, os bens aqui tratados (material de expediente), não foram adquiridos para serem utilizados na execução da prestação do serviço de transporte, ou seja, a prestação do serviço não é dependente dessas aquisições (essencialidade ao processo produtivo - atividade fim de transporte).

O direito ao crédito deve ser visto do ponto de vista finalístico. Aquilo que é adquirido para auferir receita ou, em outras palavras, em razão da venda de serviços. O insumo representa um meio para atingir o fim, que é a receita.

Neste contexto, conclui-se que as despesas pagas a pessoas jurídicas, incorridos com material de expediente (como os exemplificados pela empresa e discriminadas nas notas fiscais anexadas às fls. 823/827 e 1.072/1.073 - formulários, quadro, placas, etc), não são aplicados na atividade de prestação de serviços de transportes e, portanto, não podem constituir insumos da prestação de serviços de transportes e sim enquadradas como despesas gerais/administrativas da empresa (atividade meio), e que portanto, não podem gerar créditos dedutíveis da contribuição.

Desta forma, no caso em discussão, divergindo da Relatora, entendo que essas despesas não podem gerar o crédito pretendido, por não serem insumos, e por lhe faltar previsão na legislação, pois o artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002, e artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, com a redação dos artigos alterada pela Lei nº 10.865/2004, não prevêem o direito a crédito para despesas administrativas.

Posto isto, proponho ao Colegiado negar provimento ao recurso voluntário às aquisições de material de expediente.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra