



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

**Processo n°** 15586.720704/2014-40  
**Recurso n°** . Voluntário  
**Acórdão n°** **3301-002.995 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de junho de 2016  
**Matéria** PIS e Cofins Insuficiência de Recolhimento  
**Recorrente** VIX LOGISTICA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

**COFINS NÃO CUMULATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO.**

As receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido, se o cumulativo ou o não-cumulativo não podem ser incluídas na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.158-35/2001.

**RECEITA DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. INAPLICABILIDADE DE SUSPENSÃO.**

Receitas de frete, quando tais fretes forem contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e relativos ao transporte de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, dentro do território nacional, entre os estabelecimentos da mesma empresa, estão sujeitas à tributação da Cofins, não gozando da suspensão de que trata em relação o art. 40, § 6º-A, I, da Lei nº 10.865, de 2004, por ausência de previsão legal.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO- CUMULATIVIDADE. INSUMOS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.**

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com

Documento assinado digitalmente conforme **algumas ressalvas legais.**

Autenticado digitalmente em 11/07/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS. Assinado digitalmente em 11

/07/2016 por LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, Assinado digitalmente em 05/08/2016 por ANDRADA MARCIO CA

NUTO NATAL

Impresso em 08/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O escopo não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI, sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

#### INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins, os gastos relativos a manutenção de atividades administrativas e seguros.

Já os gastos com rastreamento de veículos e cargas, com pedágios, e as despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), tais como calçados e roupas protetoras, uma vez que estes itens configuram gastos aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, enquadram-se no conceito de insumos e dão direito ao crédito.

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

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

#### PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRANSPORTE INTERNACIONAL. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de carga, independentemente do regime de apuração ao qual a pessoa jurídica esteja submetido, se o cumulativo ou o não-cumulativo não podem ser incluídas na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, em face da regra de isenção prescrita no art. 14 da MP 2.15835/2001.

#### RECEITA DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. INAPLICABILIDADE DE SUSPENSÃO.

Receitas de frete, quando tais fretes forem contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e relativos ao transporte de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, dentro do território nacional, entre os estabelecimentos da mesma empresa, estão sujeitas à

tributação do PIS, não gozando da suspensão de que trata em relação o art. 40, § 6º-A, I, da Lei nº 10.865, de 2004, por ausência de previsão legal.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO- CUMULATIVIDADE. INSUMOS.**

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO**

Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins, os gastos relativos a manutenção de atividades administrativas e seguros.

Já os gastos com rastreamento de veículos e cargas, com pedágios, e as despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), tais como calçados e roupas protetoras, uma vez que estes itens configuram gastos aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, enquadram-se no conceito de insumos e dão direito ao crédito.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.**

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI, sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora sobre a multa de ofício equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic - por expressa previsão legal.

PROVA DOCUMENTAL

A prova documental será apresentada na impugnação ou manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por unanimidade acatou-se o recurso em relação ao transporte internacional de cargas. Pelo voto de qualidade negou-se provimento ao recurso na questão relativa ao transporte de matérias primas. Vencidos Marcelo, Maria Eduarda, Semíramis e Valcir. Pelo voto de qualidade deu-se provimento parcial para acatar somente os créditos de rastreamento de veículos, pedágios e equipamentos de proteção individual. Vencidos Marcelo e Valcir que davam crédito também para Análise química e coleta e destinação de resíduos. Vencidos Maria Eduarda e Semíramis que além da Análise química e coleta e destinação de resíduos, concediam crédito aos seguros. Por maioria de votos negou-se provimento ao recurso em relação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Vencida Conselheira Maria Eduarda.

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Paulo Roberto Duarte Moreira, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração do PIS (fl.1.511) e COFINS (fls.1.492), lavrados em nome do contribuinte em epígrafe pertinente à insuficiência do recolhimento das contribuições, nos períodos de apuração de 01/2010 a 12/2010.

No Relatório Fiscal de fl.1.233 e seguintes, consta que:

1. A empresa, sociedade anônima, constituída em 03/07/1989, integra o Grupo Econômico Águia Branca, e atua, basicamente, na logística dedicada (movimentação de produtos siderúrgicos, transporte de minérios, gestão de estoque, armazenagem, etc), na logística automotiva (transporte de peças e veículos, carregamento e acomodação de veículos, gestão de pátios de armazenagem, etc), no fretamento (transporte de funcionários, traslados e viagens especiais, etc), e na gestão e terceirização de frota e aluguel de veículos;

2. No procedimento fiscal foram identificadas irregularidades no cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Pis/Pasep e a Cofins. No que se refere aos débitos, não foram incluídos, indevidamente, na base tributável das contribuições, os valores recebidos pela prestação de serviço de fretes de matérias-primas entre unidades de empresas preponderantemente exportadoras, e pela prestação de serviço de transporte internacional de cargas, prestado a empresa nacional, sem representar ingresso de divisas;

3. Quanto ao créditos da não cumulatividade, foram apropriados, indevidamente, valores apurados sobre pagamentos relativos à assistência médica, Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, vale transporte, uniformes, Equipamentos de Proteção Individual - EPI, pedágios, seguros, telefonia, fax, internet, serviços de vigilância, serviços de limpeza e materiais de limpeza, além de pagamentos classificados como "serviços prestados por pessoas jurídicas": alimentação, análises químicas, bebidas, coleta e destinação de resíduos, contabilidade, contratação de pessoal, cultura e lazer, cursos e treinamentos, despachantes, corretagens e liberações, escritório e informática, licenças e taxas, manutenção predial, representação comercial, saúde ocupacional e segurança do trabalho, serviço de entrega e malote, táxi, telefonia, topografia, transporte de funcionários e vigilância;

4. Transporte de Matérias Primas para Empresas Preponderantemente Exportadoras;

4.1. A contribuinte, no período, prestou serviços relativos a transporte de madeira a empresas preponderantemente exportadoras, produtoras de celulose, e enquadrou as receitas auferidas nessas operações como submetidas à suspensão quanto à incidência das contribuições destinadas ao Pis/Pasep e à Cofins;

4.2. A madeira transportada era utilizada pelas empresas contratantes dos serviços de frete para obtenção da celulose, matéria-prima na produção do papel. Produto, em grande medida, exportado, razão pela qual essas empresas, de acordo com o contribuinte, eram enquadradas, no período, como preponderantemente exportadoras, nos termos do art. 40, § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004, e Instrução Normativa SRF nº 466, de 2004;

4.3. Como se sabe, grande parte da madeira utilizada pelas empresas que atuam no setor de celulose são produzidas em áreas reflorestadas próprias. Portanto, nesses casos, a contratação do serviço de transporte tem como objetivo o deslocamento da madeira entre unidades da própria empresa (floresta própria à unidade de estocagem ou à unidade fabril). Mas também há casos de aquisição de madeira de terceiros, que disponibilizam essa madeira em algum ponto de estocagem, para posteriormente ser transportada à unidade fabril da empresa de celulose;

4.4. No caso concreto aqui analisado, de acordo com os contratos e informações prestadas pelo contribuinte, toda a madeira era transportada entre unidades das próprias empresas contratantes dos serviços de frete, ou entre unidades de estocagem (de terceiros ou das próprias empresas) às unidades fabris, desvinculadas, portanto, da operação de aquisição;

4.5. Nas notas fiscais e Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC solicitadas como amostras não há indicação de que o serviço de transporte estivesse vinculado à operação de aquisição de madeira de terceiros;

4.6. Como se observa do disposto no artigo 40, caput, § 2º e § 6º -A, incisos I e II, e § 9º, da Lei nº 10.865/2004, a suspensão das contribuições destinadas ao Pis/Pasep e à Cofins, no caso de receitas auferidas pelas transportadoras relativas a serviços de frete contratados por empresas preponderantemente exportadoras, restringe-se, no caso de matérias-primas, ao transporte quando de sua aquisição de terceiros. Ou seja, quando a empresa preponderantemente exportadora (fábrica de celulose, que produz papel para exportação) adquire madeira (matéria-prima para a produção do papel) e contrata uma empresa para transportar essa madeira do vendedor até a sua unidade fabril (vinculada à operação de aquisição). Não há previsão legal para suspensão das contribuições no caso de receita auferida por transportadoras quando da movimentação de matéria-prima desvinculada da operação de aquisição pela empresa preponderantemente exportadora;

4.7. Assim, se a matéria-prima é produzida pela própria empresa preponderantemente exportadora (como no caso das fábricas de celulose que possuem suas próprias áreas reflorestadas onde produzem a madeira), não ocorre a subsunção (a receita obtida pelas transportadoras nesse caso não se enquadra no conceito legal de suspensão). O mesmo ocorre quando o frete é relativo à simples movimentação da matéria-prima entre unidades de estocagem (da própria empresa contratante do serviço de frete ou de terceiros) e às unidades fabris, mesmo que essa madeira tenha sido, em um momento anterior, adquirida de outros produtores;

4.8. Sobre o tema, há manifestação expressa da RFB: *"receitas de frete, quando tais fretes forem contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e relativos ao transporte de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, dentro do território nacional, entre os estabelecimentos da mesma empresa, estão sujeitas à tributação da contribuição para o PIS/Pasep (e Cofins) não gozando da suspensão de que trata em relação o art. 40, § 6º-A, I, da Lei nº 10.865, de 2004, por ausência de previsão legal. Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 6º-A, I, e § 2º"* (grifos ausentes no original). (8ª RF/RFB - Solução de Consulta nº 151/2013, publicada no Diário Oficial da União -DOU em 28/08/2013);

## 5. Transporte Internacional de Cargas

5.1. A contribuinte, no período, prestou serviços à Toyota do Brasil, CNPJ 59.104.760/0001-91, relativos, de acordo o contrato (cópia anexa aos autos), a *"logística e transporte de veículos zero quilômetro (...) fabricados pela TASA - Toyota Argentina S/A, situada na cidade de Zarate, Provincia de Buenos Aires, República da Argentina"*, até o *"Centro de Distribuição da TOYOTA, localizado (...) em Guaíba/RS, ou outros locais (...), conforme necessidades/interesses da TOYOTA (...)"*;

5.2. As receitas obtidas nessas operações (logística e frete internacional) foram enquadradas pelo contribuinte como isentas das contribuições destinadas ao Pis/Pasep e à Cofins, com fundamento no art. 14, inciso V, e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que expressamente dispõe que *"são isentas da Cofins" e "Pis/Pasep" "as receitas" "do transporte internacional de cargas e passageiros"*.;

5.3. Nesse ponto é importante destacar que a contribuinte é uma empresa tributada com base no Lucro Real, de acordo com o art. 14, da Lei nº 9.718, de 1998. E, conseqüentemente, quanto à incidência das contribuições destinadas ao Pis/Pasep e à Cofins, submete-se ao regime de incidência não-cumulativa, como se depreende do disposto no art. 8º, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10, da Lei nº 10.833, de 2003;

5.4. Convém ressaltar, no entanto, que as empresas submetidas à incidência não-cumulativa quanto ao Pis/Pasep e à Cofins, podem, excepcionalmente, nos casos expressamente previstos em lei, ter parte de sua receita submetida à incidência cumulativa; exatamente como ocorre com a contribuinte;

5.5. Apesar de ser submetida ao regime de incidência não-cumulativa, a empresa autuada obtém parte significativa de sua receita do transporte coletivo rodoviário de passageiros, caso expressamente previsto em lei como sujeito à incidência cumulativa, nos termos do art. 10, inciso XII, e do art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833, de 2003;

5.6. Entretanto, no caso sob análise, transporte internacional de carga, não há exceção prevista em lei; ou seja, a receita do frete relativo ao serviço de transporte internacional de carga, quando realizado por empresa submetida ao regime de incidência não-cumulativa, como é o caso, deve, necessariamente, submeter-se à incidência não-cumulativa, disciplinada pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

5.7. Quanto à pretendida isenção, o art. 14, inciso V, e §1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, realmente trata de tal instituto quanto à incidência das contribuições destinadas ao Pis/Pasep e à Cofins relativas ao transporte internacional de carga. Contudo, o dispositivo legal refere-se à receita auferida pelas empresas tributadas no regime de incidência cumulativa. Como se sabe, a não-cumulatividade para fins de Pis/Pasep e Cofins foi instituída apenas com o advento da Lei nº 10.637, de 2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002) e da Lei nº 10.833, de 2003 (conversão da Medida Provisória nº 135, de 2003), posteriores, portanto, à edição da MP nº 2.158-35, de 2001 (que dispunha, naturalmente, sobre o regime de incidência cumulativa). E as Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, no contexto da não-cumulatividade, não previram expressamente hipóteses de isenção, ou não incidência, para as contribuições destinadas ao Pis/Pasep e à Cofins decorrentes de frete relativo ao transporte internacional de carga;

5.8. A hipótese para a isenção das contribuições sobre a receita de frete pelo transporte internacional de carga para empresas submetidas à incidência não-cumulativa somente ocorreria no caso de configuração de *"prestação de serviços para pessoa física ou*

*jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento (...)” representasse “ingresso de divisas”, como previsto no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003;*

5.9. No caso sob análise, o transporte internacional de carga foi realizado no âmbito do contrato celebrado com a Toyota do Brasil S/A, sem envolver, portanto, empresa domiciliada no exterior; além disso, os pagamentos foram realizados em moeda nacional, não representando, conseqüentemente, ingresso de divisas;

5.10. Desse modo, conclui-se que as receitas de frete relativas ao transporte internacional de veículos no âmbito do contrato celebrado com TOYOTA do Brasil S.A, devem compor o valor tributável para fins de incidência não-cumulativa das contribuições destinadas ao Pis/Pasep e à Cofins;

## 6. Glosa de Despesas

6.1. A interessada, no período, apropriou-se indevidamente de créditos da não cumulatividade do Pis/Pasep e da Cofins apurados sobre as seguintes despesas:

a) Assistência médica, alimentação do trabalhador, vale transporte, uniformes e equipamentos de proteção individual (EPI);

b) Pedágios e seguros;

c) Telefonia, fax, internet, serviços de vigilância, serviços de limpeza; materiais de limpeza;

d) Serviços diversos, classificados genericamente como "prestados por pessoa jurídicas", relativos à alimentação, análises químicas, bebidas, coleta e destinação de resíduos, contabilidade, contratação de pessoal, cultura e lazer, cursos e treinamentos, despachantes, corretagens e liberações, escritório e informática, licenças e taxas, manutenção predial, representação comercial, saúde ocupacional e segurança do trabalho, serviço de entrega e malote, táxi, telefonia, topografia, transporte de funcionários e vigilância;

6.2. No regime de incidência não-cumulativa do Pis/Pasep e da Cofins, podem ser descontadas das contribuições devidas, os créditos apurados sobre bens e serviços adquiridos, e sobre despesas e custos incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País. Entretanto, o direito creditório não se aplica a todos os bens, serviços, custos ou despesas, ainda que inerentes e necessários às atividades da empresa, mas apenas àqueles enquadrados nos casos legalmente previstos, basicamente (ainda que não exclusivamente) os expressos art. 3º, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Ou seja, não é a essencialidade ou a indispensabilidade do custo ou despesa que autoriza a apropriação de créditos da não cumulatividade, mas a subsunção, o enquadramento às hipóteses legais.

6.3.1 Assistência médica, Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, Vale Transporte, Uniforme e Equipamento de Proteção Individual –EPI.

6.3.2. Uma das limitações expressas ao direito creditório refere-se ao pagamento de mão-de-obra a pessoa física, como previsto no art. 3º, §2º, inciso I, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. E não se refere o dispositivo legal apenas à remuneração direta paga aos empregados, mas todos os ganhos ou benefícios, ainda que indiretamente, a

eles concedidos. É o caso da assistência médica, da alimentação e do vale-transporte. Ainda que esses itens tenham sido adquiridos de pessoas jurídicas (empresas fornecedoras) e, concedidos aos empregados, eventualmente, por determinação legal, ou em razão de acordo ou convenção coletiva de trabalho, não há previsão legal para que, sobre os valores a eles correspondentes, sejam apurados créditos da não cumulatividade do Pis/Pasep e da Cofins;

6.3.3. Ainda com relação aos empregados, no que se refere ao fornecimento de uniformes e equipamentos de proteção individual, apesar de necessários, e até mesmo indispensáveis em alguns casos, também não há previsão legal expressa para a apropriação de créditos sobre os pagamentos relativos a esses itens. E, diferente do que alega o contribuinte (resposta formulada no dia 29/01/2014, cópia anexa), não se trata de insumos, pois não são bens aplicados e consumidos diretamente na prestação dos serviços, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, combinado com o art. 8º, §4º, inciso II, e §9º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004;

6.3.4. E, apenas para fins de registro, a previsão legal expressa no art. 3º, inciso X, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, quanto à possibilidade de apurar créditos da não cumulatividade do Pis/Pasep e da Cofins sobre valores relativos a "*vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados*", refere-se o dispositivo, exclusivamente, à "*pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção*" (grifos ausentes no original); o que não é o caso, pois a interessada atua no setor de logística e transporte;

#### 6.4. Pedágios e Seguros

6.4.1. Quanto aos pedágios, o art. 1º da Lei nº 10.209, de 2001, atribui a responsabilidade pelo seu pagamento à contratante do serviço de transporte. Entretanto, ainda que tenha sido pago pela autuada (transportadora contratada), não há previsão legal para a apropriação de créditos da não-cumulatividade sobre esses pagamentos. O mesmo ocorre com as despesas relativas a seguros, pois não se trata de insumos, apesar de inerentes às atividades da transportadora, não são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, combinado com o art. 8º, §4º, inciso II, e §9º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004;

6.4.2. Sobre o tema, há manifestação expressa da RFB, através da Solução de Consulta RFB nº 294, de 2008, DOU 05/11/2008, e Solução de Consulta RFB/9ª RF nº 9, de 2013, DOU 06/02/2013;

#### 6.5. Telefonia, Fax, Internet, Serviços de vigilância, Serviços de Limpeza e Materiais de Limpeza.

6.5.1 No que tange a tais itens, apesar de necessários e até mesmo imprescindíveis para o funcionamento da empresa, também não se enquadram no conceito de insumos, pois não foram consumidos ou aplicados diretamente na prestação de serviços, e não há previsão legal expressa para apropriação dos créditos da cumulatividade sobre os pagamentos desses itens, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, combinado com o art. 8º, §4º, inciso II, e §9º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004;

#### 6.6. Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas

6.6.1. O contribuinte também apropriou créditos da não cumulatividade do Pis/Pasep e da Cofins sobre inúmeros itens, classificados como "serviços prestados por pessoas jurídicas": alimentação, análises químicas, bebidas, coleta e destinação de resíduos, contabilidade, contratação de pessoal, cultura e lazer, cursos e treinamentos, despachantes, corretagens e liberações, escritório e informática, licenças e taxas, manutenção predial, representação comercial, saúde ocupacional e segurança do trabalho, serviço de entrega e malote, táxi, telefonia, topografia, transporte de funcionários e vigilância. Esses itens, apesar de também serem necessários e, em alguns casos, até mesmo imprescindíveis para o funcionamento da empresa, não se enquadram no conceito de insumos, nos termos previstos no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, combinado com o art. 8º, §4º, inciso II, e §9º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004;

7. Nesse aspecto, consideradas as irregularidades no cumprimento das obrigações tributárias como descritas acima, foram apurados os tributos devidos (Pis/Pasep e Cofins), e formalizado o lançamento de ofício, como determinam o art. 142 da Lei nº 5.172, de 1966, e o art. 836 do Decreto nº 3.000, de 1999. Quanto aos acréscimos legais, foi aplicada multa de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007; e juros de mora, nos percentuais equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, de acordo com o art. 61, §3º, da Lei nº 9.430, 1996.

Devidamente cientificada em 03/12/2014 - fl.1.525, a interessada apresentou, em 30/12/2014 - fl. 1.533 e ss. impugnação para os Autos de Infração do PIS e COFINS, alegando em resumo que:

1. No curso do procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal intimou a ora Impugnante a esclarecer a origem das receitas isentas de PIS e COFINS, o que foi atendido prontamente. A despeito de ter demonstrado à autoridade fiscal que as referidas receitas decorrem do contrato firmado entre ela e a Toyota (renomada empresa multinacional dedicada à fabricação de veículos) para o transporte dos automotores fabricados na Argentina para o centro de distribuição localizado no Brasil, mais precisamente no Estado do Rio Grande do Sul, transação ora denominada "Serviço Toyota", a autoridade fiscal concluiu que, no caso em tela, não haveria que se falar em isenção de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes dessa operação em razão de não haver ingresso de divisas;

2. No ponto, cumpre salientar que o contrato sobre o Serviço Toyota foi firmado entre a contribuinte e a Toyota do Brasil Ltda. ("Toyota Brasil"), sendo que os respectivos pagamentos são feitos pela própria Toyota Brasil, isto é, sem ingresso de recursos no país;

3. A cópia do instrumento particular celebrado entre a interessada e a Toyota Brasil deixa claro que seu objeto é *"o serviço de logística e transporte de veículos zero quilômetro pela VIX ("Serviços " - Transporte Internacional) no que diz respeito aos veículos fabricados pela TASA - Toyota Argentina S.A., situada na cidade de Zarate, Província De Buenos Aires, República Argentina"*, ficando a Impugnante *"encarregada pelo transporte e logística da entrega dos veículos oriundos da TASA, destinados ao Centro de Distribuição da Toyota, localizado na Avenida Comendador Ismael Chaves Barcellos, 3.000, Distrito industrial Automotivo, Guaíba/RS, ou outros locais a serem especificados previamente e por escrito pela Toyota, conforme necessidade/interesse da Toyota, bem como oscilações de mercado"*;

4. Portanto, não há dúvidas quanto ao fato de compreender o transporte internacional de cargas, a despeito de o contrato ter sido firmado com uma empresa subsidiária brasileira, prevendo o pagamento em reais;

5. E justamente por se tratar de transporte internacional de cargas, as receitas decorrentes do Serviço Toyota são isentas de PIS e COFINS por expressa determinação legal, conforme previsto no inciso V do Artigo 14 da Medida Provisória nº. 2.158-35/01;

6. O citado dispositivo legal exige apenas que o serviço de transporte de cargas se dê em âmbito internacional para afastar a tributação do PIS e da COFINS sobre as receitas auferidas com tal operação;

7. No caso em tela, além da clareza do instrumento particular firmado entre a impugnante e a Toyota do Brasil, a própria autoridade fiscal, às fls. 10 do Relatório Fiscal, assevera que Serviço Toyota compreende a prestação de serviços de transporte internacional de carga;

8. Contudo, a autoridade fiscal afasta a aplicação da norma isentiva ao frágil argumento de que, pelo fato de a MP 2.158 ter sido publicada em 2001 (época que somente vigorava a sistemática cumulativa do PIS e da COFINS), tal isenção não se aplica aos contribuintes e ou receitas sujeitas à sistemática não cumulativa, já esta última somente foi instituída pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;

9. A fragilidade da argumentação da autoridade fiscal é patente e contrária, não só a legislação tributária em vigor como, também, os princípios gerais de direito;

10. Embora a isenção prevista pelo inciso V do Artigo 14 da MP 2.158 tenha sido instituída previamente às Leis 10.637 e 10.833, que tratam da sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, não há dúvidas acerca da sua aplicação aos contribuintes e receitas sujeitas a essa forma de apuração das contribuições em questão;

11. De plano, cumpre destacar que a exigência da contribuição ao PIS e da COFINS no ordenamento jurídico nacional tem fundamento na Constituição Federal. De acordo com o quanto previsto no *caput* do artigo 149 da Constituição Federal, compete exclusivamente à União Federal instituir contribuições para o custeio da seguridade social;

12. As Leis nºs 10.637 e 10.833 não criaram "*novos tributos*", já que o fundamento de validade constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS permaneceu o mesmo. Tais Leis introduziram, apenas, uma "*nova sistemática*" de apuração e recolhimento de tributos já instituídos. O fundamento constitucional para a instituição das referidas contribuições continua sendo o artigo 239 e o 195, I, da Constituição Federal, o que deixa assente que o PIS e a COFINS não cumulativos são exatamente a mesma exação anteriormente prevista, o que ocorreu em 2003 foi apenas a entrada em vigor de uma nova sistemática de apuração desses tributos;

13. Assim, a aplicação da isenção contida no artigo 14, inciso V, da MP 2.158 se dá independentemente do regime de apuração a que o contribuinte ou a respectiva receita estejam sujeitos, uma vez que a isenção está ligada à receita específica do transporte internacional de cargas; e não às qualificações do contribuinte ou à sistemática de reconhecimento daquela respectiva receita;

14. Entender o contrário, como pretendido pela autoridade fiscal, é o mesmo que alegar que a criação de uma nova sistemática de apuração ( não cumulativa) seria suficiente para revogar qualquer isenção objetiva, isto é, aplicada a uma situação específica. Ressalte-se, o objeto da isenção é a receita do serviço de transporte internacional;

15. Não há dúvidas, portanto, que a isenção contida no inciso V do artigo 14 da MP 2.158, ao dispor que "*são isentas da COFINS as receitas (...) do transporte internacional de cargas ou passageiros*", enquadra-se na classe das isenções objetivas, logo, desvinculadas da qualificação do sujeito passivo da obrigação tributária (sujeito à apuração pelo regime cumulativo ou não cumulativo) ou da sistemática de apuração especificamente atribuída àquela receita;

16. O entendimento firme do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF em casos análogos ao presente deixa claro que a isenção contida no inciso V do artigo 14 da MP 2.158 é dirigida à receita específica do "*transporte internacional de cargas ou passageiros*" e não ao sujeito passivo do tributo ou restrita àquelas receitas apuradas segundo determinada sistemática de apuração;

17. Ademais, mesmo sem aceitar expressamente a aplicabilidade da referida isenção para o PIS e COFINS no regime não cumulativo, fato é que a própria RFB reconhece que a isenção está em vigor, ainda após as Leis 10.637 e 10.833 terem introduzido uma sistemática de apuração diversa daquele vigente à época da publicação da MP 2.158, conforme a Solução de Consulta nº 53, de 03/04/2003;

18. Portanto, tendo em vista que a norma de isenção em questão é válida, vigente e eficaz, e que, além disso, não faz qualquer restrição ou impõe qualquer condição atinente ao regime de apuração a que o contribuinte tenha que estar submetido, não há que se falar no oferecimento, por parte da impugnante, das receitas oriundas do Serviço Toyota à tributação pelo PIS e pela COFINS, já que, indubitavelmente, referidas receitas são decorrentes da prestação do serviço de transporte internacional de cargas;

19. E nem se alegue que no presente caso se estaria diante de uma interpretação extensiva da isenção em questão;

20. O artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN) prevê que as isenções devem ser interpretadas literalmente, o que efetivamente se faz no caso em concreto, já que a única condição prevista no texto legal para o seu gozo é que a receita seja decorrente de "transporte internacional de cargas". Não há que se falar, pois, em interpretação restritiva em razão de existirem duas sistemáticas de apuração do PIS e da COFINS;

21. As Leis 10.637 e 10.833, enquanto normas gerais do PIS e da COFINS não cumulativos, não tem o condão de revogar uma norma especial prevista no inciso V do artigo 14 da MP 2.158, cujo teor especificamente previu a isenção em análise. Em outras palavras, a MP 2.158 outorgou tratamento especial para as receitas decorrentes do transporte internacional de cargas quando optou por isentá-las. Trata-se, pois, o inciso V do Artigo 14 da MP 2.158, de norma especial que não foi revogada pela norma geral ( Leis 10.637 e 10.833);

22. Portanto, não há dúvidas acerca da correção do procedimento adotado pela Impugnante com relação às receitas decorrentes do Serviço Toyota, não havendo, pois, que se falar em prática de qualquer infração à legislação tributária;

23. Durante o ano-calendário de 2010, a impugnante prestou serviços de transporte de matéria-prima para empresas preponderantemente exportadoras, fazendo jus, portanto, à suspensão da incidência das contribuições do PIS e da COFINS sobre as receitas auferidas nessas operações;

24. No curso do procedimento de fiscalização, foi intimada a prestar esclarecimentos sobre a origem dessas receitas e apresentar a documentação que ampara a aludida suspensão, o que foi prontamente atendido;

25. Apesar de a autoridade fiscal ter sido municiada de todos os argumentos e provas necessários à comprovação de que faz jus à suspensão em questão, houve por bem autuar a pessoa jurídica ao argumento de que a mesma não se subsume à regra que impõe a suspensão do PIS e da COFINS, pelo fato de o Tomador do Serviço não *adquirir* (stricto sensu) a madeira transportada, já que a matéria-prima em questão é produzida em área já de titularidade do Tomador do Serviço, sendo o mesmo o produtor da madeira a ser utilizada no processo industrial.;

26. Em outras palavras, entendeu a autoridade fiscal que, se a madeira é *produzida* pelo próprio Tomador do Serviço não haveria a adequação jurídica dos fatos à legislação que permite a suspensão do PIS e da COFINS sobre as receitas de frete, ainda que o tomador seja pessoa jurídica preponderantemente exportadora;

27. A Impugnante, conforme instrumentos particulares anexos, foi contratada pelas empresas Aracruz Celulose S/A (posteriormente incorporada pela empresa Fibria Celulose S/A), Jari Celulose S/A e Veracel Celulose S/A, todas elas empresas preponderantemente exportadoras nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 466/2004 (IN 466), para transportar toras de madeira - que são a matéria-prima da fabricação do papel - das áreas de plantio e reflorestamento para as unidades fabris;

28. Justamente em razão de a madeira transportada ser matéria-prima do produto fabricado por empresas preponderantemente exportadoras, faz jus à regra de suspensão da incidência do PIS e da COFINS prevista no artigo 40, caput e §6º-A da Lei n.º 10.865/04;

29. A autoridade fiscal sustenta no Relatório Fiscal que a operação da impugnante não se subsume à regra que impõe a suspensão do PIS e da COFINS, pelo fato de o Tomador do Serviço (empresas de celulose e papel) não *adquirir* a madeira transportada, dado o fato de a madeira ser produzida em área já de titularidade do Tomador do Serviço, sendo o mesmo o produtor da madeira a ser utilizada no processo industrial;

30. A posição adotada pela autoridade fiscal se revela sobremaneira frágil na medida em que, mesmo sob uma interpretação literal, o vocábulo *aquisição* não deve ser interpretado como decorrente de uma operação apenas de compra e venda. Com efeito, a legislação brasileira admite diversos negócios jurídicos possíveis para a implementação da aquisição (*e.g.* compra e venda, doação, acessão, subscrição, integralização de capital, permuta, incorporação de ações etc), sendo que, independentemente da hipótese praticada, o contribuinte estará adquirindo um determinado bem;

31. No caso em tela, apesar de o Tomador de Serviço da impugnante não comprar de terceiros a madeira transportada, não há dúvidas quanto ao fato de que ela foi adquirida. A bem da verdade, a *aquisição* das madeiras pelo Tomador do Serviço se dá mediante acessão (decorrente de plantações e construções), nos termos do Artigo 1.248, V, do

Código Civil. Ressalta-se: o próprio título da seção do Código Civil comento já explicita que os bens relacionados à acessão artificial (*e* decorrentes de plantações, como a madeira) são efetivamente *adquiridos*;

32. Ora, a acessão é forma originária de aquisição do bem. A acessão é o direito que o proprietário de um bem passa a *adquirir* em razão do domínio de tudo aquilo que a tal bem se adere. Se assim é verdade, a madeira foi, em algum momento, adquirida pelo Tomador do Serviço, mais precisamente no momento em que tal bem integrou efetivamente seu patrimônio;

33. Nesse sentido já houve manifestação do STJ;

34. Destarte, dizer que não há aquisição mediante acessão é o mesmo que negar o direito de o Tomador do Serviço não poder usufruir e gozar do bem que se incorporou ao seu terreno, mas que com ele não se confunde;

35. Além disso, não se pode olvidar que a interpretação do vocábulo aquisição, não está restrita à compra, pois esta sempre foi a real intenção legislativa por trás da norma em comento ( §6-A, Artigo 40, da Lei 10.865). Com efeito, a própria exposição de motivos que aborda o enquadramento das pessoas jurídicas enquanto preponderantemente exportadoras diz que a legislação "*contribui para solucionar o grave problema da acumulação de créditos tributários decorrentes da exportação, que corrói o capital de giro de empresas exportadoras e prejudica a sua competitividade*";

36. Ora, o indigitado acúmulo de créditos não ocorre apenas para aqueles que pagam frete para transporte de matéria-prima comprada de terceiros. Se o frete é necessário para o transporte da matéria-prima, ainda que adquirida por outras formas que não apenas a compra, a incidência de PIS e COFINS sobre tal frete fatalmente geraria o mesmo acúmulo de créditos que o legislador optou por evitar;

37. É dizer que a suspensão da incidência do PIS e da COFINS busca evitar que as empresas preponderantemente exportadoras acumulem créditos em razão de sua atividade ser voltada à exportação, e não em razão do frete ser para transporte de matéria-prima comprada de terceiros. O racional da norma é absolutamente evidente e cristalino, e tem por objetivo desonerar a cadeia produtiva exportadora, permitindo que o contribuinte adquira (*lato sensu*) matéria-prima sem a incidência do PIS e da COFINS, seja sobre o próprio bem, seja sobre o frete necessário para transportá-lo;

38. Ora, se o contribuinte preponderantemente exportador é aliviado do custo de capital entre a aquisição dos insumos e o ressarcimento dos seus créditos tributários após a exportação da sua produção, não haveria razões lógico-jurídicas para ser adotada a interpretação do termo aquisição em sentido estrito, sob pena de ferir a teleologia da norma;

39. Assim, tem-se que a única forma de preservar o sentido e propósito da norma que estabeleceu a suspensão da incidência em questão é interpretar o vocábulo aquisição em seu sentido amplo. Qualquer outra forma de interpretação implicaria restringir indevidamente o alcance do §6º-A, Artigo 40, da Lei 10.865, ferindo-se o Princípio da

Igualdade, já que se atribuiria tratamento distinto a contribuintes em situações idênticas (no que se refere à cadeia de exportação);

40. Importante consignar, em complemento, que a interpretação teleológica não fere a literalidade da norma em questão; ao contrário, contribui para a sua aplicação nos exatos termos em que foi estabelecida;

41. O frete é oneroso tanto para o exportador que compra matéria-prima de terceiros como para o exportador que a adquire de quaisquer outras formas; logo, inadmissível que apenas o segundo esteja submetido ao custo (gerador de acúmulo de créditos) do PIS e da COFINS;

42. E nem se alegue que no presente caso incidiria a regra prevista no artigo 111 do CTN;

43. Isso porque, em primeiro lugar, a regra a regra prevista no artigo 40, § 6º, da Lei. 10.865 prevê especificamente uma regra de “*suspensão do crédito tributário*” e não de isenção. Assim, porquanto o artigo 40 da Lei 10.865, exclusivamente, disponha sobre a *suspensão da incidência* do PIS e da COFINS (e não do crédito tributário já constituído), está afastada a necessidade de interpretá-lo de forma literal;

44. Tendo em vista que não há dúvidas quanto ao fato de que as empresas tomadoras do serviço da impugnante são preponderantemente exportadoras, como, aliás, foi reconhecido pela própria autoridade administrativa no Relatório Fiscal, não há dúvidas de que a operação de transporte das toras de madeira (matéria-prima essencial à produção de celulose e papel) está sujeita à suspensão do PIS e da COFINS, como procedido pela impugnante, não havendo, pois, que se falar em prática de qualquer infração à legislação tributária, sendo de rigor o cancelamento da autuação fiscal também com relação a esse item;

45. Em relação aos créditos de PIS e COFINS sobre os insumos da atividade, saliente-se que desde o advento das Leis 10.637 e 10.833, a autoridade fiscal tem interpretado o termo “insumo” com o alcance restrito que a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) confere;

46. No Relatório Fiscal, a autoridade fiscal condicionou a interpretação do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS ao entendimento aplicável à legislação do IPI, ao defender a aplicação do previsto na IN 404/2004. Ocorre que esse não é o entendimento que melhor se afina à não cumulatividade do PIS e da COFINS não encontrando, pois, guarida junto ao CARF;

47. O entendimento hoje majoritário no CARF é justamente aquele que defende que o termo “insumo” tem alcance e significado próprios para fins de PIS e COFINS;

48. Logo, é necessário definir o termo “insumo” enquanto adjetivo de outras grandezas contábeis (e.g. bens, serviços, despesas, custos etc.), e não como um instituto jurídico próprio para fins da legislação do PIS e da COFINS;

49. Os bens e serviços utilizados como insumo, no caso de um prestador de serviços - como é o caso da contribuinte -, alcançam todos os gastos com a aquisição dos atores de produção diretos e indiretos, que sejam necessários para a prestação do serviço pela empresa, que se traduz em *Custo dos Serviços Prestados*, na forma prevista pelo Artigo 290 do RIR e pela legislação contábil;

50. Tem-se claro que, para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS, cabe aos contribuintes, caso a caso, perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto frente ao processo de prestação de serviço, para que verifique a natureza de insumo, enquanto fator de produção, levando-se em consideração as vedações e permissões expressamente contidas nas Leis 10.637 e 10.833;

51. Assim, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço, então está caracterizada a essencialidade e pertinência desse bem ou serviço com relação ao processo produtivo;

52. De acordo com o entendimento majoritário, o termo “insumo”, para fins da legislação do PIS e da COFINS, possui significado próprio, o que afasta a adoção do (suposto) conceito de “insumo” da legislação do IPI; e, enquadraram-se nesse conceito os bens e serviços adquiridos que, por determinação legal ou por força de norma emanada por órgão regulador, sejam obrigatórios para a consecução da atividade;

53. Todas as despesas incorridas pela interessada, pertinentes e essenciais, para geração da receita tributável por PIS e COFINS apurado sob a sistemática não-cumulativa, que estejam relacionadas às atividades relacionadas no Relatório Fiscal, e glosadas, devem ser consideradas como insumos para fins de creditamento;

54. Consoante se observa, exemplificadamente, nos contratos anexos firmados entre a Impugnante e as empresas Petróleo Brasileiro S/A e Samarco Mineração S/A, dentre as obrigações da contratada está o cumprimento de todas as Convenções Coletivas de Trabalho, o fornecimento Vale-Transporte, Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT e Uniforme de Operação Fornecidos aos Funcionários da impugnante;

55. Note-se, no que pertine às despesas incorridas com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, a obrigação do seu dispêndio decorre das Convenções Coletivas de Trabalho afetas à categoria dos seus empregados, a cujo estrito cumprimento também está obrigada em função dos contratos em referência;

56. Apesar disso, os créditos tomados pela impugnante sobre tais despesas, por não serem diretamente empregadas na prestação de serviços de transporte, foram glosados pela autoridade fiscal;

57. Uma leitura apressada do artigo 3º, inciso X, da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03 (incluído pela Lei nº 11.898, de 2009), poderia, de fato, levar à conclusão de que o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre referidas despesas se restringe àquelas empresas prestadoras de serviços de limpeza, manutenção e conservação. Contudo, há que se observar que o rol elencado no dispositivo não é taxativo, o que se evidencia da descrição aberta das despesas passíveis de creditamento prevista no inciso II, do artigo 3º, autorizando a tomada de créditos sobre *"bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"*.

58. Com base nisso, toda e qualquer despesa despendida com bens ou serviços necessários e essenciais para a geração do faturamento devem ser passíveis de creditamento pelo sujeito passivo, ainda que não estejam expressamente previstas nos incisos que seguem o artigo 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;

59. E isso nem poderia ser diferente, na medida em que a idéia da não cumulatividade reside no encontro de contas entre as entradas (receitas) e as despesas empregadas para a sua composição; ou seja, se o ingresso de recurso só se deu em virtude de um dispêndio prévio, a tomada de crédito sobre tal despesa deve ser admitida;

60. Com efeito, partindo da premissa segundo a qual é possível tomar créditos sobre despesas incorridas com "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" e de que as despesas com vale-transporte, programa de alimentação do trabalhador - PAT e uniformes de operação são para aquisição de bens e serviços tomados pela impugnante, absolutamente necessário à viabilidade das suas operações, é certo que a despesa com tal serviço é passível de creditamento;

61. Ora, o simples fato de o inciso X, do artigo 3º, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03, prever a tomada de crédito sobre as despesas com vale-transporte, programa de alimentação do trabalhador -pat e uniforme de operação pelas empresas prestadoras de serviços de limpeza, manutenção e conservação não significa que empresas que explorem outros ramos de atividades estejam proibidas de tomar crédito quando utilizá-los como insumo, uma vez que a previsão legal que autoriza a apropriação destes créditos está contida no inciso II, do mesmo dispositivo;

62. Por fim, no que concerne aos uniformes, não há dúvidas quanto ao fato de que, consoante o entendimento do CARF no sentido de conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS está atrelado à demonstração da pertinência e essencialidade da despesa para o serviço prestado, são verdadeiros insumos da contribuinte;

63. A essencialidade das despesas com uniformes decorre do fato de os contratos de prestação de serviços (tanto aqueles firmados com entes públicos, como os entabulados com pessoas jurídicas de direito privado) preverem expressamente a obrigação de os empregados da Impugnante se apresentarem devidamente uniformizados;

64. Como se não bastasse, a obrigatoriedade do fornecimento de uniformes aos empregados é imposta à pessoa jurídica por meio de Convenções Coletivas de Trabalho, além de ser um imperativo do Ministério do Trabalho, por meio da Norma Regulamentadora n.º 18;

65. Nesse mesmo entendimento, as despesas incorridas com a aquisição de Equipamentos de Proteção Individual -EPIs para fornecimento aos seus funcionários decorrem, por exemplo, de expressas imposições contratuais derivadas das avenças firmadas com as empresas Petróleo Brasileiro S/A, Companhia Vale do Rio Doce S/A e Samarco Mineração S/A. Além disso, tratam-se de obrigação decorrente de lei, de forma que o seu dispêndio não se dá por mera liberalidade, mas sim por absoluta necessidade;

66. Nesse sentido, a Norma Regulamentadora n.º 6, em seus itens 6.4 e 6.6.1 prevê expressamente que os empregadores são obrigados a fornecerem os EPIs aos seus empregados;

67. Além disso, as Convenções Coletivas de Trabalho firmadas entre a impugnante e as categorias de empregados determinam expressamente essa obrigação;

68. No tocante às despesas com assistência médica oferecida aos funcionários da pessoa jurídica, trata-se de serviços por ela tomados absolutamente necessários à consecução do seu objeto social, na medida em que o seu dispêndio é igualmente imposto pelos contratos das quais é signatária, além das Convenções Coletivas de Trabalho, se enquadrando, assim, ao conceito legal de insumos para fins de créditos de PIS e COFINS;

69. Assim como se deu com os EPIS, a Impugnante também se vê obrigada por força das Convenções Coletivas de Trabalho e, mais ainda, por expressa determinação contida nos contratos de prestação de serviços firmados, a conceder assistência médica aos seus empregados, que torna assente a essencialidade da referida despesa;

70. Conforme se observa a partir dos contratos dos quais a contribuinte é signatária, em todos eles existe a imposição pelos contratantes de que a contratada mantenha serviços de vigilância e limpeza operacionais, no que se infere a sua direta vinculação com a fonte produtora de faturamento (contratos). O mesmo se dá com os insumos adquiridos e empregados para viabilização de tal imposição, como os materiais de limpeza;

71. Por isso, é patente que geram o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre tais despesas. Na mesma situação se encontram os seguros contratados pela impugnante, pois se tratam de serviços por ela tomados por absoluta imposição contratual e que, em última análise, demonstram-se necessários para a manutenção do seu patrimônio que gera faturamento, além de se prestam, entre outras hipóteses, para suprir as carências nos serviços de segurança pública ofertados pelo Estado;

72. Na mesma situação se encontram os seguros contratados pela pessoa jurídica, pois se tratam de serviços por ela tomados por absoluta imposição contratual e que, em última análise, demonstram-se necessários para a manutenção do seu patrimônio que gera faturamento, além de se prestam, entre outras hipóteses, para suprir as carências nos serviços de segurança pública ofertados pelo Estado;

73. Ainda na classe dos serviços, podemos destacar as despesas incorridas com serviços de telefonia, uma vez que também se enquadram na classe dos serviços necessários à consecução do objeto social da impugnante;

74. Como já asseverado, a contribuinte se dedica à prestação de serviços de transporte rodoviário de bens. Para consecução do seu objeto social, está obrigada a arcar com os custos de pedágio, os quais se afiguram absolutamente necessários à fonte do seu faturamento;

75. Portanto, dado o fato de o pedágio se afigurar como despesa absolutamente necessária e obrigatória para a obtenção de faturamento por parte da impugnante, é certo que os valores incorridos a este título devem ser incluídos na base de cálculo dos créditos para fins de PIS e COFINS;

76. Assim, a glosa levada a efeito pela autoridade fiscal, também sobre essa rubrica, não se sustenta, já que não há dúvidas quanto ao fato de que o pedágio é insumo de sua atividade;

77. Pelo exposto, as glosas efetuadas pela fiscalização devem ser canceladas, por haver respaldo legal à apuração dos créditos sobre todas as rubricas elencadas pela autoridade fiscal;

78. Como se não bastasse, a autoridade fiscal também glosou os créditos tomados pela impugnante relativamente às despesas classificadas como serviços prestados por pessoas jurídicas; tais como: *alimentação, análise químicas, bebidas, coleta e destinação de resíduos, contabilidade, contratação de pessoal, cultura e lazer, cursos e treinamentos, despachantes, corretagens e liberações, escritório e informática, licenças e taxas, manutenção predial, representação comercial, saúde ocupacional e segurança do trabalho, serviço de entrega e malote, táxi, topografia, transporte de funcionários.*;

79. É fato notório - e por isso prescinde de provas - que as atividades empresariais possuem elevado grau de dependência de todos os serviços acima descritos, os quais se revelam essenciais para realização de negócios, manutenção e operacionalidade da impugnante;

80. Logo, não há dúvidas acerca da sua natureza de insumo para a atividade desenvolvida pela contribuinte, autorizando, pois, a tomada de créditos com supedâneo na regra contida no artigo 3º, II, das Leis 10.637 e 10.833;

81. Por fim, ainda na absurda hipótese de ser mantido o auto de infração, o que se admite apenas por amor à argumentação, é imprescindível que seja, em face do princípio do contraditório e da ampla defesa, desde já afastado o posicionamento do Fisco referente à incidência de juros de mora, calculados à taxa SELIC, sobre a multa constituída;

82. De fato, muito embora não haja no lançamento combatido qualquer menção nesse sentido, é cediço que as autoridades fiscais, por ocasião da cobrança de créditos constituídos impugnados/recorridos, atualizam o montante destes aplicando a taxa SELIC não somente sobre o principal exigido, mas, também, sobre eventual multa imposta - neste último caso, a partir da data do lançamento;

83. No entanto, tendo em vista a inexistência de qualquer previsão legal a permitir a aplicação de juros SELIC sobre a multa, a contribuinte entende por bem, desde já, rechaçar esse procedimento, para a hipótese extrema de o lançamento ser mantido;

84. A fim de que não paire qualquer dúvida a respeito de estar o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, apenas e tão somente, do principal devido, quando dispõe "aos débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora", importa atentar para a leitura de seu *caput*. De fato, também utiliza a expressão "débitos", mas o faz para determinar que estes se sujeitam à multa de mora, donde se constata que débito e multa são coisas distintas, de forma que o §3º indiscutivelmente cuida apenas do principal devido;

85. Assim, na remota hipótese de ser mantida a multa, é certo que sobre ela não devem ser aplicados juros SELIC, haja vista a inexistência de qualquer previsão legal nesse sentido;

86. Por todo o exposto, e por tudo mais que dos autos consta, requer seja julgada procedente a presente impugnação para os fins de cancelar integralmente o auto de infração impugnado;

87. Caso assim não se proceda, o que se aventa apenas em face do princípio da eventualidade, requer seja afastada a incidência de juros sobre o valor da multa imposta. **Protesta, por fim, pela juntada posterior de documentos que se façam indispensáveis à comprovação de sua defesa, nos termos do artigo 18 do Decreto 70.235.72.**

A DRJ/RJ indeferiu a impugnação com a seguinte ementa:

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

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

*COFINS NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRANSPORTE INTERNACIONAL.*

*No regime de incidência não cumulativa do PIS e da Cofins, a isenção das receitas do transporte internacional de carga, prevista no inciso V do art. 14 da MP 2.158-35/2001, não é aplicável. As contribuições para o PIS e a Cofins apurados no regime de incidência não-cumulativa apenas não incidirão sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte se o serviço for prestado para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e se o pagamento representar ingresso de divisas no País.*

*RECEITA DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. INAPLICABILIDADE DE SUSPENSÃO.*

*Receitas de frete, quando tais fretes forem contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e relativos ao transporte de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, dentro do território nacional, entre os estabelecimentos da mesma empresa, estão sujeitas à tributação da Cofins, não gozando da suspensão de que trata em relação o art. 40, § 6º-A, I, da Lei nº 10.865, de 2004, por ausência de previsão legal.*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO- CUMULATIVIDADE. INSUMOS.*

*Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO*

*Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins, os gastos relativos a rastreamento de veículos e*

*cargas, a seguros de qualquer espécie e a pedágio, uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. NÃO INCIDÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRANSPORTE INTERNACIONAL.*

*No regime de incidência não cumulativa do PIS e da Cofins, a isenção das receitas do transporte internacional de carga, prevista no inciso V do art. 14 da MP 2.158-35/2001, não é aplicável. As contribuições para o PIS e a Cofins apurados no regime de incidência não-cumulativa apenas não incidirão sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte se o serviço for prestado para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e se o pagamento representar ingresso de divisas no País.*

*RECEITA DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. INAPLICABILIDADE DE SUSPENSÃO.*

*Receitas de frete, quando tais fretes forem contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e relativos ao transporte de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, dentro do território nacional, entre os estabelecimentos da mesma empresa, estão sujeitas à tributação do PIS, não gozando da suspensão de que trata em relação o art. 40, § 6º-A, I, da Lei nº 10.865, de 2004, por ausência de previsão legal.*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO- CUMULATIVIDADE. INSUMOS.*

*Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO*

*Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins, os gastos relativos a rastreamento de veículos e*

*cargas, a seguros de qualquer espécie e a pedágio, uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

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

*JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.*

*É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

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

*PROVA DOCUMENTAL*

*A prova documental será apresentada na impugnação ou manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.*

*Impugnação Improcedente*

No recurso voluntário são repetidos os exatos argumentos da impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas, Relator.

No procedimento fiscal referente ao ano-calendário de 2010 foram identificadas irregularidades no cumprimento das obrigações tributárias relativas ao PIS e a Cofins.

No que se refere aos débitos, não foram incluídos na base tributável das contribuições, os valores recebidos pela prestação de serviço de fretes de matérias-primas entre unidades de empresas preponderantemente exportadoras, e pela prestação de serviço de transporte internacional de cargas, prestado a empresa nacional, sem representar ingresso de divisas.

Também, no entendimento da fiscalização e do acórdão recorrido, em relação aos créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, foram apropriados, indevidamente, valores apurados sobre pagamentos relativos à: assistência médica, Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, vale transporte, uniformes, Equipamentos de Proteção Individual - EPI, pedágios, seguros, telefonia, fax, internet, serviços de vigilância, serviços de limpeza e materiais de limpeza, além de pagamentos classificados como "serviços prestados por pessoas jurídicas": alimentação, análises químicas, bebidas, coleta e destinação de resíduos, contabilidade, contratação de pessoal, cultura e lazer, cursos e treinamentos, despachantes, corretagens e liberações, escritório e informática, licenças e taxas, manutenção predial, representação comercial, saúde ocupacional e segurança do trabalho, serviço de entrega e malote, táxi, telefonia, topografia, transporte de funcionários e vigilância.

Portanto a análise do recurso voluntário será feita nas seguintes matérias:

### **1) Receitas da Prestação de Serviços de Transporte Internacional de Cargas:**

As receitas relativas a esta rubrica advém do contrato firmado entre a recorrente e a Toyota do Brasil Ltda, para o transporte de veículos automotores fabricados na Argentina para o centro de distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Sul. O contrato que confirma a prestação do serviço acima está especificado nos autos.

No recurso voluntário, a recorrente alega que faz jus à isenção prevista na MP nº 2.158-35, de 2001, em relação à tributação das receitas provenientes da prestação de serviços internacional de cargas.

Alega que só existem um PIS e uma Cofins no Brasil, o que se diferencia é o regime de incidência. Para a recorrente, as Leis nºs 10.637 e 10.833 não criaram "*novos tributos*", já que o fundamento de validade constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS permaneceu o mesmo. Tais leis introduziram, apenas, uma "*nova sistemática*" de apuração e recolhimento de tributos já instituídos. O fundamento constitucional para a instituição das referidas contribuições continua sendo o artigo 239 e o 195, I, da Constituição Federal, o que

deixa assente que o PIS e a COFINS não cumulativos são exatamente a mesma exação anteriormente prevista, o que ocorreu em 2003 foi apenas a entrada em vigor de uma nova sistemática de apuração desses tributos;

A fiscalização entende que o cerne da questão está no fato da empresa ser tributada pelo lucro real e sujeita ao regime de incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins. Entende que as receitas obtidas nessas operações de logística e frete internacional foram enquadradas pelo contribuinte como isentas das contribuições destinadas ao PIS e à Cofins, com fundamento no art. 14, inciso V, e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que expressamente dispõe que "*são isentas da Cofins*" e PIS/Pasep "*as receitas do transporte internacional de cargas ou passageiros*".

A fiscalização sustenta que no caso sob análise, isto é, transporte internacional de carga, não há exceção prevista em lei, ou seja, a receita do frete relativo ao serviço de transporte internacional de carga, quando realizado por empresa submetida ao regime de incidência não-cumulativa, como é o caso, deve, necessariamente, submeter-se ao previsto nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Como é possível perceber da leitura do texto legal, são isentas do PIS e da Cofins todas as receitas do transporte internacional de cargas e passageiros, independentemente de quem as aufera.

Trata-se de regra de isenção que não se dirige especificamente a uma ou algumas entidades, mas a determinada e específica receita, decorrente do transporte internacional de cargas e passageiros, auferidas por quem quer seja.

Por outro lado, analisando as normas que regulam especificamente esta matéria, não se identifica qualquer disposição posterior à MP nº 2.158-35 dispendo de forma diversa.

Da mesma forma, não há qualquer deliberação definitiva do Congresso Nacional a respeito da continuidade da vigência da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Assim, não tendo sobrevivendo nenhum ato normativo revogando, anulando ou restringindo essa disposição, tampouco deliberação definitiva do Congresso Nacional a respeito da continuidade da sua vigência, a conclusão é que permanece válida, vigente e eficaz a regras de isenção do PIS e da COFINS das receitas do transporte internacional de cargas ou passageiros.

Afinal, foram somente essas as hipóteses relacionadas pelo legislador para cessar o vigor das medidas provisórias publicadas anteriormente à EC nº 32/01, como é o caso da MP nº 2.158-35.

Assim, a recorrente entende que as receitas tributadas estão alcançadas pela hipótese de isenção prevista no inciso V do artigo 14 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

*I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e*

*dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;*

*II - da exportação de mercadorias para o exterior;*

*III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;*

*IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;*

**V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;**

**§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.**

Segundo a decisão recorrida, esta conclusão decorreria do fato de a referida isenção ter sido concedida antes da edição das leis que instituíram o regime não cumulativo dessas contribuições, o que, supostamente impediria fosse alargada a sua aplicação às empresas tributadas sob essa nova sistemática, em face do que prescreve o art. 111 do CTN.

Ocorre que não se justifica a interpretação restritiva dessa regra de isenção. Entendo que, sem ter sobrevivido qualquer alteração legislativa dispendo em sentido contrário, não há como limitar seu campo de incidência apenas às pessoas sujeitas ao regime cumulativo.

Afinal, estamos diante de isenção objetiva, e não subjetiva.

A referida interpretação está fundamentada na premissa de que a simples criação de novo regime de apuração dessas contribuições seria suficiente para revogar uma isenção objetiva.

Para completar o entendimento, transcrevo o acórdão 3102.002.174, exarado no processo 11065.725247/2011-65, em que foi dado provimento ao recurso voluntário, sem a apresentação de recurso especial pela PFN:

*Com efeito, não existe qualquer conflito entre as disposições do art. 14, V e parágrafo 1º, da MP nº 2.158-35/ 01 e das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.*

*Analisando as prescrições destas leis, verifica-se que o legislador não dedicou sequer uma linha às receitas do transporte internacional de cargas e passageiros, o que, por si só, é suficiente para concluir pela ausência de disposições normativas conflitantes e, como consequência, pela continuidade da vigência ampla e irrestrita da norma de isenção em análise.*

*Por outro lado, é irrelevante a circunstância de a presente isenção ter sido editada anteriormente às Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Isso por uma razão simples, mas decisiva: estes diplomas normativos não criaram contribuições novas, apenas*

*instituíram nova sistemática de apuração de tributos já existentes: o PIS e a COFINS.*

*E nem poderia ser diferente, tendo em vista que o fundamento de validade é único: o art. 195, I, “b”, da CF, o que, por si só, afasta a idéia de que são tributos distintos.*

*Assim, independentemente de o PIS e a COFINS serem cumulativos ou não, têm mesma natureza jurídica, já que encontram respaldo de validade no artigo 195, I, “b”, da CF, devendo, por esta mesma razão, se sujeitarem ao mesmo regime jurídico naquilo que não disser respeito especificamente às técnicas de sua apuração, o que não nos parece ser o caso em relação às receitas de decorrente do transporte internacional de cargas e passageiros.*

*Ainda em reforço à continuidade da vigência ampla e irrestrita da referida regra de isenção, devemos retomar a idéia de que lei especial não revoga nem é revogada por lei geral. Nesses casos, o que se tem é a necessidade de circunscrever a aplicação da norma especial às situações que efetivamente apresentam as características tomadas pelo legislador como causa para o tratamento específico.*

*Assim, diante de ocorrências que reúnam integralmente as particularidades descritas na norma especial, prevalece a sua aplicação.*

*É justamente isso que se verifica no caso concreto. A lei outorgou tratamento especial para as receitas decorrentes diretamente do transporte internacional de cargas e passageiros. A diferença específica da presente regra é, sem dúvidas, a fonte da receita, não a pessoa que aufere, muito menos o regime de apuração a que está submetida.*

*Assim, independentemente de quem preste o serviço, não é possível tributar estas receitas pelo PIS e da COFINS tendo em vista que a lei prescreveu expressamente que esses valores são isentos.*

*Neste contexto, não há como concluir que a fixação de norma posterior geral de não cumulatividade, a qual, reafirme-se, é silente no que se refere ao específico tratamento jurídico conferido às receitas decorrentes do transporte internacional de cargas e passageiros seja suficiente para revogar a referida regra de isenção.*

*Interpretação nesse sentido implica prestigiar a falaciosa idéia de que lei geral revoga lei especial, o que não se sustenta em nosso sistema jurídico.*

*A mesma conclusão se estende ao argumento apresentado pela DRJ, no sentido de que, relativamente às empresas submetidas ao regime não cumulativo, somente haveria que se falar em regra de isenção para as situações contempladas no art. 5º, II, da Lei nº 10.637/02 e no art. 6º, II, da Lei nº 10.833/03, ou seja,*

*para os casos de prestação de serviços diretamente a pessoas domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas no país, o que não teria se verificado no caso concreto.*

*Ora, tal alegação não se sustenta. Os referidos enunciados legais regulam apenas genericamente a exportação de serviços, não se referindo a qualquer situação específica, como é o caso do transporte internacional de cargas e passageiros.*

*Por conta disso e tendo sido exaustivamente demonstrado que a regra especial prevalece sobre a geral, não é possível limitar o direito da Recorrente com base em exigências de regras gerais, que não se aplicam ao caso particular em análise.*

*Está certa a decisão recorrida quando afirma que a aplicação das referidas regras exigem o implemento de duas condições: (i) que o contratante dos serviços seja pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior; e (ii) que a sua remuneração implique ingresso de divisas no País.*

*O que não se pode perder de vista é que, em se tratando do serviço realizado pela Recorrente, que é justamente o transporte internacional de cargas, há regra de isenção especial e incondicionada que, em se tratando do serviço realizado pela Recorrente, que é justamente o transporte internacional de cargas, há regra de isenção especial e incondicionada.*

*De fato, a MP 2.158-35/01 instituiu isenção específica de PIS e COFINS para as receitas decorrentes do transporte internacional de cargas e passageiros, não estipulando qualquer contrapartida para o seu gozo. Trata-se, pois, de norma especial que não revoga nem é revogada pela norma geral, mas que deve ser necessariamente aplicada aos casos que reúnam as diferenças específicas nela previstas.*

*Assim, enquadrando-se a conduta da Recorrente nesta norma especial não há dúvida que a tentativa de estender as referidas exigências à situação concreta regulada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é manifestamente arbitrária e ilegal.*

*Fazendo súmula do que acabamos de expor, o que se vê é que limitar a presente regra em face do regime de apuração das pessoas que realizam o serviço de transporte internacional de cargas ou passageiros, sem que haja qualquer restrição de lei nesse sentido, sob a frágil alegação de que a não cumulatividade foi estabelecida posteriormente, não tem sustentação jurídica: não há qualquer conflito entre essas regras, tampouco se justifica a tentativa de circunscrever uma isenção claramente objetiva às pessoas que estão no regime cumulativo.*

*Ao inserir o art. 14, V e parágrafo 1º, da Medida Provisória nº 2.15835, o legislador deixou a salvo da tributação do PIS e da COFINS a integralidade das receitas auferidas diretamente com a prestação serviço de transporte internacional de cargas ou passageiros, não cabendo ao intérprete ampliar, tampouco restringir esta disposição.*

*Entendimento em sentido contrário implica aceitar que o aplicador da lei possa substituir a vontade do legislador, o que não se admite.*

*É exatamente este o raciocínio que deve prevalecer no caso concreto, afinal, não se tem aqui interpretação extensiva. Muito pelo contrário, o que se verifica é tentativa arbitrária de exigir a observância de requisitos não previstos na lei para a isenção em tela.*

Também entendeu dessa maneira, por unanimidade de votos, o acórdão nº 3401-002.677, de relatoria do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, cuja ementa transcrevo:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2008*

*BASE DE CALCULO. COFINS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGA E PASSAGEIROS. ISENÇÃO.*

*No regime de incidência não cumulativa do Pis e da Cofins, a receitas decorrentes do transporte internacional de cargas, auferidas pela empresa transportadora, pode ser excluída da base de cálculo das referidas contribuições, ainda que o transporte seja realizado em embarcação afretada.*

Portanto, em linhas gerais, me alinho ao entendimento desses dois acórdãos, e, no caso concreto, entendo que assiste razão ao contribuinte nessa matéria.

## **2) Receitas Relativas ao Transporte de Matérias Primas para Empresas Preponderantemente Exportadoras:**

A fiscalização entendeu que:

a) A contribuinte prestou serviços relativos a transporte de madeira a empresas preponderantemente exportadoras, produtoras de celulose, e enquadrou as receitas auferidas nessas operações como submetidas à suspensão quanto à incidência das contribuições destinadas ao Pis e à Cofins;

b) A madeira transportada era utilizada pelas empresas contratantes dos serviços de frete para obtenção da celulose, matéria-prima na produção do papel. Produto, em grande medida, exportado, razão pela qual essas empresas, de acordo com o contribuinte, eram enquadradas, no período, como preponderantemente exportadoras, nos termos do art. 40, § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004, e Instrução Normativa SRF nº 466, de 2004;

c) De acordo com os contratos e informações prestadas pelo contribuinte, toda a madeira era transportada entre unidades das próprias empresas contratantes dos serviços de frete, ou entre unidades de estocagem de terceiros ou das próprias empresas, às unidades fabris, desvinculadas, portanto, da operação de aquisição;

d) Nas notas fiscais e Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC solicitadas como amostras não há indicação de que o serviço de transporte estivesse vinculado à operação de aquisição de madeira de terceiros.

Já a recorrente alega que não há dúvidas quanto ao fato de que as empresas tomadoras do seu serviço são preponderantemente exportadoras, como foi reconhecido pela própria autoridade administrativa na fl. 3 do Relatório Fiscal, e de que a operação de transporte das toras de madeira está sujeita à suspensão do PIS e da COFINS, não havendo, pois, que se falar em prática de qualquer infração à legislação tributária.

Entendo que o acórdão recorrido não merece ressalvas ao afastar no caso concreto a aplicação do art. 40, § 6º A, I, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, pretendido pela contribuinte, uma vez que tal artigo trata somente de fretes contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, conforme definição no § 1º deste mesmo artigo, quando adquirem matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

*1º Para fins do disposto no caput, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.*

(...)

§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008)

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e

(...)

Portanto, a transferência entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não se coaduna com a necessária ação de adquirir as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Diferentemente do alegado, o que temos é uma transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma contribuinte.

É incontroverso que a recorrente foi contratada por empresas preponderantemente exportadoras, para transportar toras de madeira, que são a matéria-prima da fabricação do papel, das áreas de plantio e reflorestamento para as unidades fabris.

Entretanto, não está caracterizado que as referidas madeiras tenham sido adquiridas pelos tomadores de serviços.

As provas constantes dos autos indicam que há o transporte do insumo entre a sua área de plantio e a outra área da pessoa jurídica, o que impede o crédito do frete para as empresas contratantes e a suspensão das contribuições pela contratada.

Assim, o fato de as tomadoras de serviços, isto é, as empresas de papel e celulose, extraírem a madeira transportada pela recorrente de área de sua propriedade, afasta a suspensão do tributo, dado que não se está diante de aquisição de matéria prima, mas de sua extração.

Assim, é incabível a equiparação de receitas de frete oriundas da transferência entre estabelecimentos de uma pessoa jurídica preponderantemente exportadora com receitas de fretes contratados por esta pessoa jurídica no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos.

Portanto, me alinho com o entendimento pacífico na Secretaria da Receita Federal, de que as receitas de frete, quando tais fretes forem contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e relativos ao transporte de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, dentro do território nacional, entre os estabelecimentos da mesma empresa, estão sujeitas à tributação da contribuição para o PIS e para a Cofins, não gozando da suspensão de que trata em relação o art. 40, § 6º-A, I, da Lei nº 10.865, de 2004, por ausência de previsão legal.

E também não entendo que o conceito de aquisição trazido do Direito Civil, possa ser incorporado caso concreto para considerar que a extração de área de plantio da própria empresa, possa ser considerado espécie de aquisição.

Entendo, portanto, que não assiste razão à recorrente nessa matéria.

### **3) Créditos Relativos a Bens e Serviços Utilizados como Insumo na Prestação de Serviços:**

A fiscalização constatou que foram apropriados créditos com insumos relativos à assistência médica, Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, vale transporte, uniformes, Equipamentos de Proteção Individual - EPI, pedágios, seguros, telefonia, fax, internet, serviços de vigilância, serviços de limpeza e materiais de limpeza, além de pagamentos classificados como "serviços prestados por pessoas jurídicas": alimentação, análises químicas, bebidas, coleta e destinação de resíduos, contabilidade, contratação de pessoal, cultura e lazer, cursos e treinamentos, despachantes, corretagens e liberações, escritório e informática, licenças e taxas, manutenção predial, representação comercial, saúde ocupacional e segurança do trabalho, serviço de entrega e malote, táxi, telefonia, topografia, transporte de funcionários e vigilância.

A recorrente sustenta que o termo “insumo”, para fins da legislação do PIS e da COFINS, possui significado próprio, o que afasta a adoção do conceito utilizado na legislação do IPI e, enquadram-se nesse conceito os bens e serviços adquiridos que, por determinação legal ou por força de norma emanada por órgão regulador, sejam obrigatórios para a consecução de sua atividade.

Alega que todas as despesas incorridas, pertinentes e essenciais, para geração da receita tributável por PIS e COFINS apurado sob a sistemática não-cumulativa, que estejam relacionadas às atividades relacionadas no Relatório Fiscal, e glosadas, devem ser consideradas como insumos para fins de creditamento.

No recurso voluntário, a recorrente afirma que, no caso do PIS e da Cofins, ao contrário do que propugna a decisão recorrida, devem proporcionar direito a créditos delas dedutíveis, não apenas as despesas e custos vinculados a bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços ou na fabricação de bens destinados a venda, mas quaisquer dispêndios necessários ao pleno desenvolvimento da atividade da empresa.

Afirma que, na esfera do PIS e Cofins não cumulativos, o conceito de insumo muito se aproxima, se é que com ele não se confunde, daquele adotado pela legislação do imposto de renda, nos artigos 290, 291 e 299 do RIR/99.

Preliminarmente, registro que a maioria das decisões proferidas no CARF vêm assentando o entendimento de que o conceito de insumos para creditamento de PIS e da Cofins demandam critérios próprios, nem iguais aos critérios para o creditamento do IPI e nem ao conceito de insumo aplicado na legislação do Imposto de Renda.

Inicialmente o PIS e a Cofins foram instituídos de forma cumulativa. Posteriormente, as leis 10.637/02 e 10.833/03 modificaram o regime de apuração destas contribuições de cumulativo para não-cumulativo, no momento em que as alíquotas foram majoradas para 9,25% no total.

Essa não cumulatividade foi desenhada segundo o entendimento do legislador ordinário, porque não havia qualquer preceito constitucional impondo regras sobre a não-cumulatividade na apuração dos tributos.

Estabeleceu-se portanto um sistema legal de dedução de créditos em razão das despesas e aquisições de bens e serviços previstas nos artigos 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03. As referidas leis não legislaram sobre o conceito de insumos para os casos de apuração dos créditos de PIS e Cofins, dando margem para diversas interpretações sobre o tema, no decorrer destes anos.

Por esta razão, vem sendo discutido no âmbito administrativo, perante a Justiça Federal e o Superior Tribunal de Justiça o conceito de insumos para fins de créditos de PIS e Cofins.

Como dito, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são omissas quanto ao alcance do termo “insumo” para fins de cálculo do crédito das referidas contribuições. Tal amplitude terminológica encontra-se disposta apenas em normas de natureza infralegal, como o § 5º, do artigo 66, da IN SRF nº 247, de 21/11/2002, dispositivo incluído pela IN SRF nº 358, de 09/09/2003, da não-cumulatividade do PIS/Pasep, bem como nos incisos I e II do § 4º, do artigo 8º, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004, da não-cumulatividade da COFINS. Segundo tais

normas, para fins de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, deverão ser assim concebidos, aqueles:

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

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

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

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

Especificamente sobre o critério adotado pela IN SRF nº 404/2004 para a definição de insumo destaca-se que:

*[...] não é válida a equiparação [à legislação do IPI] realizada pela instrução normativa. A contribuição não incide apenas sobre operações que tenham por objeto produtos industrializados. Tais negócios jurídicos abrangem parte da materialidade da exação, que é muito mais ampla e alcança todos os atos de acréscimo ao patrimônio líquido do contribuinte (receita bruta). Desse modo, a aplicação do conceito de insumo da legislação do IPI gera como efeito prático a limitação da não cumulatividade da contribuição a uma parcela dos fatos tributados, mantendo o efeito cascata em relação às demais receitas auferidas pelo contribuinte. Ao mesmo tempo, compromete de forma irremediável a maior virtude da legislação: a previsão de um conceito amplo de insumo, capaz de garantir uma salutar e indispensável maleabilidade da lei em face do dinamismo da atividade empresarial. Uma restrição dessa natureza somente poderia ser prevista em lei formal, diretamente na Lei nº 10.833/2003, inclusive porque, ao reduzir o montante do crédito dedutível, a instrução normativa implica o aumento do valor do tributo devido por meio de analogia, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional.*

(SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 315)

Aduz ainda que a Lei nº 10.833/2003 adotaria “[...] um conceito de insumo claramente ligado à noção de custo de produção prevista de forma exemplificativa na legislação do imposto de renda (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto nº 3.000/1999, arts. 290 e 291)”<sup>1</sup>.

Há ainda doutrinadores que apregoam a ampla consideração como insumo de todas as despesas da empresa, como Natanael Martins<sup>2</sup>, em sintonia com a tese sustentada pela

<sup>1</sup> ob. cit., p. 315-316.

recorrente. Segundo ele, pelo fato de as contribuições em comento alcançarem a receita total das entidades, a única forma de assegurar sua integral não-cumulatividade seria se “os créditos apropriáveis alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa”.

Para Marco Aurélio Greco<sup>3</sup> os insumos para fins de PIS/Pasep e Cofins não se equiparam àqueles indicados pela legislação do Imposto de Renda, uma vez que há distinção material entre receita e renda. Patrícia Madeira, ao estudar a questão da não-cumulatividade, e explicando a lição de Greco, assevera que os pressupostos de fato para o IRPJ e a CSSL são o resultado positivo (renda/lucro), e, nesse caso, deverão ser considerados todos os custos que interferirem na sua apuração. No entanto, “nem todos os custos da atividade empresarial interferem na formação da receita, que é materialidade do PIS e da Cofins”. A idéia de insumo proclamada pela legislação do IPI também não seria aplicável para o PIS/Pasep e para a COFINS<sup>4</sup>, dado ser o IPI

*[...] tributo cuja não-cumulatividade se opera pelo método subtrativo, variante imposto contra imposto (que, portanto, requer tenha havido incidência na operação anterior para que o insumo seja creditável) e cuja materialidade (industrialização) remete à ideia de algo fisicamente apreensível.*

*Como a receita decorre de uma prestação de serviços ou da produção de bens, Marco Aurélio Greco conclui que só deve ser insumo o que for inerente àquilo que denomina de “processo formativo da receita”. Em suas palavras:*

*relevante é determinar quais os dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos). Se entre o dispêndio e os fatores capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.*

Há também outras teses doutrinárias sobre esse que é um dos mais intrincados assuntos relacionados ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS. Particularmente, no âmbito do presente foro de discussão destinado a buscar um posicionamento justo para a lide, entendo que se a lei admite o direito de crédito decorrente de despesas incorridas pela pessoa jurídica, tais como pelo aluguel de prédios, de máquinas e de equipamentos utilizados nas atividades da empresa, bem como da energia consumida em seus estabelecimentos, dentre várias outras hipóteses, também permite que referido direito creditório decorra da aquisição de bens e de serviços utilizados como insumo, ressalvadas as exceções legais.

Em consequência das limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, constata-se que o legislador optou por um **regime de não-cumulatividade parcial**, posição que defendemos, muito embora reconheçamos que parte da doutrina tente dar ao

Quartier Latin, 2005. p. 204. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) et al. *Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thompson. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 112-122. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

<sup>4</sup> O trecho acima, que sintetiza a lição de Marco Aurélio Greco (op. cit., p. 117-118), foi extraído da Dissertação de Mestrado de Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira, p. 127-128 – referência já citada.

regime um sentido mais amplo e próximo dos aspectos econômicos da produção, o que, contudo, não encontra alicerce na legislação pertinente.

Esta, inclusive, também é a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento daquela Corte pode ser visualizado no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques, proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.246.317-MG:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

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

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

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

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

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

*6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios **sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que***

*pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.*

*7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)*

Portanto, quanto ao alcance do conceito de *insumo* segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, entendo que a aceção correta é aquela ligada à **essencialidade** do bem ou do serviço para o exercício da atividade empresarial: fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou prestação de serviços. Também há relação estreita com o objeto social da empresa.

Logo, muito embora entendamos que o conceito de insumo seja mais elástico que o adotado pela Receita Federal nas suas instruções normativas nº 247, de 21/11/2002 e 404, de 12/03/2004, conforme razões acima desenvolvidas, e mesmo admitindo que muitos desses serviços e gastos são essenciais à dinâmica empresarial no seu aspecto macro, alguns deles dizem respeito a atividades de caráter meramente administrativo, não estando relacionados, de forma direta, à atividade de prestação de serviços da recorrente.

Desde já, afasta-se a tese da recorrente que procura dar ao conceito de insumo a amplitude de dedutibilidade utilizado pela legislação do Imposto de Renda.

Entendo que gastos essenciais à dinâmica empresarial no seu aspecto macro, mas dizendo respeito a atividades de caráter meramente administrativo, não estando relacionados, de forma direta, à atividade de prestação de serviços da recorrente não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da Cofins.

Lembrando que a atividade da recorrente é transporte de cargas, passamos a analisar os gastos considerados como insumos pela recorrente e que foram glosados pela fiscalização:

a) Pagamentos de assistência médica: não estão relacionados, de forma direta, à atividade de prestação de serviços da recorrente e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da Cofins.

b) Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT: não estão relacionados, de forma direta, à atividade de prestação de serviços da recorrente e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da Cofins;

c) Seguros: não estão relacionados, de forma direta, à atividade de prestação de serviços da recorrente e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da Cofins;

d) Telefonia, fax, internet: não estão relacionados, de forma direta, à atividade de prestação de serviços da recorrente e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da Cofins;

e) Serviços de vigilância: não estão relacionados, de forma direta, à atividade de prestação de serviços da recorrente e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da Cofins;

f) Serviços de limpeza e materiais de limpeza: não estão relacionados, de forma direta, à atividade de prestação de serviços da recorrente e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da Cofins;

**g) Gastos com rastreamento de veículos e cargas e com pedágios:** uma vez que estes itens configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, enquadram-se no conceito de insumos e dão direito ao crédito.

**h) Despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como calçados e roupas protetoras:** geram direito à apuração de créditos a serem descontados no PIS e na Cofins, porque se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados.

Em relação aos pagamentos classificados como "serviços prestados por pessoas jurídicas":

a) alimentação, análises químicas, bebidas, coleta e destinação de resíduos, contabilidade, contratação de pessoal, cultura e lazer, cursos e treinamentos, despachantes, corretagens e liberações, escritório e informática, licenças e taxas, manutenção predial, representação comercial, saúde ocupacional e segurança do trabalho, serviço de entrega e malote, táxi, telefonia, topografia, transporte de funcionários e vigilância: considero que estes pagamentos não estão relacionados, de forma direta, à atividade de prestação de serviços da recorrente e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da Cofins;

Portanto considero que foram corretas as glosas realizadas no presente lançamento, **com exceção dos gastos com rastreamento de veículos e cargas, com pedágios, e das despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como calçados e roupas protetoras que se incluem no conceito de insumos para creditamento do PIS e da Cofins.**

#### 4) Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício:

No que concerne à alegação referente incidência a juros de mora sobre o valor lançado de multa de ofício, o entendimento majoritário do CARF é de que é cabível.

Cobram-se juros de mora sobre a multa de ofício equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, Selic, por expressa previsão legal.

O art. 161 do Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o "crédito" a que se refere o

caput do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

Assim, os juros de mora devem incidir também sobre a multa de ofício, que integra o crédito tributário constituído de ofício.

Da mesma maneira que faz na impugnação, a recorrente protesta pela juntada posterior de todas as provas admitidas em direito.

Contudo, o momento oportuno para a apresentação das provas que visem ilidir a infração lançada é junto com a impugnação.

#### **Conclusão:**

Portanto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para considerar isentas as receitas da prestação de serviços de transporte internacional de cargas e para considerar que os gastos com rastreamento de veículos e cargas, com pedágios, e as despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como calçados e roupas protetoras se incluem no conceito de insumos para creditamento do PIS e da Cofins.

Conselheiro Luiz Augusto do Couto Chagas

Luiz Augusto do Couto Chagas - Relator

assinado digitalmente

Luiz Augusto do Couto Chagas