



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.727365/2020-90
ACÓRDÃO	3201-012.854 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PATRUS TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Encontrando-se os autos instruídos com todos os elementos necessários à compreensão dos fatos controvertidos e ao devido julgamento do recurso, evidencia-se desnecessária a diligência requerida.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A multa de 75% é aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de lançamento de ofício decorrentes da apuração de falta de pagamento ou recolhimento, bem como de falta de declaração e de declaração inexata.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

ICMS PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. EXCLUSÃO. VALOR DESTACADO DA NOTA FISCAL.

O ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITOS. DESPESAS. FUNCIONÁRIOS. ALIMENTAÇÃO E LANCHES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas contratadas com terceiros incorridas com alimentação e lanches de empregados alocados na prestação de serviços não se enquadram como insumos nos termos do inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como no conceito de insumos definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TAXAS CONDOMINIAIS. ASSUMIDOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Taxas de condomínio não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

CRÉDITO. DESPESAS PARA VIABILIZAR A MÃO-DE-OBRA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE

Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte não dão direito à crédito por expressa previsão legal.

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na prestação de serviços, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual – EPI.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA. SIMPLES.

A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que vier a subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optante pelo SIMPLES deverá apurar créditos calculados sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços mediante aplicação de alíquotas correspondentes a setenta e cinco por cento daquelas previstas para os créditos básicos das contribuições, de 7,60 % (COFINS) e 1,65% (PIS).

CRÉDITOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não se deve permitir o aproveitamento de créditos originados das aquisições de combustíveis e lubrificantes que não tenham sido empregados em máquinas, equipamentos e veículos, necessários à prestação de serviços.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

ICMS PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. EXCLUSÃO. VALOR DESTACADO DA NOTA FISCAL.

O ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITOS. DESPESAS. FUNCIONÁRIOS. ALIMENTAÇÃO E LANCHES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas contratadas com terceiros incorridas com alimentação e lanches de empregados alocados na prestação de serviços não se enquadram como insumos nos termos do inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como no conceito de insumos definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TAXAS CONDOMINIAIS. ASSUMIDOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Taxas de condomínio não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

CRÉDITO. DESPESAS PARA VIABILIZAR A MÃO-DE-OBRA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE

Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços,

tais como alimentação, vestimenta, transporte não dão direito à crédito por expressa previsão legal.

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na prestação de serviços, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual – EPI.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA. SIMPLES.

A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que vier a subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optante pelo SIMPLES deverá apurar créditos calculados sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços mediante aplicação de alíquotas correspondentes a setenta e cinco por cento daquelas previstas para os créditos básicos das contribuições, de 7,60 % (COFINS) e 1,65% (PIS).

CRÉDITOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não se deve permitir o aproveitamento de créditos originados das aquisições de combustíveis e lubrificantes que não tenham sido empregados em máquinas, equipamentos e veículos, necessários à prestação de serviços.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de crédito referente à diferença entre o ICMS destacado em nota fiscal e o ICMS a recolher, bem como os consequentes juros e multa.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Flavia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa que não acolheu a nulidade arguida e julgou parcialmente procedente a impugnação. O processo se refere a autos de infração de PIS/Cofins lavrados em 08/12/2020.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o processo de impugnação contra autos de infração lavrados em virtude de insuficiência de recolhimentos relativos à contribuição social para o financiamento da seguridade social – Cofins - e à contribuição para o programa de integração social e o programa de formação do patrimônio do servidor público - PIS/Pasep, ambas apuradas na sistemática não-cumulativa, nos períodos de apuração de janeiro de 2017 a dezembro de 2018 (fls. 145 a 164).

No Termo de Verificação Fiscal constam as seguintes informações (fls. 2 a 35):

- a) o objeto social da empresa consiste na “[...] prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas e encomendas em geral, transporte de produtos farmacêuticos e congêneres em todo o território nacional, e a organização logística do transporte de cargas”;
- b) relativamente à exclusão do ICMS das bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, assegurada à empresa nos termos do mandado de segurança nº 0028310-72.2015.4.01.3800, efetuou a glosa da diferença entre o valor informado por esta no registro F100 da EFD-Contribuições e o apurado pela fiscalização, que considerou passível de exclusão somente o ICMS a recolher;
- c) foram efetuadas glosas de créditos apurados pela empresa sobre diversos gastos por ela realizados, a seguir discriminados:
 - c.i) alimentação e lanche;
 - c.ii) despesas condominiais;

- c.iii) assistência médica e medicamentos;
 - c.iv) água;
 - c.v) cesta básica;
 - c.vi) combustíveis e lubrificantes da área comercial e gastos referentes ao gerenciamento de Ticket Car, alocados pela empresa como parcela dos custos gerais com operações de transportes;
 - c.vii) conservação e reparos gerais das instalações prediais;
 - c.viii) equipamentos de proteção contra incêndio;
 - c.ix) feiras e exposições;
 - c.x) fretamentos de aeronaves;
 - c.xi) indenização de cargas;
 - c.xii) locação de materiais para eventos e treinamentos;
 - c.xiii) manutenção de aeronave;
 - c.xiv) marketing e publicidade;
 - c.xv) materiais de consumo, escritório e expediente;
 - c.xvi) materiais de limpeza;
 - c.xvii) parcela de serviços prestados por pessoas jurídicas, alocados pela empresa como parcela dos custos gerais com operações de transportes;
 - c.xviii) serviços prestados por pessoas jurídicas referentes às atividades de vigilância, segurança, portaria e zeladoria;
 - c.xix) telefone, fax e internet;
 - c.xx) “telerisco”;
 - c.xxi) transportes de funcionários;
 - c.xxii) uniformes;
 - c.xxiii) viagens e hospedagens;
 - c.xxiv) seguros não relativos à frota da empresa;
 - c.xxv) INSS;
 - c.xxvi) aluguel de hangar; e,
 - c.xxvii) locação de veículos;
- d) em relação ao crédito presumido decorrente da subcontratação de serviços de transporte a empresas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, efetuou-se a glosa da diferença entre o valor apurado pela empresa, a qual utilizou as alíquotas básicas das contribuições não-

cumulativas, e o apurado pela fiscalização, que utilizou as alíquotas previstas no art. 3º, §§ 19 e 20, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, combinado com o art. 15, inciso II, da mesma Lei, com a redação dada pelo art. 26 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004; e,

e) lançou-se a multa de ofício no percentual de 75%.

Na impugnação, depois de tecer considerações acerca da legislação que regula as contribuições, a empresa contribuinte alega que (fls. 3.530 a 3.633):

a) o conceito de insumo deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários às atividades da empresa, nos termos da legislação do imposto de renda, fundamentando-se em acórdão proferido por turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF;

b) o conceito de insumo, para fins de determinação de créditos na sistemática não cumulativa de apuração da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, deve levar em consideração os critérios de essencialidade ou relevância conforme definidos pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, quando interpretou o disposto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2020;

c) relativamente à glosa decorrente da exclusão do ICMS das bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, o ICMS a excluir, conforme definido judicialmente, é aquele destacado nas notas fiscais e incluso nas operações, não somente o ICMS a recolher, como adotado no procedimento fiscal;

d) em relação especificamente à glosa de créditos apurados sobre diversos dispêndios considerados pela empresa como insumos essenciais ao desenvolvimento de suas atividades:

d.i) alimentação e lanche - tratam-se de gastos com alimentação e lanches fornecidos exclusivamente aos profissionais das áreas de transportes, manutenção e comercial, não inclusas nos Programas de Alimentação do Trabalhador - PAT.

Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/03 e na Solução de Consulta Disit/SRRF05 nº 17, de 27 de fevereiro de 2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada, por analogia, às demais empresas;

d.ii) despesas condominiais – as despesas ordinárias condominiais são de responsabilidade do locatário, por expressa disposição legal;

d.iii) assistência médica e medicamentos – tratam-se de gastos relacionados à assistência médica dos profissionais da área operacional.

Fundamenta a possibilidade de creditamento a partir das conclusões da Solução de Consulta Cosit nº 2, de 10 de janeiro de 2020, por entender que tal despesa é exigida pela legislação;

d.iv) água - tratam-se de gastos relacionados à limpeza de armazéns e carretas (lavagem).

Fundamenta-se no entendimento ampliado do disposto na Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 88, de 9 de julho de 2009, a qual estava vinculado ao entendimento de insumo considerado inválido pelo STJ;

d.v) cesta básica - tratam-se de gastos relacionados ao fornecimento de cestas básicas entregues exclusivamente aos profissionais da área operacional.

Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/03 e na Solução de Consulta Disit/SRRF05 nº 17, de 27 de fevereiro de 2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada, por analogia, às demais empresas;

d.vi) combustíveis e lubrificantes da área comercial e gastos referentes ao gerenciamento de Ticket Car, alocados pela empresa como parcela dos custos gerais com operações de transportes – trata-se de despesas essenciais ao desenvolvimento de suas atividades.

Fundamenta-se no disposto na Solução de Consulta Cosit nº 18, de 18 de março de 2020;

d.vii) conservação e reparos gerais das instalações prediais – tratam-se de gastos relacionados à conservação e reparos prediais.

Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso VII, da Lei nº 10.833/03 e na sua obrigação legal de manter os imóveis alugados em perfeito estado de conservação;

d.viii) equipamentos de proteção contra incêndio – tratam-se de gastos com equipamentos de proteção relacionados ao combate a incêndio.

Alega que tais dispêndios decorrem de obrigação legal, de que trata a Lei nº 13.425, de 30 de março de 2017;

d.ix) feiras e exposições – tratam-se de gastos realizados pela área comercial para divulgação dos serviços da empresa em feiras e exposições do setor de transportes;

d.x) fretamentos de aeronaves - tratam-se de gastos realizados com aluguel de aeronaves para atendimento a viagens efetuadas com fins operacionais e comerciais.

Fundamenta-se no disposto na Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 214, de 5 de julho de 2006;

d.xi) indenização de cargas – tratam-se de despesas relacionadas a pagamentos de sinistros, não indenizados por companhias seguradoras, decorrentes de prejuízos referentes à perda as cargas transportadas. São despesas indissociáveis da atividade que exerce;

d.xii) locação de materiais para eventos e treinamentos – tratam-se de gastos referentes à locação de materiais e equipamentos destinados a eventos e treinamentos direcionados às áreas operacional e comercial;

d.xiii) manutenção de aeronave – tratam-se gastos relacionados à manutenção de aeronave utilizada nas atividades operacional e comercial da empresa;

d.xiv) marketing e publicidade – tratam-se de gastos referentes à contratação de pessoa jurídica para prestação de serviço temporário utilizado na atividade-fim da empresa;

d.xv) materiais de consumo, escritório e expediente – tratam-se de gastos relacionados a materiais utilizados nas áreas operacional e comercial, principalmente com impressos para controle e movimentação dos produtos e mercadorias transportadas.

Fundamenta a possibilidade de creditamento nas conclusões da Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 7, de 17 de janeiro de 2006;

d.xvi) materiais de limpeza – trata-se de gastos relacionados à limpeza e conservação.

Fundamenta-se na obrigação legal de manter os imóveis alugados em perfeito estado de conservação e obrigações contratuais que exigem a limpeza e conservação de locais de armazenagem;

d.xvii) parcela de serviços prestados por pessoas jurídicas, alocados pela empresa como parcela dos custos gerais com operações de transportes – trata-se de gastos relacionados a despachantes, pedágio, água potável, cartões, manutenção predial e serviços gráficos.

Acrescenta que os serviços de despachantes contratados estariam relacionados à frota de veículos utilizada na prestação dos serviços de transporte. Quanto aos gastos com pedágios, haveria entendimento do CARF permitindo o seu creditamento. Os demais itens cumpririam os requisitos de essencialidade e relevância que possibilitam a apuração de créditos das contribuições sobre os valores dispendidos;

d.xviii) serviços prestados por pessoas jurídicas referentes às atividades de vigilância, segurança, portaria e zeladoria – trata-se de gastos relativos aos serviços de vigilância e segurança contratados pela empresa.

Acrescenta que é praxe no setor de transportes a contratação de serviços de escolta armada, rastreamento e vigilância, assim como obedece a obrigações previstas contratualmente ou legalmente para proteção de seus ativos, funcionários e guarda de produtos de terceiros armazenados;

d.xix) telefone, fax e internet – trata-se de gastos relativos a meios de comunicação utilizados pela empresa.

Fundamenta-se nas conclusões da Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 7, de 17 de janeiro de 2006 e na Solução de Consulta Cosit nº 318, de 23 de dezembro de 2019;

d.xx) “telerisco” - trata-se de gastos referentes aos serviços de vigilância e segurança contratados.

Acrescenta que é praxe no setor de transportes a contratação de serviços de escolta armada, rastreamento e vigilância para execução dos serviços de transporte. Fundamenta-se no disposto na Solução de Consulta Cosit nº 228, de 27 de junho de 2019;

d.xxi) transportes de funcionários – trata-se de gastos relativos a transporte e vale-transporte fornecidos exclusivamente aos profissionais dos setores de transportes, manutenção e comercial.

Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/03 e na Solução de Consulta Disit/SRRF05 nº 17, de 27 de fevereiro de 2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada, por analogia, às demais empresas;

d.xxii) uniformes – trata-se de despesas referentes aos uniformes utilizados nas áreas operacionais da empresa.

Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/03 e na Solução de Consulta Disit/SRRF05 nº 17, de 27 de fevereiro de 2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada, por analogia, às demais empresas;

d.xxiii) viagens e hospedagens – trata-se de despesas referentes aos gastos com viagens e hospedagens das áreas de operação, manutenção e comercial da empresa.

Fundamenta-se no disposto na Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 214, de 5 de julho de 2006;

d.xxiv) seguros não relativos à frota da empresa – trata-se de despesas referentes à contratação de seguros destinados à área operacional da empresa.

Acrescenta que é praxe no setor de transportes a contratação de seguros relacionados ao transporte, armazenamento e estocagem de mercadorias;

d.xxv) INSS – trata-se de gastos relativos à parcela que cabe ao empregador da contribuição devida ao INSS.

Acrescenta que o direito ao crédito aplica-se aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não fazendo a legislação distinção entre pessoas jurídicas de direito privado e pessoas jurídicas de direito público.

Fundamenta-se no disposto nos artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional – CTN;

d.xxvi) aluguel de hangar – trata-se de gastos referentes a aluguel de prédio para guarda e manutenção da aeronave, utilizada em viagens das áreas operacional e comercial.

Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso IV da Lei nº 10.833/03 e na Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 492, de 31 de dezembro de 2009;

d.xxvii) locação de veículos – trata-se de gastos referentes ao serviço de locação de veículos utilizados para desempenhar sua atividade-fim.

Acrescenta que tais dispêndios deveriam ter o mesmo tratamento que os aluguéis de máquinas e equipamentos, despesas financeiras e fretes nas vendas quando o ônus deste é do vendedor e que aluga tais veículos para o desenvolvimento de sua atividade empresarial;

e) quanto à apuração de créditos sobre os gastos relativos a subcontratação de serviços de transporte a empresas optantes do Simples Nacional, defendeu que tais serviços contratados se inserem na regra geral aplicada aos insumos de sua atividade, sendo anti-isonômica as alíquotas estabelecidas no art. 3º, §§ 19 e 20, da Lei nº 10.833/2003, combinado com o art. 15, inciso II, da mesma Lei;

f) a não cumulatividade das contribuições está atrelada à receita auferida;

g) a abrangência da não cumulatividade deveria ser uniforme para os contribuintes;

h) a multa aplicada é excessiva, com nítida índole confiscatória; e, i) “[...] a multa tem caráter socioeducativo e visa punir o contribuinte para que não incorra no mesmo ato novamente”.

Ao final, requer a anulação da autuação fiscal.

Eis o relatório.

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

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

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVIDADES DIVERSAS DA PRODUÇÃO. VEDAÇÃO.

As despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, a exemplo das despesas havidas nos setores administrativo, contábil e jurídico da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAR MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO.

Respeitada a exceção prevista no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a

viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc, não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVIDADES DIVERSAS DA PRODUÇÃO. VEDAÇÃO.

As despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, a exemplo das despesas havidas nos setores administrativo, contábil e jurídico da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAR MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO.

Respeitada a exceção prevista no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc, não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O contribuinte descreve suas alegações nos seguintes itens em seu Recurso Voluntário:

- 1) DOS VALORES APROPRIADOS EM RAZÃO DE DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS
- 2) GLOSA DA BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE RELATIVA A BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
 - 2.1) ALIMENTAÇÃO E LANCHE
 - 2.2) ALUGUÉIS E CONDOMÍNIOS
 - 2.3) ASSISTÊNCIA MÉDICA/MEDICAMENTOS
 - 2.4) ÁGUA
 - 2.5) CESTA BÁSICA
 - 2.6) COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

- 2.7) CONSERVAÇÃO E REPAROS GERAIS
 - 2.8) EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO CONTRA INCÊNDIO
 - 2.9) FEIRAS E EXPOSIÇÕES
 - 2.10) FRETAMENTO DE AERONAVES
 - 2.11) INDENIZAÇÕES DE CARGAS
 - 2.12) LOCAÇÃO DE MATERIAIS PARA EVENTOS E TREINAMENTOS
 - 2.13) MANUTENÇÃO DE AERONAVE
 - 2.14) MARKETING E PUBLICIDADE
 - 2.15) MATERIAL CONSUMO/ESCRITÓRIO/ EXPEDIENTE
 - 2.16) MATERIAL DE LIMPEZA
 - 2.17) OUTROS SERVIÇOS PRESTADOS-PJ
 - 2.18) SERVIÇO PRESTADO -PJ-VIGILÂNCIA, SEGURANÇA, PORTARIA E ZELADORIA
 - 2.19) TELEFONE / FAX / INTERNET
 - 2.20) TELERISCO
 - 2.21) TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS
 - 2.22) UNIFORMES E EPI'S
 - 2.23) VIAGENS E HOSPEDAGENS
 - 2.24) SEGUROS DIVERSOS
 - 2.25) INSS
 - 2.26) ALUGUE DE HANGAR
 - 2.27) LOCAÇÃO DE VEÍCULOS
- 3) APLICAÇÃO DO ART. 186 DA IN 1.911/2019 – CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS APLICADO À SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE CARGA PRESTADO POR EMPRESAS DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL

Como pedido, o recorrente solicita a anulação a autuação fiscal. Alternativamente, requer pedido de diligência adicional. E, por fim, requer a não aplicação de multa punitiva.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Trata o presente processo dos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, não cumulativos, relativos aos períodos de apuração de 2017 e 2018.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte realiza a prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas e encomendas em geral, transporte de produtos farmacêuticos e congêneres em todo o território nacional, e a organização logística do transporte de cargas.

O contribuinte descreve sobre o conceito de insumo constante do Recurso Especial 1.221.170-PR, e observa o binômio da necessidade e essencialidade. Informa seus esclarecimentos quanto aos itens enumerados na autuação:

1) DOS VALORES APROPRIADOS EM RAZÃO DE DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS

A exclusão do ICMS das bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep foi assegurada à empresa nos termos do mandado de segurança nº 0028310-72.2015.4.01.3800. Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, a autuação efetuou a glosa da diferença entre o valor informado por esta no registro F100 da EFD-Contribuições e o apurado pela fiscalização, que considerou passível de exclusão somente o ICMS a recolher.

Entende o contribuinte que, conforme definido judicialmente, o ICMS a excluir é aquele destacado nas notas fiscais e incluso nas operações, não somente o ICMS a recolher, como adotado no procedimento fiscal.

Note-se trecho do Recurso Voluntário quanto à definição do Supremo Tribunal Federal – STF, nos autos do recurso extraordinário RE nº 574.706/PR, proferido em sede de repercussão geral:

“A despeito de haver decisão em julgado a favor da impugnante, o efetivo dimensionamento de qual valor de ICMS deva ser excluído das bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep encontra-se pendente de definição pelo STF no próprio recurso extraordinário mencionado, o qual não transitou em julgado até a presente data.”

Notadamente, já há definição quanto ao ICMS a ser excluído da base de cálculo para o PIS/Cofins.

Foi publicado o Parecer SEI nº 7698/2021/ME, aprovado pelo Despacho nº 246/2021/PGFN-ME, que reza o seguinte:

16. Ante o exposto, nos termos expostos na ata de julgamento já publicada, conclui-se que cabe à Administração Tributária, consoante autorizado pelo art. 19, VI c/c 19-A, III, e § 1º, da Lei nº 10.522/2002, observar, em relação a todos os seus procedimentos, que:

a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”;

b) os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e

c) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

Diante do exposto, perde-se validade a orientação de que a exclusão do saldo do ICMS seria o recolher, e não do valor destacado em Nota Fiscal. Com isso, fica a controvérsia resolvida, em que o valor lançado pela fiscalização tinha sido justamente a diferença entre o valor destacado em Nota Fiscal do ICMS com aquele apurado do saldo a recolher do ICMS presente em contabilidade. Deve-se adotar o entendimento conforme exposto pelo Parecer SEI mencionado acima, no sentido de acatar o recurso do contribuinte e cancelar o referido lançamento fiscal das diferenças entre o ICMS destacado em Nota Fiscal daquele do saldo a recolher do ICMS referenciado em contabilidade.

Pelo exposto, o valor do lançamento referente a diferença entre o ICMS destacado em Nota Fiscal e o ICMS a Recolher deve ser cancelado, bem como os consequentes juros e multa.

2) GLOSA DA BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE RELATIVA A BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O contribuinte destaca que, para uma empresa prestadora de serviços, são insumos a serem considerados como crédito de PIS/Cofins todos os bens e serviços considerados essenciais e relevantes para seu processo de prestação de serviços. Adicionalmente, descreve seus argumentos ao creditamento item a item:

2.1) ALIMENTAÇÃO E LANCHE

Conforme Recurso Voluntário, trata-se de despesas relacionadas aos gastos com alimentação e lanches, fornecidos exclusivamente aos profissionais das áreas de operação, manutenção e comercial. Informa que não se referem às despesas inclusas nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT).

As autoridades fiscais mencionam que nas Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), há a limitação quanto ao crédito mencionado:

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

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.” (grifei).

Note-se que a atividade do contribuinte é o transporte, e não a prestação de serviço de limpeza, conservação e manutenção previsto no texto legal acima.

Nesse contexto, note-se trecho da ementa de decisão do CARF no sentido da não possibilidade de creditamento das despesas com alimentação e lanches dos empregados:

“Acórdão nº 3301-010.187

Processo nº 10530.904525/2011-42

Sessão de 24 de maio de 2021

Recorrente MINERAÇÃO FAZENDA BRASILEIRO S/A

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 CRÉDITOS. DESPESAS. FUNCIONÁRIOS. TRANSPORTE. ALIMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas (contratadas com terceiros, pessoas jurídicas) incorridas com transporte e alimentação de empregados (funcionários) alocados na produção dos bens industrializados e vendidos, não se enquadram como insumos nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, bem como no conceito de insumos definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR. (...)

Saliente-se que não foi verificada na defesa informação quanto à obrigação legal ou por convenção coletiva exigindo o pagamento das despesas com alimentação e lanche, comprovante a obrigatoriedade, e conseqüente necessidade, desses pagamentos.

Em virtude de falta de comprovação quanto da real necessidade do pagamento das despesas com alimentação e lanches dos empregados, voto por manter do lançamento fiscal quanto a essas despesas.

2.2) ALUGUÉIS E CONDOMÍNIOS

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte informa que esse item se refere a “despesas relacionadas aos gastos com condomínio”. E alega que, na vigência do contrato de locação, o inquilino é obrigado a arcar com as despesas de condomínio decorrentes da ocupação.

Apesar do item ser nomeado de “aluguéis e condomínios”, no mencionado recurso toda a descrição e defesa desse item trata exclusivamente de gastos com condomínios, e não de aluguel.

Por fim, o recorrente expõe que, ampliando os conceitos de insumo inicialmente tratados na legislação, deve-se considerar as despesas com cotas de condomínio como essenciais e relevantes.

Frise-se que o artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não se refere abrangentemente a todos os ônus financeiros suportados pelo locatário, mas apenas aos aluguéis de prédios:

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

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

Conforme bem analisado pelas autoridades fiscais no presente processo, as despesas com condomínios não constituem elemento estrutural e inseparável da execução do serviço de transporte.

Por falta de previsão legal quanto ao creditamento de contribuições das despesas com condomínio, voto pela manutenção do lançamento fiscal dessa despesa.

2.3) ASSISTÊNCIA MÉDICA/MEDICAMENTOS

Trata-se aqui das despesas relacionadas as despesas com assistência médica dos profissionais das áreas operacionais.

O Recurso Voluntário menciona que a Solução de Consulta COSIT Nº 2, de 10 de janeiro de 2020, determina que exclusivamente no caso de a assistência médica ser especificamente exigida pela legislação haverá a possibilidade de creditamento como insumo. Note-se abaixo trecho da mencionada Solução de Consulta:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. ASSISTÊNCIA MÉDICA. (...)

Não permitem a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumo, os dispêndios com assistência médica oferecida pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, a menos que a referida assistência médica seja especificamente exigida pela legislação.” (grifei).

Entretanto, no mencionado recurso não foi apresentada comprovação que demonstrasse ser essas despesas médicas obrigatórias por determinação legislativa.

Por falta de comprovação documental de obrigatoriedade legislativa quanto às despesas de assistência médica, voto por manter o lançamento tributário da mencionada despesa.

2.4) ÁGUA

Esse item se refere aos gastos com água necessária para limpeza dos armazéns e lavagem das carretas.

Deve-se diferenciar a despesa com água utilizada para limpeza e lavagem rotineiras, das que são exigidas pela legislação, como no caso de exigência sanitária ou certificação obrigatória. Deve-se também verificar se estes gastos estão ligados à prestação de serviços em processos específicos.

Note-se, entretanto, que no Recurso Voluntário não foram trazidos informações e registros suficientes que comprovassem o enquadramento como insumo. Dessa forma, voto pela manutenção do lançamento tributário das contribuições sobre a despesa com água utilizada na limpeza e lavagem de armazém e caminhões.

2.5) CESTA BÁSICA

A despesa em análise se refere aos gastos com fornecimento de cestas básicas entregues exclusivamente aos profissionais das áreas operacionais, conforme descrição constante do Recurso Voluntário.

O contribuinte informa que deve haver ampliação dos entendimentos quanto ao conceito de insumo, no sentido de considerar as despesas com cesta básica como essencial e relevante à sua atividade.

Novamente, não traz informações e documentações que comprovem a obrigação em virtude de legislação ou contrato, para pagamento de cesta básica. Por falta dessa comprovação, voto pela manutenção do mencionado lançamento tributário.

2.6) COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

Trata-se de despesas com a conservação, combustíveis e lubrificantes, de acordo com o Recurso Voluntário.

O contribuinte afirma que há essencialidade e relevância para a circulação da frota de veículos próprios utilizados pelo contribuinte.

Note-se, entretanto, que no presente processo já foram admitidos os créditos com combustíveis e lubrificantes utilizados na frota da empresa. Conforme Acórdão de Impugnação, somente foram glosados os gastos que se referiam as despesas com uso diverso da prestação de serviços de transporte, como por exemplo da área comercial.

No Recurso Voluntário, não há a comprovação que as despesas com combustíveis e lubrificantes que remanescem sob autuação estão relacionadas à atividade operacional do contribuinte. Diante dessa falta de comprovação, voto pela manutenção do lançamento tributário das referidas despesas.

2.7) CONSERVAÇÃO E REPAROS GERAIS

Trata-se de despesas relacionadas aos gastos com conservação e reparos prediais.

O contribuinte expõe em seu recurso que o zelo com a manutenção e a integridade de imóvel locado é obrigação do inquilino, sendo então necessário executar reparos, visando a boa conservação da propriedade.

As autoridades fiscais entendem que o presente caso não se refere à previsão legal de creditamento, uma vez que não são nem edificações, e nem benfeitorias.

Nesse contexto, note-se art. 3º, VII, da Lei nº 10.833/03:

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

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

De fato, as despesas com conservação e reparo não se enquadram como edificações e benfeitorias. Ademais, não foi objeto de comprovação pela recorrente de que os imóveis seriam utilizados na atividade da empresa. Também não foi demonstrado de não se trataria de mera despesa operacional rotineira.

Em virtude da falta de previsão legal do creditamento de conservação e reparo, bem como devido à falta de comprovação da sua relação com a atividade da empresa, voto pela manutenção do referido lançamento.

2.8) EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO CONTRA INCÊNDIO

São tratadas aqui as despesas relacionadas aos gastos com equipamentos de proteção quanto ao combate a incêndio.

Ainda que decorrente de obrigação legal, há a necessidade de explicação e comprovação de como essas despesas estão relacionadas ao serviço da empresa. No presente caso, não houve qualquer demonstração quanto à utilização dos equipamentos na prestação de serviços de transportes.

Devido à falta de comprovação dos fatos, voto pela manutenção do lançamento tributário.

2.9) FEIRAS E EXPOSIÇÕES

Refere-se às despesas relacionadas aos gastos com os eventos realizados pela área comercial onde a contribuinte divulga seus serviços em feiras e exposições do setor de transportes.

Para o recorrente, a essencialidade das feiras e exposições se dá pela necessidade de ação comercial para exercer suas atividades.

No presente caso, não houve a apresentação de maiores explicações quanto a forma de venda e prospecção de clientes. Entendo que por falta de informação e comprovação, não foi possível verificar se essas despesas com feiras e exposições se trata efetivamente de despesas fundamentais para a existência do negócio e manutenção da atividade da empresa.

Novamente, devido à falta de demonstração fática, voto pela manutenção do lançamento das referidas contribuições.

2.10) FRETAMENTO DE AERONAVES

Conforme descrito no Recurso Voluntário, trata-se de despesas relacionadas aos gastos aluguel de aeronave, pago a pessoa jurídica domiciliada no país, designado principalmente para atendimento às viagens realizadas com a finalidade operacional e comercial da contribuinte.

No presente caso, não foi demonstrado que os fretamentos de aeronaves se constituem elemento estrutural e inseparável da execução do serviço de transporte efetuado pela empresa.

Notadamente, não foi comprovada relação direta entre o fretamento da aeronave com a prestação de serviços de transporte da contribuinte. Por esse motivo, voto pela manutenção do lançamento tributário.

2.11) INDENIZAÇÕES DE CARGAS

Despesas relacionadas aos pagamentos de sinistros, sem respectivo recebimento das seguradoras, como no caso de quebra, roubos e acidentes nos percursos.

O contribuinte descreve que é impossível dissociar as despesas com indenizações de carga das atividades fim de qualquer prestador de serviço que necessite reparar contratualmente prejuízos provocados durante a execução de suas atividades.

As autoridades fiscais alegam que esse dispêndio é posterior ao serviço prestado, e somente se permitiria a apuração de créditos nas operações anteriores à prestação de serviços.

Conceitualmente, o creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve-se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada (tal como definido pelo STJ e adotado pelo CARF).

Nesse contexto, note-se que as despesas com indenizações de cargas se referem a prejuízos operacionais, e não a insumo relacionado à prestação de serviços. Por esse motivo, mantenha-se o lançamento tributário sobre as indenizações de carga.

2.12) LOCAÇÃO DE MATERIAIS PARA EVENTOS E TREINAMENTOS

São despesas relacionadas a locação de materiais e equipamentos destinados aos eventos e treinamentos direcionados as áreas operacional e comercial.

A recorrente informa que é essencial a realização de treinamentos aos motoristas e mecânicos para que possam realizar a atividade empresarial, e por isso, a locação de materiais e equipamentos para a realização desses eventos e treinamentos deveriam ser considerados como insumos.

As autoridades fiscais discordam do direito a crédito, em virtude desses dispêndios não terem relação direta com a prestação de serviços de transporte.

Note-se que o crédito em análise não se trata do treinamento em si, mas sim da locação de materiais para eventos e treinamentos.

Na prestação de serviços, o conceito de insumo está relacionado aos bens e serviços considerados essenciais e relevantes para a prestação de serviços final. No caso em questão, não é possível associar despesas com locação de materiais para eventos e treinamentos com a atividade operacional da empresa, motivo pelo qual voto pela manutenção do lançamento tributário.

2.13) MANUTENÇÃO DE AERONAVE

Refere-se às despesas relacionadas a manutenção da aeronave utilizada essencialmente para as atividades das áreas operacional e comercial do contribuinte.

Conforme já mencionado no item fretamento de aeronave, não foi demonstrado que as despesas com aeronaves utilizadas pelas áreas operacional e comercial constituem elemento estrutural e inseparável da execução do serviço de transporte efetuado pela empresa.

Também para esse item, não foi demonstrada relação direta entre a manutenção da aeronave com a prestação de serviços de transporte da contribuinte. Por esse motivo, voto pela manutenção do respectivo lançamento.

2.14) MARKETING E PUBLICIDADE

Nos termos as informações prestadas pelo contribuinte no Recurso Voluntário, trata-se aqui de gastos com contratação de mão de obra de pessoa jurídica para prestação de serviço temporário utilizada na atividade-fim da empresa.

Alega o contribuinte que caso não invista em propaganda, publicidade e marketing, a empresa deixa de planificar, divulgar e promover seus serviços, o que acarretaria a perda de espaço para a concorrência e, conseqüentemente, deixaria de produzir receita.

As autoridades fiscais destacaram que o marketing e a publicidade não possuem relação direta com a prestação de serviços de transportes.

Em consonância com a literalidade do inc. II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, são considerados insumos os itens aplicados na prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, entre outras.

Os dispêndios com propaganda e marketing não devem dar direito a crédito caso tais valores forem mera divulgação para estimular vendas, sem nenhuma singularidade quanto ao tipo de operação realizada pelo contribuinte. Adicionalmente, no processo em análise, não houve maiores explicações ou comprovação da relação entre as despesas com marketing e propaganda com a atividade fim da empresa. Por esses motivos, voto pela manutenção da respectiva glosa.

2.15) MATERIAL CONSUMO/ESCRITÓRIO/ EXPEDIENTE

Conforme descreve o contribuinte, são despesas relacionadas aos gastos com materiais utilizados nas áreas operacional e comercial, principalmente com impressos para controle e movimentação dos produtos e mercadorias transportadas pela empresa.

Como bem exposto pelas autoridades fiscais, os dispêndios com materiais de consumo, escritório e expediente não constituem elemento estrutural e inseparável da execução do serviço de transporte efetuado pelo contribuinte.

Para a atividade de transporte, pode se averiguar que as despesas com materiais de consumo, escritório e expediente não são essenciais e relevantes, posto que não possuem relação

direta com a prestação de serviços. Dessa forma, voto pela manutenção do lançamento tributário desse item.

2.16) MATERIAL DE LIMPEZA

Refere-se a despesas com limpeza e conservação do imóvel alugado, conforme informado no Recurso Voluntário.

De acordo com o Acórdão de Impugnação, os dispêndios com material de limpeza não constituem elemento estrutural e inseparável da prestação de serviço de transporte.

Não foi verificada essencialidade e relevância do material de limpeza de imóvel alugado à atividade de prestação de serviços de transportes. Por isso, voto pela manutenção da glosa.

2.17) OUTROS SERVIÇOS PRESTADOS-PJ

Pelo exposto no Recurso Voluntário, trata-se de despesas relacionadas aos gastos com despachantes, pedágio, água potável, cartões, manutenção predial, serviços gráficos e outros.

Ressalta-se, entre esses itens, a despesa com pedágio, uma vez que possui nítida relação com a prestação de serviço de transporte. Entretanto, é imprescindível notar que, ainda que a recorrente tenha questionado sobre o creditamento desse item, não foi objeto de autuação a despesa com pedágio. Note trecho do Acórdão de Impugnação que já informava que o item “pedágio” não é objeto de análise no presente processo:

“Primeiramente, ressalte-se que no Termo de Verificação Fiscal não há menção a valores glosados com gastos de pedágio, não procedendo a irresignação da impugnante neste aspecto.”

Já os demais serviços prestados por pessoa jurídica não possuem relação direta com a prestação de serviço de transporte. Por esse motivo, voto pela manutenção do lançamento tributário.

2.18) SERVIÇO PRESTADO -PJ-VIGILÂNCIA, SEGURANÇA, PORTARIA E ZELADORIA

São custos relacionadas aos gastos com os serviços de vigilância e segurança.

O contribuinte expõe a relevância desses serviços no armazenamento e transporte de mercadorias, uma vez que eles asseguram a manutenção, conservação e melhoria da fonte de receita da empresa.

Note-se, entretanto, que de acordo com as autoridades fiscais, os dispêndios com escolta armada e rastreadores já foram aceitos para fins de créditos das contribuições. Ademais,

seriam gastos remanescentes não considerados como insumo pela fiscalização, e não relacionados à prestação de serviços de transporte. Desse modo, voto pela manutenção da glosa tributária.

2.19) TELEFONE / FAX / INTERNET

Despesas relacionadas aos gastos com comunicação (Internet e telefonia) utilizados pela contribuinte.

Trata-se aqui de despesa administrativa, que não se vincula diretamente à prestação de serviço principal. Por não constituir elemento estrutural e inseparável à prestação de serviço de transportes, voto pela manutenção do lançamento tributário.

2.20) TELERISCO

São os custos relacionadas aos gastos com os serviços de vigilância e segurança contratados pela recorrente.

A contribuinte explica que é de praxe do setor de transportes a contratação de serviços de escolta armada e rastreamento para a prestação de serviço. Entretanto, as autoridades fiscais confirmam que essas despesas não foram objeto de glosa na fiscalização, uma vez que foram aceitos como crédito tributário.

O que não foi aceito como crédito na fiscalização foi o serviço contratado de “telerisco”. Note-se que não foi disponibilizado pelo contribuinte o Contrato dessa prestação de serviços. Também não foram respondidos os questionamentos da fiscalização com elementos de prova que especificasse a natureza do serviço e sua relação com a atividade do contribuinte.

Ainda que o ônus da prova inicial seja das autoridades fiscais no caso de autuação, deve o contribuinte responder os questionamentos e intimações, com respostas e documentação comprobatória, para exercer a ampla defesa e o contraditório.

Voto pela manutenção do lançamento tributário quanto ao item “telerisco”, por não terem sido apresentadas informações e documentação comprobatória da relação desse serviço contratado com a atividade do contribuinte.

2.21) TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS

Conforme Recurso Voluntário, são despesas relacionadas aos gastos com transportes e vale-transporte fornecidos exclusivamente aos profissionais dos setores de transportes, manutenção e comercial.

Quanto a esse tema, note-se que tais despesas não foram consideradas como insumos na Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, especificamente em seu artigo 176, parágrafo 2º, inciso VI, reproduzido abaixo:

“Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros: (...)

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

Assim, correto o entendimento da autoridade julgadora *a quo*, razão pela qual voto por manter a glosa efetuada.

2.22) UNIFORMES E EPI'S

São despesas relacionadas aos gastos com Uniformes utilizados nas áreas operacionais.

Note-se que se refere a uma glosa parcial, uma vez que foi objeto de glosa apenas os valores referentes à aquisição de uniformes. Inclusive, a segregação dos valores em uniformes e equipamentos de segurança foi prestada pelo próprio contribuinte em resposta ao “Termo de Intimação Fiscal nº1”.

Trata-se então nesse item exclusivamente de uniforme.

Conforme já descrito no item de alimentação, o artigo 3º, “X”, das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), limita o crédito mencionado do uniforme fornecidos aos empregados exclusivamente à pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Na jurisprudência do CARF, há decisões positivas aos contribuintes quanto aos uniformes disponibilizados por imposição legal, como é o caso do serviço de aviação:

“Processo nº 12585.720030/2012-33

Recurso Especial do Procurador

Acórdão nº 9303-014.099 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 21 de junho de 2023

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado TAM LINHAS AÉREAS S/A (...)

INSUMOS. UNIFORMES DE AERONAUTAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com aquisição de uniformes para aeronautas é de responsabilidade do empregador, conforme determinação legal constante na Lei Federal nº 7.183, de 5 de abril de 1984. Ou seja, o fornecimento de peças de uniformes aos aeronautas não é uma liberalidade, mas sim decorre de obrigação legal, caracterizando então requisito *sine qua non* para que possa estar dentro das normas regulatórias de sua atividade. Dessarte, não há como dissociar este gasto do conceito de insumo, à medida que se enquadra como custo dos serviços prestados, claramente essencial para o exercício de suas atividades empresariais, gerando direito a crédito no regime de apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS.” (grifei).

No caso em questão, não foi juntada legislação que determine o fornecimento de uniforme aos trabalhadores da contribuinte.

Nesse contexto, note trecho de decisão do CARF que negou crédito de uniforme, exatamente por falta de exigência em legislação:

“Processo nº 19311.720294/2015-07

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-015.077 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 11 de abril de 2024

Recorrentes FAZENDA NACIONAL WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. (...)

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na atividade fabril, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual - EPI (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 130 a 134).” (Grifei).

Assim, por não se tratar de EPI e não haver determinação em legislação que exija a disponibilização de uniformes aos funcionários, voto por manter a glosa desse item.

2.23) VIAGENS E HOSPEDAGENS

Nos termos do Recurso Voluntário, esse item se refere as despesas relacionadas aos gastos com viagens e hospedagens dos profissionais das áreas de operação, manutenção e comercial.

O contribuinte traz a Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 214/2006 como decisão que teria autorizado o creditamento de viagens e hospedagens. Entretanto, há que se notar que essa Solução foi específica quanto ao serviço de assessoria comercial. Notadamente, os dispêndios com viagens e hospedagens não constituem elemento estrutural e inseparável da prestação de serviços de transportes.

De fato, somente a informação trazida no Recurso Voluntário de que esses gastos são dos profissionais das áreas de operação, manutenção e comercial não é suficiente para confirmar a essencialidade e relevância dessas despesas.

No caso em questão, as despesas com viagens e hospedagens não possuem natureza de insumo e, por isso, voto pela manutenção da glosa.

2.24) SEGUROS DIVERSOS

Trata aqui das despesas relacionadas aos gastos com contratação de seguros diversos contratados pelo contribuinte. Conforme Recurso Voluntário, as empresas do setor de transporte contratam seguros relacionados ao transporte, armazenamento e estocagem de mercadorias. Isso ocorre para assegurar quaisquer eventos que possam vir a ocasionar o perdimento ou a danificação das mercadorias transportadas ou armazenadas. Trata-se de uma parcela necessária para a efetivação da contratação dos serviços de transportes e suas devidas garantias.

É permitida às empresas prestadoras de serviços de transporte de cargas a apuração de créditos das contribuições não cumulativas sobre os gastos efetuados com seguros de cargas e seguro de frota, assim como escolta armada e rastreadores. Entretanto, as autoridades fiscais informaram que esse item não se refere aos seguros relativos às frotas. Trata-se somente dos demais seguros diversos, e seu entendimento é de que tais gastos não constituem elemento estrutural e inseparável da execução do serviço de transporte.

No caso em questão, por falta de previsão regulatória, contratual ou legislativa que requeira a contratação dos seguros diversos mencionados, voto pela manutenção da glosa.

2.25) INSS

Despesas relacionadas aos pagamentos das despesas com o INSS, quanto à parcela empregador.

No entender do contribuinte, as despesas com o INSS seriam passíveis de creditamento de PIS/Cofins por serem enquadradas como insumo e por serem pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Entretanto, é correto o entendimento das autoridades fiscais em considerar que o INSS não é um insumo, uma vez que não se trata de aquisição de bem ou serviço.

As despesas com INSS são encargos trabalhistas e previdenciário que incidem sobre a folha de salários e a remuneração. Não se enquadram na definição de insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS.

Pelo exposto, voto pela manutenção do lançamento.

2.26) ALUGUE DE HANGAR

De acordo com o Recurso Voluntário, trata-se de despesas relacionadas aos gastos aluguel de prédio (hangar) para aeronave (guarda, manutenção e preparação para o vôo), pago à pessoa jurídica domiciliada no País, designado principalmente para atendimento às viagens realizadas pelas áreas operacional e comercial da contribuinte.

No Acórdão de Impugnação, é descrito que não se pode apurar créditos sobre tais dispêndios pois não houve a demonstração que tal locação foi paga a pessoa jurídica e nem que tal prédio é utilizado nas atividades da empresa.

De fato, essas comprovações são necessárias. Conforme previsão legal do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, é requisito que o pagamento de aluguéis seja realizado à pessoa jurídica para geração do crédito tributário, e essa comprovação não foi juntada aos autos. E, como já tratado nos itens fretamento e manutenção de aeronave, para a constituição do crédito, há a necessidade de demonstração que a despesa foi utilizada na prestação de serviços de transportes. Dessa maneira, voto pela manutenção do lançamento tributário.

2.27) LOCAÇÃO DE VEÍCULOS

Pelas informações trazidas no Recurso Voluntário, trata-se de despesas relacionadas ao serviço de locação de veículos para desempenhar a sua atividade-fim.

Entretanto, conforme Acórdão de Impugnação, os dispêndios glosados no item locação de veículos se referem exclusivamente à locação de veículos de passeio.

Note-se Súmula CARF nº 190, a qual prevê que a locação de veículos de transportes de cargas e passageiros não geram crédito de PIS/Cofins:

“Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956”

Os veículos de passeio não constituem elemento estrutural e inseparável da execução da prestação de serviços de transporte. Ademais, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância do item ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Pelo exposto, voto pela manutenção da glosa da locação de veículo.

3) APLICAÇÃO DO ART. 186 DA IN 1.911/2019 – CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS APLICADO À SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE CARGA PRESTADO POR EMPRESAS DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL

No item quanto ao crédito presumido decorrente da subcontratação de serviços de transporte a empresas optantes pelo Simples Nacional, a glosa foi aplicada sobre a diferença entre o valor apurado pela empresa, a qual utilizou as alíquotas básicas das contribuições não-cumulativas, e o apurado pela fiscalização, que utilizou as alíquotas previstas no art. 3º, §§ 19 e 20, da Lei nº 10.833/2003.

Note-se descrição dos artigos mencionados:

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

§ 19. As pessoas jurídicas que contratem 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)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (...)

§ 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. (...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (...)”

Conforme descrito na legislação acima, a empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que vier a subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optante pelo Simples deverá apurar créditos mediante aplicação de alíquotas correspondentes a 75% (setenta e cinco por cento) daquelas previstas para os créditos básicos das contribuições, de 7,60 % (COFINS) e 1,65% (PIS).

Notadamente, a fiscalização aplicou corretamente as seguintes alíquotas à subcontratação de serviços de transporte a empresas optantes pelo Simples Nacional:

- 1,2375% (1,65% x 75%) para PIS; e

- 5,7% (7,6% x 75%) para Cofins.

O contribuinte entende essa previsão legal fere a Constituição, uma vez que seria uma limitação ao seu legítimo direito ao creditamento.

Note-se, entretanto, que a instância administrativa não é competente para se manifestar sobre a constitucionalidade de normas legais, nos termos da Súmula n. 02 do CARF:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Dessa forma, não há fundamento para os procedimentos adotados pelo contribuinte que majorou de forma vedada o *quantum* dos créditos não cumulativos em questão, decorrentes da subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optante pelo Simples, motivo pelo qual devem ser mantidas as respectivas glosas.

4) Considerações adicionais sobre o tema

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte solicita a realização de diligência suplementar, para efetuar a juntada de documentação que porventura estivesse ocasionando dúvida, como forma de preservar seu direito sagrado ao contraditório de devido processo legal.

Nesse contexto, deve-se verificar que conforme previsão do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

E, em paralelo, é desnecessária a diligência quando os autos forem instruídos com todos os elementos necessários à compreensão dos fatos controvertidos e ao devido julgamento do recurso.

No caso em questão, já estão presentes todos os elementos necessários para a apreciação dos itens requeridos no Recurso Voluntário. Nego, portanto, o pedido de diligência solicitado no presente processo.

Por fim, o contribuinte questiona a aplicabilidade da multa de ofício, por entender que seria confiscatória, ilegal e geradora de bitributação.

Note-se que a multa de ofício aplicada foi de 75% sobre a diferença de tributo, conforme previsão legal, art. 44, “I”, da Lei nº 9.430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(...)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”

Logo, a multa de ofício no percentual de 75% foi aplicada conforme previsão legal e deve ser mantida.

Conclusão

Voto por dar provimento parcial, com reversão da glosa do lançamento referente a diferença entre o ICMS destacado em Nota Fiscal e o ICMS a Recolher deve ser cancelado, bem como os consequentes juros e multa.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda