



Processo nº	13982.720911/2012-34
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3201-008.147 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	24 de março de 2021
Recorrente	TRANSPORTES MARVEL LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CONTRADITÓRIO. INEXISTÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA.

Não tendo sido contestadas na primeira instância determinadas matérias objeto do despacho decisório, considera-se definitiva a decisão da autoridade administrativa de origem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributados pela contribuição na aquisição.

CRÉDITO. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. PNEUS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E CONSENTO DE VEÍCULOS.

Por se tratar de bens e serviços essenciais à atividade de transporte de carga, os dispêndios com manutenção dos veículos geram direito a desconto de crédito da contribuição não cumulativa, sendo que, se acarretarem aumento de vida útil superior a um ano aos bens em que aplicados, os créditos deverão ser calculados com base nos encargos de depreciação.

CRÉDITO. VEÍCULOS PARA TROCA DA FROTA.

Os veículos adquiridos para utilização na atividade de transporte de cargas geram direito a crédito com base nos encargos de depreciação.

CRÉDITO. COMBUSTÍVEL. ÓLEO DIESEL. BIODIESEL.

A lei autoriza o desconto de créditos apurados a partir dos gastos com combustíveis consumidos na prestação de serviços.

CRÉDITO. AGENCIAMENTO DE CARGA. IMPOSSIBILIDADE.

Por não se subsumir ao conceito de insumo e por inexistir autorização legal específica, não se admite o desconto de crédito em relação aos dispêndios com agenciamento de carga.

CRÉDITO. INSPEÇÃO VEICULAR.

Por se tratar de procedimento obrigatório, em que se checa a aptidão do veículo para circular nas vias do País, os dispêndios com inspeção veicular geram direito a crédito da contribuição não cumulativa, salvo se prestado por profissional pessoa física.

CRÉDITO. ADESIVOS RELEXIVOS. PLACAS. SUPORTES PARA PLACAS.

Por haver regulamentação impositiva, deve ser reconhecido o direito de crédito em relação à aquisição de adesivos reflexivos, placas e suportes para placas.

CRÉDITO. DESPACHANTE ADUANEIRO. DISPÊNDIOS COMEMPLACAMENTO E EMISSÃO DE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.

Por não se subsumirem ao conceito de insumo e por inexistir autorização legal específica, não se admite o desconto de crédito em relação aos dispêndios com despachante aduaneiro, emplacamento e emissão de conhecimento de transporte.

CRÉDITO. CARGA E DESCARGA.

Considerando-se o objeto social do contribuinte, os dispêndios com carga e descarga se mostram essenciais à prestação de serviços, gerando, portanto, direito ao desconto de crédito.

CRÉDITO. GASTOS COM PSICÓLOGOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não se subsumir ao conceito de insumo e por inexistir autorização legal específica, não se admite o desconto de crédito em relação aos dispêndios com psicólogos.

CRÉDITO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

A lei autoriza o desconto de crédito relativos aos encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado, cujas aquisições se encontrem devidamente comprovadas, calculados em relação a (i) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na prestação de serviços, (ii) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, indistintamente e (iii) bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na prestação de serviços.

CRÉDITO. ITENS IDENTIFICADOS DE FORMA PRECÁRIA.

Por falta de esclarecimentos adicionais quanto à natureza e à utilização de determinados itens na prestação de serviços de transporte de carga, mantém-se as glosas efetuadas pela Fiscalização.

CRÉDITO. OUTROS BENS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO.

Inobstante a possibilidade de determinados bens favorecerem um melhor ou mais confortável uso dos veículos utilizados no transporte de carga, por inexistir previsão legal, devem ser mantidas as glosas dos créditos respectivos.

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

EMENTA.

Considerando que o lançamento relativo à Cofins se baseou nos mesmos fatos que embasaram o auto de infração da Contribuição para o PIS, aqui se dispensa a reprodução dos itens da parte da ementa supra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: I. Por unanimidade de votos, cancelar as parcelas dos autos de infração lançadas em razão da glosa dos seguintes itens: (1) peças de reposição, pneus, serviços de manutenção e conserto de veículos, sendo que, quando acarretarem aumento de vida útil superior a um ano aos caminhões em que aplicados, os créditos deverão ser calculados com base nos encargos de depreciação; (2) dispêndios com “inspeção veicular”; (3) gastos com combustíveis (óleo diesel e biodiesel); (4) dispêndios com carga e descarga; (5) encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado, cujas aquisições se encontrem devidamente comprovadas, calculados em relação a (i) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na prestação de serviços, e (ii) bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na prestação de serviços; e (6) adesivos reflexíveis, placas e seus suportes. II. Por maioria de votos, cancelar as parcelas dos autos de infração lançadas em razão da glosa sobre os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado, cujas aquisições se encontrem devidamente comprovadas, calculados em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, indistintamente, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes que negava provimento. Vencidos ainda os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior que revertiam os créditos nas aquisições de cama, cozinha, maleiro de madeira e beliche.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthäler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor à lavratura dos autos de infração relativos à Cofins e à Contribuição para o PIS não cumulativas, tendo como origem a glosa de créditos realizada quando da análise de pedidos de ressarcimento dessas mesmas contribuições, formalizados nos processos administrativos nº 10925.906122/2011-02, 10925.906123/2011-49, 10925.906124/2011-93, 10925.906125/2011-38, 10925.906126/2011-82, 10925.906127/2011-27, 10925.906128/2011-71 e 10925.906129/2011-16, abrangendo todos os trimestres de 2009.

Consta do Termo de Verificação e de Encerramento Parcial da Ação Fiscal (fls. 24 a 28) que as glosas efetuadas nos processos de ressarcimento relativamente à depreciação de caminhões foram desconsideradas nos lançamentos de ofício, por haver previsão legal autorizando o desconto de créditos nessa hipótese (art. 3º, inciso VI, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003).

Na Impugnação, o contribuinte requereu a extinção do crédito tributário, por se pautar em glosas de créditos ilegais ocorridas nos processos de ressarcimento, aduzindo, ainda, o seguinte:

a) o crédito pleiteado nos processos de ressarcimento se refere a despesas com aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas;

b) obteve as Soluções de Consulta SRRF/9^aRF/DISIT N° 53/2003 e N° 232/2004, em que se deixou evidente o amplo direito de creditamento, inclusive em relação às despesas com combustíveis e lubrificantes;

c) nos despachos de glosa dos créditos, informou-se que o requerente fundamentara seus pedidos de ressarcimento no art. 3º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo que, em verdade, a fundamentação legal fora o inciso II do referido dispositivo legal, pois, não houve aquisição de bens para revenda, mas para utilização como insumos na prestação do serviço de transporte;

d) não há que se cogitar de tributação monofásica ou por substituição, pois trata-se de hipóteses de creditamento diversas, sendo que o próprio art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê o direito de crédito em relação às despesas com insumos e combustíveis, não podendo tal dispositivo ser interpretado restritivamente.

O acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP) são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

É vedado o direito a créditos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP) não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

É vedado o direito a créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

No introito do voto condutor do acórdão de primeira instância, o relator registrou o seguinte:

Inicialmente, importa esclarecer que os processos de ressarcimento 10925906122201102, 10925906123201149, 10925906124201193, 10925906125201138, 10925906126201182, 10925906127201127, 10925906128201171 e 10925906129201116, referem-se aos mesmos períodos de apuração e tratam da mesma matéria fática que o processo de auto de infração, tais processos foram divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento e processo de auto de infração. É conveniente, portanto, que sejam analisados em conjunto. Por conta disso, os processos de compensação/ressarcimento foram apensados ao presente processo (nº 13982.720911/2012/34), referente ao lançamento de valores da Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins devidas no período, decorrentes de glosas de créditos a descontar informados em Dacon.

Posto isto, verifica-se da leitura do relatório que os argumentos da contribuinte contra as glosas de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são os mesmos das manifestações de inconformidade apresentadas nos autos dos processos de ressarcimento de números 10925906122201102, 10925906123201149, 10925906124201193, 10925906125201138, 10925906126201182, 10925906127201127, 10925906128201171 e 10925906129201116.

Desta forma, a análise de todas as matérias de fato e de direito trazidas na presente impugnação contra a glosa de créditos das contribuições (idênticas às colocadas nas manifestações de inconformidade) foram tratadas nos referidos processos, tendo sido prolatados os Acórdãos nºs 07-38.946, 07-38.947, 07-38.948, 07-38.949, 07-38.950, 07-38.951, 07-38.952 e 07-38.953. (fls. 470 a 471 – g.n.)

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/10/2016 (fl. 484), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 18/11/2016 (fl. 485) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa, sendo destacada jurisprudência do STJ em que se consignou que o crédito das contribuições não cumulativas decorria da essencialidade (necessidade) dos bens e serviços adquiridos para utilização na atividade da empresa. Arguiu, ainda, o Recorrente:

a) a atividade desenvolvida pelo Recorrente (serviços de transporte) depende, em sua totalidade, da existência de caminhões, constituindo-se esses veículos de câmaras frias, contêineres, baús e rodotrens, itens esses que, dado seu uso diário em viagens nacionais e internacionais de longa distância, demandam constante manutenção em oficina mecânica própria;

b) bens como para-choques, partes de fibra da carroceria, vidro, máquina levanta vidro, lanterna, estofado, espelho, apara barro, maçaneta, farol, chave de ignição, tanque d'água, buzina, extintor de incêndio, dispositivo de parada, batente e material de pintura, bem como faixas reflexivas, por sua essencialidade e indispensabilidade para o desenvolvimento da atividade da recorrente, dão direito ao crédito;

c) itens como calhas e películas, forrações, beliches, camas, cortinados, cozinha, estofamento, maleiro de madeira, tecidos, tapetes e consoles são itens essenciais à atividade do Recorrente, demandando constante manutenção;

d) outros itens geradores de crédito: despesas com emplacamento, lavagem, serviços de torno e solda, serviço de psicóloga e inspeção veicular, além de outras descrições genéricas como mão de obra, serviços mecânicos em geral, transporte, serviço elétrico, serviços

próprios e serviços de terceiros, agenciamento de cargas, emissão de conhecimento de transporte, contratação de serviços de limpeza, serviços de carga e descarga, manutenção e conservação e despachante aduaneiro;

e) as peças identificadas como mancal, brozinas, pistões, peças aplicadas na retífica do motor, turbinas, turbo compressor, abafa chamas, etc., e o serviço de retífica de motor configuram insumos utilizados na atividade da empresa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração relativos à Cofins e à Contribuição para o PIS não cumulativas, tendo como origem a glosa de créditos realizada quando da análise de pedidos de resarcimento dessas mesmas contribuições, formalizados nos processos administrativos nº 10925.906122/2011-02, 10925.906123/2011-49, 10925.906124/2011-93, 10925.906125/2011-38, 10925.906126/2011-82, 10925.906127/2011-27, 10925.906128/2011-71 e 10925.906129/2011-16, abrangendo todos os trimestres de 2009.

De início, registre-se que, nesta data, estão sendo julgados nesta mesma turma os Recursos Voluntários interpostos nos processos administrativos identificados no parágrafo anterior, sendo paradigma o processo nº 10925.906122/2011-02 e repetitivos os demais.

Como a base da presente autuação são as glosas efetuadas nos referidos processos de resarcimento, este voto caminhará no mesmo sentido daquele adotado no processo paradigma, salvo quanto as glosas relativas à depreciação de caminhões, pois estas foram desconsideradas nos autos de infração em razão da constatação, pelo agente autuante, de que havia previsão legal autorizando o desconto de créditos nessa hipótese (art. 3º, inciso VI, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003).

Reproduz-se, na sequência, o voto proferido no processo paradigma nº 10925.906122/2011-02, com as devidas adaptações:

De início, deve-se aqui reafirmar a conclusão do julgador de piso, no processo nº 10925.906122/2011-02, quanto ao caráter definitivo das seguintes matérias em razão da ausência de contestação na Manifestação de Inconformidade: (i) a afirmação fiscal de que os créditos a que o contribuinte teria direito não decorriam de receitas de prestação de serviços no mercado externo, como informado no PER, mas de receitas no “mercado interno não tributado” e (ii) glosas ocorridas na linha 08 do Dacon, referentes a valores de arrendamentos mercantis, bem como as glosas nas linhas 09 e 10, relativas aos valores de depreciação de bens do ativo imobilizado por falta de comprovação da respectiva operação de aquisição.

O Recorrente se contrapõe a essa conclusão, naquele processo, arguindo que foram localizados novos documentos que comprovam o equívoco cometido nas glosas respectivas, sendo que, em vista do princípio da verdade material, tais itens deviam ser incluídos na análise em segunda instância.

Contudo, o caráter definitivo apontado pela DRJ não se referiu à falta de prova das referidas glosas, mas da ausência de contestação específica, tendo em vista os arts. 14 e 17 do Decreto n.º 70.235/1972¹; logo, tais matérias não serão objeto de análise neste voto.

Merece registro desde já a arguição feita pelo Recorrente, desde a primeira instância, acerca da existência de duas soluções de consulta (Soluções de Consulta SRRF/9^aRF/DISIT n.º 53/2003 e n.º 232/2004), em que fora requerente, cujo teor deve ser aqui considerado em razão do caráter vinculante desse instrumento.

Na Solução de Consulta SRRF/9^aRF/DISIT n.º 53/2003, restou consignado que as receitas decorrentes da atividade de transporte internacional de carga são isentas da Contribuição para o PIS, encontrando-se o direito de crédito previsto no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 condicionado à fabricação de produtos destinados aos serviços prestados.

Vislumbra-se nessa Solução de Consulta que a Receita Federal restringiu o direito de crédito da Contribuição para o PIS a produtos fabricados pelo Recorrente e aplicados na prestação de serviços, sendo que, diante da exiguidade do texto, tal conclusão não se mostra de todo evidente.

Já na Solução de Consulta SRRF/9^aRF/DISIT n.º 232/2004 (...), registrou-se que “é cabível o aproveitamento dos créditos provenientes da aquisição de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados na prestação de serviços, desde que adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País ou mediante regular importação.” (...)

O objeto social do Recorrente é por ele descrito nos seguintes termos: “transporte nacional e internacional de cargas ou mercadorias, quais sejam, insumos químicos e farmacêuticos, produtos de perfumaria (materiais de higiene), saneantes (materiais de limpeza), remédios e alimentos (carnes, pescados, frutas diversas, sorvetes, chocolates, e outros).”

Feitas essas considerações, passa-se à análise do Recurso Voluntário.

I. Contribuições PIS/Cofins. Não cumulatividade. Créditos.

O conceito de insumo adotado neste voto para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições não cumulativas se encontra em conformidade com a decisão do STJ (Recurso Especial n.º 1.221.170) submetida à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

A não cumulatividade das contribuições sociais (PIS e Cofins) não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, relativa a impostos, a sistemática do

¹ Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento relaciona-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito a crédito.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no percebimento de receitas, base de cálculo das contribuições, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapolam os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o processo produtivo da pessoa jurídica.

Nesse sentido, o regime não cumulativo das contribuições sociais não se restringe à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade”².

Como leciona Marco Aurélio Greco³, a cuja doutrina o presente voto se alinha, ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.

Somente os bens e serviços utilizados na produção ou na prestação de serviços da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos, ainda que indiretamente, no processo produtivo ou na atividade que constitui o objeto da sociedade empresária.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

As Leis 10.833/2003 e nº 10.637/2002 disciplinam a matéria relativa ao direito de crédito na não cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS nos seguintes termos:

² ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributário. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.

³ GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

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:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser-lo nos meses subsequentes.

(...)

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:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

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

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

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

III - 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;

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis 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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

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

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

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

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Considerando o conceito de insumo supra e os dispositivos legais transcritos, passa-se à análise dos créditos pleiteados pelo Recorrente que foram glosados pela Fiscalização.

Inicialmente, há que se considerar que, nos casos de glosas de créditos apenas com base no conceito de insumos, o reconhecimento dos créditos na apuração das contribuições não cumulativas, em conformidade com o item 15 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 2/2016⁴, encontra-se dependente da observância dos demais requisitos legais, não registrados no despacho decisório, dentre os quais (a) a exigência de que os bens e serviços geradoras de crédito tenham sido adquiridos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País (art. 3º, §§ 2º, inciso I, e 3º, incisos

⁴ 15. Em suma, apenas no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento do direito creditório do sujeito passivo, em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição, incumbe à unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (que pode ser denominada como matéria de fundo), passível de recurso sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Não se analisam valores se a razão de decidir já trata de questão precedente de direito material, suficiente, por si só, para fundar a decisão, em atenção ao princípio da eficiência em sede processual. Seria um contrassenso exigir que a Fazenda Pública, quando não homologasse a compensação, com fundamento em direito material suficiente para tanto, tivesse de proferir despacho adicional, com a aferição de um determinado valor, para uma situação hipotética em que restasse superada a questão de direito contrária ao contribuinte.

I e II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) e (b) a existência de pagamento das contribuições na aquisição dos bens e serviços utilizados como insumos, bem como em relação aos demais autorizados pela lei (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

I.1. Crédito. Peças de reposição, pneus, veículos para troca da frota, combustível, óleo diesel, biodiesel, serviços de manutenção e conserto de veículo.

O Recorrente se contrapõe à glosa dos itens acima identificados aduzindo que se trata de bens e serviços utilizados como insumos em sua atividade de transporte de mercadorias.

Considerando-se o disposto no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 acima transcritos, é possível constatar, apenas a partir da identificação do item, que se está diante de bens e serviços essenciais à atividade do Recorrente, sem os quais a prestação de serviços não se viabiliza.

Contudo, conforme já apontado no Termo de Verificação e de Encerramento Parcial da Ação Fiscal (fls. 24 a 28), em relação aos veículos adquiridos para troca da frota, há que se destacar que se trata de bem do ativo imobilizado, cujo direito a crédito se encontra autorizado em relação aos encargos de depreciação, nos termos do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Já em relação às peças de reposição, pneus, serviços de manutenção e conserto de veículos, tais itens, em razão de seu caráter essencial à prestação do serviço, dão direito a crédito com base no valor total de sua aquisição, salvo quando acarretarem aumento de vida útil superior a um ano aos caminhões em que aplicados, hipótese em que os créditos também deverão ser calculados com base nos encargos de depreciação.

As peças de reposição e os serviços de manutenção encontram-se identificados pelo Recorrente como sendo para-choques, partes de fibra da carroceria, vidro, estofado, calhas, película, espelho, apara barro, maçaneta, farol, batente, chave de ignição, tanque d'água, rodízio para cortina, tapete, buzina, material de pintura, extintor de incêndio, palheta do limpador, espelho retrovisor, sensores, lavagem, torno e solda, manutenção elétrica, aferição tacôgrafo, mecânico, mancais, brozinhas, pistões, serviços e peças aplicadas na retífica do motor, turbinas, turbo compressor, abafa chamas).

Quanto aos itens identificados como “transporte” e “limpeza”, por falta de esclarecimentos adicionais quanto à sua natureza e à sua utilização na prestação de serviços de transporte de carga, mantém-se as glosas efetuadas pela Fiscalização.

No que tange às placas e os suportes para placas, por haver regulamentação impositiva, devem ter o direito de crédito reconhecido.

Em relação ao “agenciamento de cargas”⁵, não obstante o importante papel que ele possa desempenhar no contexto sob análise, não se vislumbra sua subsunção ao conceito de

⁵ “serviço voltado para a otimização de processos logísticos, principalmente no que diz respeito ao transporte de cargas”, tratando-se de “uma ótima alternativa para as empresas que não possuem experiência nessas atividades, ou mesmo para as que estão em busca de aperfeiçoar esses processos”, prestado pelo agente de cargas ou agenciador de cargas “com foco em intermediar a relação entre os agentes envolvidos no transporte de cargas, ou seja, empresas, motoristas autônomos, transportadoras, linhas aéreas e companhias marítimas” (Disponível em <<https://maplink.global/blog/o-que-e-agenciamento-cargas/>>. Consulta realizada em 10/03/2021.

insumos, devendo-se, portanto, ser mantidas as glosas respectivas. Além disso, tratando-se de agente de cargas ou agenciador de cargas pessoa física, há vedação expressa ao crédito no inciso I do § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em relação à “inspeção veicular”, a Wikipedia fornece as seguintes informações:

A **inspeção veicular** é o termo genérico para a avaliação realizada em veículos terrestres, **verificando suas condições de conservação, manutenção** e outras (...) onde um técnico habilitado (com registro profissional no CREA, no caso do Brasil) avalia as condições do veículo, manuseando os equipamentos do veículo e utilizando máquinas específicas para teste, a fim de verificar seu funcionamento correto ou não. Depende, portanto, de avaliação eminentemente por julgamento profissional, com base nos resultados de testes e também da inspeção visual (ou sensorial, pois também são identificados ruídos e se utiliza também do sentido olfativo e do tato).

(...)

Sobre a vistoria veicular, como anteriormente definida, no Brasil, desde 2007, com advento da Resolução 282 do CONTRAN, e atualmente pela Resolução 466 do mesmo órgão (2013), passa-se por um processo que possibilita a sua permissão/autorização à iniciativa privada, sob o entendimento de que a vistoria veicular não é uma atividade fim do Estado, mas um **meio de garantir a segurança no registro de veículos, processos de transferências e outros, para fins de licenciamento pelos órgãos de trânsito** dos Estados e do Distrito Federal, essa mesma questão também é frequentemente debatida nos tribunais para a concessão à iniciativa privada dos serviços públicos de inspeção veicular, seja de segurança, técnica ou ambiental. (g.n.)

Por se tratar de procedimento obrigatório e periódico, em que se checa a aptidão do veículo para circular nas vias do País, tal dispêndio se torna essencial à atividade do Recorrente, devendo-se, portanto, reverter a glosa respectiva, salvo se prestado por profissional pessoa física em razão da restrição contida no inciso I do § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No que tange aos combustíveis, o desconto de crédito encontra-se autorizado tanto no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 quanto na Solução de Consulta SRRF/9^aRF/DISIT nº 232/2004, inexistindo, portanto, dúvida quanto a tal direito.

I.2. Crédito. Adesivos refletivos, caixa de comida, máquina levanta vidro, lanterna, kit unidades, dispositivo de parada, tábua, alto-falante, psicóloga, forrações, beliches, camas, cortinados, cozinha, maleiro de madeira, tecidos e console.

O Recorrente incluiu, também, dentre os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, os itens acima identificados.

Em relação aos chamados “kit unidades”, “tábua”, “alto-falante”, “dispositivo de parada”, “forrações”, “tecidos” e “console”, não foram prestados maiores esclarecimentos quanto à sua natureza e à sua utilização no transporte cargas, razão pela qual, por falta de informações adicionais, mantém-se a glosa do crédito.

No que tange aos gastos com psicólogos, inobstante a importante contribuição que tais serviços possam ter para a saúde mental dos profissionais envolvidos na atividade principal do Recorrente, não se vislumbra a possibilidade de os incluir dentre os insumos aplicados no transporte de carga, mantendo-se, portanto, a glosa efetuada pela Fiscalização. Além do mais,

tratando-se de psicólogo pessoa física, há vedação expressa ao crédito no inciso I do § 3º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Quanto aos demais itens (caixa de comida, máquina levanta vidro, lanterna, beliches, camas, cortinados, cozinha e maleiro de madeira), inobstante as importantes funções que tais itens possam desempenhar no contexto da atividade de transporte de cargas, não se vislumbra, também, a possibilidade de os incluir dentre os insumos aplicados no transporte de carga, mantendo-se, portanto, a glosa efetuada pela Fiscalização.

Somente os adesivos reflexivos, por haver regulamentação impositiva, devem ter o direito de crédito reconhecido.

I.3. Crédito. Serviço de despachante aduaneiro, despesas com emplacamento e com emissão de conhecimento de transporte e serviços de carga e descarga.

Quanto as glosas de créditos relativos a serviços de despachante aduaneiro, elas devem ser mantidas, pois tais serviços não se subsumem ao conceito de insumos no contexto da atividade de transporte de carga, inexistindo previsão legal específica quanto ao seu desconto.

Esta turma julgadora já decidiu nesse sentido em relação a uma empresa que realiza transporte de carga e de passageiros, *verbis*:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/06/2008 a 30/06/2008

(...)

INSUMOS IMPORTADOS. FRETE NACIONAL. DESPESAS COM DESPACHANTES. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, incabível o creditamento das despesas relativas ao frete nacional e despesas com despachantes aduaneiros, eis que essas rubricas não integram a base de cálculo, estabelecida em lei, do crédito das contribuições relativo às importações. No caso de bem importado utilizado como insumo, o creditamento relativamente ao bem é feito com base no art. 15 da Lei nº 10.865/2004, que é a norma especial, que não prevê a inclusão dos gastos com frete nacional ou com despachantes aduaneiros, mas é a que prevalece em relação a outras normas gerais. Ainda que assim não fosse, não se vislumbraria a possibilidade de creditamento das contribuições de PIS/Cofins como "serviços utilizados como insumo", pois esses não são aplicados na prestação de serviços de transporte de passageiros e carga pela recorrente, nem tampouco juntamente com os "bens utilizados como insumo" em face de os bens importados não terem sido adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País. (Acórdão nº 3201-005.405, de 22/05/2019)

No mesmo sentido, por falta de previsão legal e por não se subsumirem ao conceito de insumo, devem ser mantidas as glosas relativas a despesas com emplacamento e com emissão de conhecimento de transporte. Além disso, tais despesas se perfazem, comumente, junto a órgãos públicos e autarquias, os quais não são contribuintes das contribuições PIS/Cofins.

Já os dispêndios com carga e descarga, em face do objeto social do Recorrente, eles geram direito ao crédito da contribuição não cumulativa.

I.4. Crédito. Depreciação de bens do Ativo Imobilizado.

O direito a desconto de crédito com base nos encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado, cujas aquisições se encontrem devidamente comprovadas, encontra-se autorizado por lei em relação aos seguintes itens:

- a) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na prestação de serviços (inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003);
- b) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, indistintamente (inciso VII do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003);
- c) bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na prestação de serviços (inciso XI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

II. Conclusão.

Diante de todo o exposto acima, vota-se por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar as parcelas dos autos de infração lançadas em razão da glosa dos seguintes itens:

- a) ~~veículos adquiridos para troca da frota, cujo crédito deve ser apurado com base nos encargos de depreciação (OBS: a glosa relativa a este item já foi revertida pela Fiscalização na autuação, conforme consta do relatório supra);~~
- b) peças de reposição, pneus, serviços de manutenção e conserto de veículos, sendo que, quando acarretarem aumento de vida útil superior a um ano aos caminhões em que aplicados, os créditos deverão ser calculados com base nos encargos de depreciação;
- c) dispêndios com “inspeção veicular”;
- d) gastos com combustíveis (óleo diesel e biodiesel);
- e) dispêndios com carga e descarga;
- f) encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado, cujas aquisições se encontrem devidamente comprovadas, calculados em relação a (i) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na prestação de serviços, (ii) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, indistintamente e (iii) bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na prestação de serviços;
- g) dispêndios com adesivos reflexivos, placas e suportes para placas.

Por fim, registe-se que, por se fundarem os lançamentos de ofício destes autos nas apurações relativas aos pedidos de resarcimento de créditos das contribuições PIS/Cofins realizadas nos processos administrativos nº 10925.906122/2011-02, 10925.906123/2011-49, 10925.906124/2011-93, 10925.906125/2011-38, 10925.906126/2011-82, 10925.906127/2011-27, 10925.906128/2011-71 e 10925.906129/2011-16, abrangendo todos os trimestres de 2009, este processo deverá tramitar no processo administrativo fiscal juntamente com os demais.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis