



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

Processo nº 12571.720095/2012-38
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.745 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2018
Matéria AUTO INFRAÇÃO PIS - COFINS
Recorrente K R M TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

No hipótese de não ter sido realizado o pagamento antecipado total/parcial do tributo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO. FRETE NACIONAL. FALTA DE PROVAS. GLOSA.

A suspensão das receitas relativas ao frete contratado no mercado interno para o transporte rodoviário dentro do território nacional somente ocorre se ficar comprovado que as mercadorias transportadas também tiveram a incidência das contribuições suspensas por tratar-se: de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora; ou de venda produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora; ou de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONCEITO.

No âmbito da não cumulatividade do PIS, somente podem ser considerados como insumos utilizados na prestação de serviços: os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES SUBCONTRATADOS. FALTA DE PROVAS. GLOSA.

Uma vez não realizada a comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, das despesas de fretes subcontratados, a glosa dos créditos não cumulativos da contribuição deve ser confirmada.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. FALTA DE PROVAS.

Não comprovadas a existência de exportação alegadas pela contribuinte, prevalecem os apontamentos feitos no TVF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO. FRETE NACIONAL. FALTA DE PROVAS. GLOSA.

A suspensão das receitas relativas ao frete contratado no mercado interno para o transporte rodoviário dentro do território nacional somente ocorre se ficar comprovado que as mercadorias transportadas também tiveram a incidência das contribuições suspensas por tratar-se: de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora; ou de venda produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora; ou de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONCEITO.

No âmbito da não cumulatividade da Cofins, somente podem ser considerados como insumos utilizados na prestação de serviços: os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES SUBCONTRATADOS. FALTA DE PROVAS. GLOSA.

Uma vez não realizada a comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, das despesas de fretes subcontratados, a glosa dos créditos não cumulativos da contribuição deve ser confirmada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Fenelon Moscoso de Almeida (Presidente Substituto). Ausente justificadamente o conselheiro Paulo Guilherme Deroulede.

Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados em abril de 2012, referentes ao PIS/Pasep e COFINS, relativos aos períodos de apuração de janeiro de 2007 a dezembro de 2008.

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma completa, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

"Trata o presente processo dos autos de infração lavrados em abril de 2012 contra a contribuinte em epígrafe, referentes ao PIS/Pasep e à Cofins, ambos relativos aos períodos de apuração de janeiro de 2007 a dezembro de 2008 .

O auto de infração de PIS perfaz o valor total de R\$ 1.365.098,24, sendo R\$ 628.496,05 de valor de contribuição, acrescido das correspondentes parcelas relativas à multa de ofício de 75% e aos acréscimos legais calculado até 30/03/2012.

O lançamento de Cofins, por sua vez, perfaz o valor total de R\$ 6.288.684,45, sendo R\$ 2.895.321,75 de valor de contribuição, acrescido, também, das correspondentes parcelas relativas à multa de ofício de 75% e aos acréscimos legais calculado até a citada data.

Impugnação

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 20/04/2012, através de ciência pessoal, e em 18/05/2012 apresentou impugnação cujo teor é resumido a seguir.

Preliminarmente a interessada alega a decadência parcial do crédito tributário contestado. Defende que no presente caso, de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de a fazenda pública proceder ao lançamento extingue-se após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 899, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) e do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN. Conclui que a ciência do lançamento ocorreu em 20 de abril de 2012, fulminando pela decadência, portanto, os créditos tributários ocorridos anteriormente a 20 de abril de 2007.

No mérito, primeiramente, a contribuinte insurge-se contra a aplicação da sistemática da não cumulatividade para o cálculo das contribuições (PIS e Cofins). Defende que em face dos inúmeros vícios, erros ou deficiências encontrados pela fiscalização em sua escrituração contábil, conforme os

apontamentos contidos no Relatório de Ação Fiscal, a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, de acordo com os incisos I e II, art. 530, do Decreto nº 3.000/99 (RIR 99), deveria ter sido realizada pelo Lucro Arbitrado e, por consequência, deveria ter sido adotado o critério da cumulatividade para a tributação das contribuições (PIS e Cofins). Argumenta que no período fiscalizado a empresa não possuía os elementos formais obrigatórios para a realização do cálculo do IRPJ pelo critério do Lucro Real, pois, como constatou a fiscalização, o Livro Diário não foi escriturado e não foram elaborados o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício (DRE) e a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA), em conformidade com o que determinam os artigos 258 e 274 do RIR/99. Acrescenta que a empresa apresentou uma Demonstração de Resultado do Exercício (Anexo XII) mas que a autoridade fiscal desconsiderou-a por completo, utilizando, para determinação das contribuições devidas, uma outra Demonstração de Resultado de Exercício (Anexo XIII), com valores totalmente diferentes dos apresentados.

No tópico seguinte a interessada contesta as glosas de créditos referentes aos: 1) fretes pagos a terceiros; 2) insumos.

1) Quanto ao primeiro item defende que a glosa é contraditória e incorreta. Afirma que a fiscalização: “a) glosou despesas com fretes pagos a terceiros – pessoas físicas, por não terem estes afirmado que prestaram serviço ao contribuinte; b) todavia, no Processo nº 12571.720273/2011-40 a autoridade tributária reconheceu tais serviços prestados e, inclusive, lançou as contribuições previdenciárias que entendeu devidas. Diz que a autoridade fiscal aceitou como verdadeiras unicamente as informações fornecidas pelos prestadores de serviço, e que é óbvio, pelo fato de os serviços serem tributados, o interesse dos mesmos em negar a ocorrência dos serviços. Afirma que existe contradição no procedimento de glosa das despesas de frete, uma vez que contra os subcontratados foram lavrados inúmeros autos de infração, os quais podem ser consultados nos arquivos de dados da Receita Federal. Acrescenta que a glosa é incorreta porquanto a circularização desses serviços foi realizada de forma parcial. Defende que todos os pagamentos relativos aos fretes subcontratados foram efetuados por via bancária e mediante depósito e diz estar juntando à impugnação dezesseis exemplos de pagamentos efetuados a terceiros por fretes subcontratados que comprovam a efetividade das despesas e dos pagamentos efetuados. Argumenta que a subcontratação e os respectivos pagamentos foram realizados “exatamente segundo os USOS e COSTUMES que envolvem essa modalidade de serviço e seu respectivo pagamento.” Diz, também, que os jogos de documentos apresentados (dezesseis exemplos) traduzem e comprovam as operações realizadas. Por último defende “que não está correta a glosa dos créditos referentes a essas despesas, devendo ser observado que estão anexados a esta impugnação, como amostragem, apenas dezesseis casos, ou seja, um caso referente a cada trimestre de 2007 e outros doze casos referentes a cada mês de 2008.”

2) *Quanto ao segundo item defende que a totalidade dos insumos e de aquisições para o imobilizado, relacionados no anexo V, geram direito ao crédito no cálculo das contribuições. Alega que a Constituição Federal (§ 12, art. 195) “adotou o critério de créditos por contribuição incidente em todas as operações anteriores contra débito por operações posteriores, ou seja, TRIBUTO PAGO ‘versus’ TRIBUTO DEVIDO (método ‘Imposto sobre imposto’)”. Argumenta que a legislação relativa ao PIS e à Cofins autoriza o crédito de todos os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e que, portanto, a apropriação de créditos deve ser ampla e alargada, sem a imposição de limites de qualquer espécie.*

No último tópico a contribuinte insurge-se contra a cobrança das contribuições sobre as receitas de exportação. Defende que a fiscalização aplicou indevidamente a regra de suspensão das contribuições, prevista no art. 40, da Lei nº 10.865/2004, ao invés da imunidade tributária prevista inciso I, § 2º, art. 149, da Constituição Federal. Diz que referido dispositivo constitucional prevê a imunidade das contribuições (PIS e Cofins) sobre as receitas decorrentes das operações de exportação, realizadas diretas ou indiretamente, independentemente de quaisquer formalidades. Afirma que, de acordo com a legislação (Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), as contribuições “não deverão incidir sobre as receitas decorrentes das operações de exportação, de modo a abranger também as receitas decorrentes de fretes necessários às operações de exportação: não é considerado nessas regras legais de não incidência a necessidade de existir preponderância na atividade exportadora.”

Em vista do exposto, requer o acolhimento da impugnação e a declaração de improcedência dos autos de infração contestados.

Contencioso Administrativo

Após a apresentação da impugnação, esta Delegacia de Julgamento analisou o presente processo e proferiu, em 23/01/2013, o Acórdão nº 06-39.040 – 3ª Turma da DRJ/CTA, cuja folha de rosto segue parcialmente reproduzida abaixo.

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE.

As exigências de PIS não cumulativo não podem subsistir em face de decisão administrativa precedente que considerou necessário o arbitramento do Lucro nos mesmos períodos de apuração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS.

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. LUCRO ARBITRADO.
IMPOSSIBILIDADE.

As exigências de Cofins não cumulativo não podem subsistir em face de decisão administrativa precedente que considerou necessário o arbitramento do Lucro nos mesmos períodos de apuração.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Acórdão

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedentes os lançamentos questionados.

Desse Acórdão, recorre-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal do Brasil de origem para ciência da interessada e demais providências.”

A decisão administrativa que cancelou os autos de infração das contribuições, na verdade, seguiu o direcionamento dado em relação aos lançamentos de IRPJ e CSLL (processo administrativo nº 12571.720094/2012-93) que foram efetivados na mesma ação fiscal. Consoante o Acórdão nº 06.38049 da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba, proferido (em 20/09/2012) anteriormente ao da 3ª Turma, houve o cancelamento dos autos de infração de IRPJ e CSLL sob o entendimento de que a fiscalização deveria ter aplicado, em face das circunstâncias e dos elementos encontrados durante o procedimento fiscal, o regime de tributação do Lucro Arbitrado. Assim com o cancelamento dos autos de IRPJ e CSLL foi imposta questão prejudicial para a análise dos autos das contribuições, um vez que, de acordo com a legislação, o regime de não cumulatividade do PIS e da Cofins somente pode ser aplicado às empresas que estão sujeitas à tributação do IRPJ do Lucro Real.

Ocorre, entretanto, que na segunda instância administrativa os dois processos administrativos (de IRPJ e das contribuições) tiveram resultados discrepantes.

No processo de IRPJ e CSLL, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em sede de recurso de ofício, reformou o acórdão da 1ª Turma da DRJ e

restaurou a exigência fiscal sob o entendimento que, no caso, deveria ser mantido o regime de tributação do Lucro Real, conforme se verifica no Acórdão nº 1302-001.007 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento.

Por outro lado, no processo ora tratado, relativo às contribuições, o CARF negou provimento ao recurso de ofício,

consoante o Acórdão nº 3301-002.750 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento.

Assim, uma vez detectada a contradição entre as duas decisões, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN opôs embargos contra o Acórdão nº 3301- 002.750 (relativo às contribuições), os quais foram acolhidos conforme o Acórdão nº 3301- 003.014 – 3ª Câmara 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, que segue reproduzido abaixo.

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

LUCRO ARBITRADO. NÃO CABIMENTO.

Havendo escrita fornecida pelo sujeito passivo compatível com a movimentação bancária, ainda que haja outras deficiências na contabilidade, o regime do lucro real eleito pelo contribuinte deve ser mantido.

EMBARGOS. CONTRADIÇÃO.

Devem ser acolhidos os embargos para sanar a contradição do acórdão, manifestando-se sobre a relação de prejudicialidade entre dois processos fiscais distintos do mesmo contribuinte.

Embargos Acolhidos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração formulados pela Fazenda Nacional, com efeitos infringentes para dar provimento ao recurso de ofício, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado.”

Por fim, em face do acolhimento dos embargos de declaração, que, em síntese, afastou o arbitramento do lucro nos períodos objetos da ação fiscal, o processo retornou para essa DRJ para a apreciação das demais matérias alegadas pela contribuinte na impugnação.

Em 18 de janeiro de 2017 a 3ª Turma da DRJ de Curitiba, por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação da contribuinte, acórdão nº 06-56.651, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. ACÓRDÃO CARF. LAVRATURA DE NOVO ACÓRDÃO. EXISTÊNCIA DE QUESTÃO PREJUDICIAL.

Em virtude de decisão proferida pelo CARF, aprecia-se, em novo acórdão, as matérias que deixaram de ser analisadas, no primeiro acórdão, pela existência de questão prejudicial.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

No caso de não ter sido realizado o pagamento antecipado total/parcial do tributo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO. FRETE NACIONAL. OCORRÊNCIA/COMPROVAÇÃO.

A suspensão das receitas relativas ao frete contratado no mercado interno para o transporte rodoviário dentro do território nacional somente ocorre se ficar comprovado que as mercadorias transportadas também tiveram a incidência das contribuições suspensas por tratar-se: de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora; ou de venda produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora; ou de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONCEITO.

No âmbito da não cumulatividade do PIS, somente podem ser considerados como insumos utilizados na prestação de serviços: os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES SUBCONTRATADOS. GLOSA.

Uma vez não realizada a comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, das despesas de fretes subcontratados, a glosa dos créditos não cumulativos da contribuição deve ser confirmada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO. FRETE NACIONAL. OCORRÊNCIA/COMPROVAÇÃO.

A suspensão das receitas relativas ao frete contratado no mercado interno para o transporte rodoviário dentro do território nacional somente ocorre se ficar comprovado que as mercadorias transportadas também tiveram a incidência das contribuições suspensas por tratar-se: de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora; ou de venda produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora; ou de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONCEITO.

No âmbito da não cumulatividade da Cofins, somente podem ser considerados como insumos utilizados na prestação de serviços: os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES SUBCONTRATADOS. GLOSA.

Uma vez não realizada a comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, das despesas de fretes subcontratados, a glosa dos créditos não cumulativos da contribuição deve ser confirmada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada da decisão acima e, valendo-se do direito que lhe é facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a contribuinte manejou Recurso Voluntário, onde repisou os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator:

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

O presente processo guarda identidade com o processo nº 12571.720094/2012-93, tanto no que diz respeito aos fatos ocorridos, quanto ao período de apuração. Sendo assim, peço vênia para adotar com minhas razões de decidir, tópicos do acórdão 1302-002.629 de relatoria do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Da preliminar de decadência

A recorrente suscita a preliminar de decadência sob o argumento de que o lançamento "original" teria sido cancelado pela decisão da DRJ Curitiba, proferida em 07 de maio de 2013 e que um "novo lançamento tributário" teria sido cientificado ao contribuinte apenas em 6 de julho de 2016.

Este "novo lançamento", segundo a tese da defesa, se consubstancia na decisão proferida pelo CARF, por meio do Acórdão nº 1302001.077, no qual foi dado provimento ao recurso de ofício e determinado o retorno à DRJ Curitiba para que aquela unidade julgadora apreciasse o mérito da autuação.

Equivocada a interpretação da recorrente. Com efeito não existiram dois lançamentos nestes autos, mas tão somente aquele do qual a recorrente foi cientificada em 20/04/2012.

A reforma da decisão de primeira instância pelo CARF, restabelecendo a exigência, não configura a reinauguração do litígio, muito menos novo lançamento, mas tão somente faz parte do conjunto de atos processuais inerentes ao processo administrativo fiscal que decorrem da aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa, consubstanciadas no "duplo grau de jurisdição, mediante o que todas as decisões proferidas estão sujeitas à revisão por uma instância superior.

Desta forma, não se configura a decadência, pelos motivos alegados no recurso voluntário e tampouco pelos demais critérios legais que informam sua aferição, como bem analisado na decisão de piso, verbis:

Preliminar de decadência

Argui a impugnante que os fatos geradores ocorridos no 1º trimestre/2007 já estariam alcançados pela decadência, conforme regra do artigo 150, § 4º, do CTN, porquanto a intimação do lançamento fiscal deu-se apenas em 20/04/2012.

Considerando que o IRPJ e lançamentos reflexos estão sujeitos ao lançamento por homologação, eis que a lei exige a apuração e o eventual pagamento antes de qualquer exame por parte da Fazenda Pública, cabe destacar que, nos termos do artigo 150, § 1º do CTN, aquilo que se homologa é a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, ou seja, o fato do pagamento antecipado, certificando-se a autoridade administrativa da sua estrita conformidade com a legislação vigente. Não se trata de homologação do lançamento, justamente porque, nessa modalidade, o lançamento vai aparecer apenas com o ato homologatório. Até o seu advento, terá curso o procedimento de extinção, que se inicia com o pagamento antecipado e se encerra com a homologação. Decorre daí que, inexistindo pagamento antecipado, ainda que a contribuinte documente bem todos os seus passos, não se poderá falar em homologação e, por via de consequência, em lançamento por homologação.

Na situação em análise verifica-se que a interessada não efetuou recolhimento algum porquanto apurou prejuízo fiscal (R\$ 19.029,59) e base de cálculo negativa de CSLL (R\$ 32.178,91) em 31/12/2007, conforme declarado na Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real) e 17 (Cálculo da CSLL) da DIPJ 2008 (fls. 288312).

De igual forma, tendo informado na ficha Dados Iniciais das DCTF's dos 1º e 2º semestres/2007 (fls. 203 e 217) que adotou o lucro real trimestral como forma de tributação, não confessou débito algum de IRPJ e CSLL nos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres/2007.

Por conseguinte nada se operou que ensejasse a homologação expressa ou tácita da administração, já que inexistia atividade da contribuinte passível de ser homologada. Logo, cumpre à administração proceder de ofício ao lançamento na forma do artigo 149, V do CTN, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, segundo a regra do artigo 173, I do CTN.

Dessa forma, tendo em vista que a contagem do prazo decadencial para os fatos geradores ocorridos no 1º trimestre/2007 iniciou-se em 01/01/2008 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), expirando em 31/12/2012, enquanto o lançamento fiscal foi cientificado em 20/04/2012, não há que se falar em decadência.

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada.

Em que pesa a matéria acima ter sido analisada sob o prisma do IRPJ e CSLL, a mesma sorte deve ser dada às contribuições objeto do presente processo, vez que dizem respeito ao mesmo período de apuração.

Conforme disposto acima não foram identificados pagamentos que por ventura pudessem garantir a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

A matéria foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no âmbito do Recurso Especial nº 973.733/SC, cujo julgamento foi realizado pelo regime do recurso repetitivo. Por se tratar de decisão definitiva de mérito, proferido na forma do regime do recurso repetitivo, por força do disposto no art. 62¹, § 2º, do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, adota-se aqui as razões de decidir consignadas no referido julgado.

Desta forma, comprovada a inexistência de decadência, nega-se provimento à prejudicial de mérito.

¹ "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."

Da glosa de custos com fretes

No mérito, a recorrente alega que a autoridade fiscal glosou os custos de fretes pagos a terceiros pessoas físicas em face destes não terem confirmado a prestação de serviços para o contribuinte, mas, contraditoriamente, no processo nº 12571.720273/201140 tais serviços foram objeto de lançamentos de contribuições previdenciárias, tendo sido inclusive lavrado inúmeros autos de infração contra os subcontratados o que a autoridade julgadora poderá verificar junto aos arquivos da Receita Federal.

Sobre este aspecto, assim se manifestou o acórdão recorrido: 39. Com relação à alegação da impugnante de que as despesas glosadas de fretes pagos a pessoas físicas foram objeto de lançamento de contribuições previdenciárias nos autos do processo nº 12571.720273/201140, cabe apenas destacar que se tratam de procedimentos fiscais distintos, tendo os autos de infração relativos àquele processo sido cientificados em 08/02/2012, ou seja, antes da conclusão das verificações que resultaram nas exigências de IRPJ e CSLL em análise, cuja ciência do lançamento se deu em 20/04/2012.

Com efeito, tratam-se de lançamentos de tributos distintos e diante da falta de apresentação de qualquer elemento que possa comprovar a alegação pela recorrente, não há como acolhê-la.

Os processos são independentes e não há qualquer notícia da utilização da prova de um processo em outro, de sorte que a solução de cada litígio é independente.

Na sequência, a recorrente aponta que a glosa de fretes pagos a terceiros apresenta-se contraditória e incorreta, pois a circularização foi parcial e porque se deu como verdadeira a informação prestada por terceiros subcontratados, que não tem interesse em confessar rendimentos tributáveis. Alega que todos os pagamentos a eles efetuados tenham sido por via bancária, mediante depósitos e que juntou aos autos 16 jogos de documentos, como exemplos de pagamentos efetuados a terceiros subcontratados, que traduzem a subcontratação de fretes e seus pagamentos por via bancária, com a utilização de postos de combustíveis, onde era feito o “desconto” de cartas de fretes pelo motorista.

Sobre o fato de a circularização ser parcial, verifico no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1889), que o percentual de amostragem (em face do valor contabilizados) foi de quase 80% para os fretes pagos à pessoas jurídicas e de 75% (2007) e 62% (2008) para os fretes pagos a pessoas físicas, o que me parece uma amostragem bastante consistente.

Por outro lado, a negativa de prestação de serviços por parte dos prestadores de serviços intimados pela fiscalização não pode ser desconsiderada se a recorrente não apresenta a comprovação da efetividade dos serviços e pagamentos efetuados.

Note-se que a credibilidade das despesas lançadas, além da falta de comprovação assinada e/ou produzida pelos prestadores (conhecimentos de transportes, recibos de pagamentos a autônomos, etc) restou bastante fragilizada diante da constatação pela autoridade fiscal de expressivos valores lançados em duplicidade, fato não contestado pela recorrente, e da existência de fortes indícios de falsidade ideológica na assinatura constantes de diversas "cartas fretes" pelos supostos prestadores, fato também não enfrentado pela recorrente.

Diante de tais elementos e da tentativa da fiscalização de buscar a comprovação dos serviços junto a terceiros, caberia à recorrente trazer aos autos a prova robusta da efetividade dos serviços e dos seus pagamentos, demonstrando de forma objetiva sua ocorrência.

No entanto, a recorrente trouxe aos autos apenas uma pequena amostragem de 16 operações que, segundo ela demonstrariam a efetividade dos serviços prestados.

Penso que, depois de exauridos os esforços da fiscalização no sentido de buscar a comprovação dos custos com fretes junto à fiscalizada e à terceiros e de tê-la inclusive cientificada das conclusões das diligências junto a estes últimos, conforme exposto no TVF (fls. 1890), caberia à recorrente demonstrar e comprovar, caso a caso, a efetividade de todas as despesas glosadas e não de apenas algumas delas.

A autoridade julgadora de primeiro grau examinou as provas apresentadas e trouxe as seguintes conclusões, verbis:

35. Em sua impugnação, a interessada alegou que a glosa de fretes pagos a terceiros apresenta-se contraditória e incorreta porquanto a circularização foi parcial e porque se deu como verdadeira a informação prestada por terceiros subcontratados, inobstante os pagamentos a eles efetuados tenham sido por via bancária, mediante depósitos. Como prova de sua alegações, juntou aos autos 16 jogos de documentos, que traduzem a subcontratação de fretes e seus pagamentos por via bancária, com a utilização de postos de combustíveis, onde era feito o "desconto" de cartas de fretes pelo motorista.

36. Em que pese o fato de a impugnante apenas alegar que sua defesa estava instruída por 16 jogos de documentos de fretes pagos a terceiros (fls. 24402660), sem qualquer análise da documentação por ela juntada aos autos, porquanto não identificou a quais prestadores de serviço de transporte de cargas se referiam, qual o valor pago aos subcontratados e a quais CTRC estavam vinculados, dentre outras informações necessárias à solução do litígio, cumpre destacar que na análise de tal documentação comprobatória, por este julgador, constatou-se que a maior parte da documentação emitida por terceiros e uma parcela considerável da documentação de emissão da interessada estão ilegíveis, e que o contrato particular de prestação de serviços de transporte juntado em

cada jogo de documentos não está assinado e não passa de um simples modelo de contrato.

37. Considerando que a maior parte da documentação apresentada na impugnação é composta por planilhas e demonstrativos emitidos pela própria interessada e tendo em vista que a confirmação da veracidade dos fatos neles registrados exige documentação hábil e idônea emitida por terceiros, não há como se acatar a dedutibilidade dessa parcela das despesas com fretes subcontratados.

38. De qualquer forma, verifica-se que, na realidade, foram apresentados 17 jogos de documentos, abaixo identificados, sendo que oito deles se referem a fretes subcontratados já confirmados na circularização anteriormente efetuada pela Autoridade Fiscal, que abrangeu mais de 70% dos subcontratados pessoas jurídicas e pessoas físicas:

(...)

Reexaminando o conjunto de documentos apresentados pela recorrente me ressonti da falta de demonstração individualizada de quais custos. pagos a quais prestadores, a recorrente pretendia comprovar.

Em que pese a análise feita pela DRJ, espelhada na planilha acima, tenha ajudado um pouco, e que existam alguns poucos documentos emitidos por terceiros (faturas ou demonstrativos de valores adiantados/devidos), como os pagamentos efetuados teriam se dado por meio de Cartas Fretes junto a postos de combustíveis que na maioria dos casos se referiam a mais de um serviço prestado, não é possível identificar quais custos estariam sendo comprovados. Além disso, em que pese a recorrente fazer referência a existência de comprovantes de depósitos, só identifiquei alguns, relativos a custos já admitidos pela fiscalização.

Assim, não basta a juntada de documentos aos autos sob a alegação de que este comprovam as alegações. É necessário que a recorrente demonstre a conexão dos elementos probantes com a acusação fiscal, indicando precisamente os fatos que se pretende comprovar.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento quanto à glosa de custos.

Conforme apontado acima a fiscalização atuou de forma conservadora na busca da verdade real, refazendo de forma conservadora a escrita fiscal da recorrente, sendo certo que essa não promoveu a juntada de provas que pudessem infirmar o trabalho a autoridade fiscal, por tal razão, não há que ser dada guarida às suas alegações.

Das receitas de Exportação

Quanto a alegação de que as receitas de exportação da recorrente não poderiam ser atingidas pela incidência das contribuições em discussão, entendo que não há reparo a ser feito na decisão de piso.

Os documentos carreados aos autos, chancelados pelos próprios argumentos trazidos pela recorrente, demonstraram que todas as receitas obtidas, nos anos objeto da autuação, que foram declaradas como relativas à exportação, não o são, ocorrendo de fato a prestação de serviços, de acordo com seu objeto contratual, de transporte de carga no mercado interno.

Ressalta-se que, segundo as afirmações feitas pela própria contribuinte, não houve também prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ou até mesmo ingresso de divisas relacionados aos fretes em questão, não havendo assim como ser aplicado os art. 5º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 6º da Lei 10.833/2003.

No mesmo sentido, vale dizer não houve comprovação, não podemos aceitar a aplicação do art. 40 da Lei 10.865/2004, relacionada à suspensão das contribuições objeto do presente processo, no período 2007, conforme bem observado pelo acórdão guerreado, mencionada lei não poderia ser aplicada tendo em vista não ter entrado em vigor naquela época, já no que diz respeito ao período de 2008 não restou demonstrado o atendimento aos requisitos estabelecidos pela legislação, quais sejam que as mercadorias transportadas seriam destinadas a: (i) venda de matéria-primas, produtos intermediários e de materiais de embalagens destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora; (ii) venda de produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora; e (iii) vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

Desta forma, inaplicáveis os dispositivos legais invocados pela recorrente com a finalidade de garantir-lhe a imunidade quanto a incidência das contribuições em comento, devendo persistir o lançamento efetuado pela fiscalização.

Dos bens e serviços utilizados como insumo

Quanto ao presente tópico, assim como ocorrido nos demais, cumpre salientar que a contribuinte recorrente não inovou ou trouxe qualquer informação que pudesse infirmar as conclusões expostas pela fiscalização e confirmadas no acórdão recorrido.

Pois bem. Peço vênha para transcrever abaixo o entendimento relacionado ao conceito de insumo para PIS e COFINS não-cumulativos, trazidos pelo i. Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, em processo em que a recorrente é parte, do qual adoto como razão de decidir, ressaltando que em alguns pontos analisados no presente caso esse relator diverge do entendimento esposado pelo Conselheiro Paulo Guilherme:

Passando à análise dos pontos controvertidos, é necessário expor o entendimento sobre o conceito de insumos para o PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos.

A não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi

dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [Produção de efeito \(Vide Lei nº 11.727, de 2008\)](#) [\(Produção de efeitos\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010\)](#) [\(Regulamento\)](#)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 9.718, de 1998\)](#)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - [\(VETADO\)](#)

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; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Produção de efeito\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010\)](#) [\(Regulamento\)](#)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#) [\(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008\)](#) [\(Vide Lei nº 9.718, de 1998\)](#)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

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. [Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009](#)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014](#) [\(Vigência\)](#)

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º 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) as matérias primas, os produtos intermediários, 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.

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:

[...]

§ 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.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Constata-se também que há divergência no STJ sobre o tema, tendo a matéria sido afetada como recurso repetitivo no REsp 1.221.170/PR. Assim, verifica-se que no REsp 1.246.317-MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, decidiu-se pela ilegalidade parcial do artigo 66º da IN SRF nº 247/2002 e do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, na parte em que trata do conceito de insumos, adotando no acórdão um mais abrangente:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-

CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, 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.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo

"insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

De forma antagônica, no REsp Nº 1.128.018 - RS, decidiu-se pela legalidade das referidas INs e do conceito restrito de insumos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF.

MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.

2. “Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo” (Súmula 211/STJ).

3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

7. Recurso especial a que se nega provimento.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "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". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

Súmula CARF nº 19: *Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a questão do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado:

Solução de Divergência nº 14/2007:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: *Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro*

de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Solução de Divergência nº 35/2008:

Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

A terceira corrente, buscando uma definição própria para insumos, se refletiu em vários acórdãos deste conselho, em maior ou menor abrangência:

Acórdão nº 930301.740:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Acórdão nº 3202001.593:

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS

O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.

No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Acórdão nº 3201-001.879:

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE.

INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo

ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.

Acórdão nº 3401-002.860:

CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.

O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

Acórdão nº 3301-002.270:

COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.

Acórdão nº 3403-003.629:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente 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.

Entendo, pois, que a expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente de ter havido contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal

Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e

também pelo STJ (AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009, e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não podem ser considerados custos de transformação, pois são aplicados aos produtos já acabados.

Estabelecidas as premissas acima, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos.

Seguindo os excertos acima, lembrando que a recorrente é empresa prestadora de serviço de transportes, entendo que algumas das notas apontadas pela fiscalização nos anexos V, VI, e VII, que acompanham os autos de infração, garantem à contribuinte a possibilidade de creditar-se das contribuições do PIS e COFINS.

Como exemplo podemos citar as notas de aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na prestação de serviços, que segundo o inciso III, do § 1º, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, garantem créditos do PIS e da COFINS, na medida da apropriação dos encargos de depreciação e amortização de referidos bens e desde referido procedimento tenha sido realizado de acordo com o que preceitua os dispositivos citados.

Da mesma forma, considero com passíveis de crédito as despesas incorridas com a aquisição de óleo diesel e manutenção dos caminhos da frota da recorrente, requisitos indispensáveis para o desenvolvimento de sua atividade de prestação de serviço de transporte.

Contudo, como é cediço e já mencionado no presente voto, a recorrente não contribuiu para a realização da fiscalização, sendo certo que todo o trabalho fora realizado pela autoridade fiscal de forma minuciosa, buscando a todo tempo a verdade material junto ao procedimento administrativo, garantindo à contribuinte créditos devidamente comprovados pelos documentos entregues e glosando os demais sobre os quais não houve prova.

Desta forma, entendo não infirmadas as razões dispostas no acórdão recorrido no que diz respeito às glosas dos créditos, motivo pelo qual devem ser mantidas.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, contudo negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.

Processo nº 12571.720095/2012-38
Acórdão n.º **3302-005.745**

S3-C3T2
Fl. 28
