



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720347/2020-88
ACÓRDÃO	3201-012.211 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TNT MERCÚRIO CARGAS E ENCOMENDAS EXPRESSAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao impugnante o ônus de comprovar suas alegações, bem como de exibir escrituração, controles e documentos aptos a demonstrar e quantificar o seu direito.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ÔNUS DA PROVA.

Nos termos da IN RFB nº 1911/2019, somente se consideram insumos bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes e que integram a prestação de serviços realizada pelo sujeito passivo (art. 172, § 1º, II). Também explicita a referida Instrução Normativa, de forma inequívoca, que não são considerados insumos, entre outros, “bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica” (art. 172, § 2º, VIII).

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2016

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ÔNUS DA PROVA.

Nos termos da IN RFB nº 1911/2019, somente se consideram insumos bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes e que integram a prestação de serviços realizada pelo sujeito passivo (art. 172, § 1º, II). Também explicita a referida Instrução Normativa, de forma inequívoca, que não são considerados insumos, entre outros, “bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica” (art. 172, § 2º, VIII).

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA. SIMPLES.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas decorrentes do aluguel de empilhadeiras, paleteiras e transpaleteiras

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/02 que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

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

“Trata-se de impugnação apresentada em face de Autos de Infração relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e à Contribuição para o PIS/PASEP, ambos relativos ao período de apuração 01/01/2016 a 31/12/2016, nos montantes respectivamente de 2 R\$ 32.650.018,72 e R\$ 7.088.431,98, incluídos principal, multa do ofício de 75% e juros de mora calculados até 11/2020 (fls. 10443/10450 e 10451/10458).

Os fundamentos dos lançamentos de ofício constam do Termo de Constatação Fiscal de fls. 1875/1928, como seguem sumariados:

a) GLOSA DE CRÉDITOS – LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. Da análise das justificativas e documentos apresentados, a fiscalização considerou irregular os aproveitamentos relativos aos gastos com aluguéis de veículos, pois tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais. As despesas com a locação de veículos, máquinas e equipamentos sem mão-de-obra de operação não se confundem com a prestação de serviços e, portanto, não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento da não cumulatividade na modalidade insumos. A esse respeito, o entendimento do STF tem sido no sentido de que a simples locação de bens móveis, desacompanhada da prestação de serviços, não caracteriza obrigação de fazer, ou seja, não se trata de prestação de serviço. Em diversas Soluções de Consulta elaboradas pela Coordenação-Geral de Tributação, por Divisões de Tributação e entendimento constante de diversos acórdãos expedidos pelas DRJs, fica concluído que as despesas com a locação de veículos utilizados nas atividades da pessoa jurídica não fazem jus ao desconto de créditos previsto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, uma vez que veículos não se enquadram no conceito de “máquinas e equipamentos” para fins do dispositivo legal e também que as despesas com a locação de veículos, máquinas e equipamentos sem mão-de-obra de operação não se

confundem com a prestação de serviços e, portanto, não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento da não cumulatividade na modalidade insumos, prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Importante ressaltar que tal constatação encontra amparo no disposto no art. 111 do CTN, que determina a interpretação literal da legislação, quando disponha sobre exclusão do crédito tributário. Desta forma, relativamente ao aproveitamento de créditos, do total da base de cálculo declarada no EFD contribuições – total declarado a título de “aquisição de serviços como insumo”, foi glosado R\$ 2.245.653,33, referente à LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, conforme registros individualizados apontados na PLANILHA N.º 01 anexa.

b) GLOSA DE CRÉDITOS – SERVIÇOS DIVERSOS. Foi constatado que a contribuinte utilizou na respectiva base de cálculo diversos valores que pela natureza dos gastos/despesas não são passíveis de gerar créditos a serem descontados do valor devido das contribuições do PIS e da COFINS. Diversas despesas incorridas não podem gerar créditos, pois se tratam de serviços voltados à área gerencial, não sendo utilizados na prestação dos serviços. Com relação aos serviços de Vigilância, a Solução de Consulta nº 168 – Cosit - 31 de maio de 2019 e Solução de Consulta nº 228 – Cosit - 27 de junho de 2019 tratam do aproveitamento de crédito sobre dispêndios com seguro de carga, seguro de veículos para transporte de carga, segurança no transporte (rastreamento/monitoramento) e vale pedágio, e estes gastos, aproveitados como créditos, foram aceitos pela fiscalização. No entanto, apesar dos serviços de segurança em Portarias e Recepções se tratarem de despesas necessárias para a empresa (para o exercício de sua atividade), estes não são essenciais ou relevantes, relativamente à atividade desenvolvida pela fiscalizada – Transporte de carga, e portanto serão glosados. Quanto às locações declaradas no BLOCO A, o aproveitamento de créditos com locação de carros elétricos, empilhadeiras, guinchos, por se tratarem de veículos, está vedada em decorrência do disposto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, após análise dos registros 3 lançados no Bloco A e dos documentos apresentados, constatamos que as despesas com áreas administrativas e despesas de serviços diversos (tais como Serviço de Vigilância patrimonial, serviços de estofaria, serviços de pintura, serviços de impressão, taxas administrativas, serviço de cópias de chave, locação de guincho, locação de empilhadeira, gerenciamento de risco s/ INSS) não são essenciais e relevantes para que a prestação do serviço de transporte rodoviário de carga aconteça, assim, não dão direito ao creditamento.

c) GLOSA DE CRÉDITOS – DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS DE PIS E COFINS. A legislação relativa ao aproveitamento de créditos na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos determina que empresas de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratarem serviço de transporte de carga prestado por transportadora optante pelo Simples Nacional não pode descontar créditos calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS), em face do disposto na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º,

§§ 19 e 20 c/c art. 15, II. A própria empresa esclarece que tais serviços se referem a subcontratação de serviços de transporte, cujo aproveitamento esta embasado na Lei n.º 10.833/03 em seus art. 3º, §§ 19 e 20 c/c art 15 , II, no entanto, utiliza para o cálculo destes créditos as alíquotas de 7,60 % (COFINS) e 1,65% (PIS), para todas as empresas subcontratadas, sem efetuar a segregação de Pessoas Jurídicas enquadradas no SIMPLES, onde o disposto nos citados §§ 19 e 20 do Art. 3º da Lei 10.833/20003 determinam a aplicação das alíquotas de 5,70% (COFINS) e 1,2375% (PIS). No ANEXO III do presente TERMO, segue reproduzida parte das consultas efetuadas por esta fiscalização, relativamente ao enquadramento de Pessoas Jurídicas – Simples Nacional. Elaboramos a PLANILHA N.º 03, identificando de forma individualizada, todos os 47.293 registros declarados como aproveitamentos de créditos a título de “Subcontrat. PJ Simples p/Transf” – “Aquisição de serviços utilizados como insumo”, optantes pelo SIMPLES NACIONAL, constantes do EFD contribuições – BLOCO F, com aproveitamento de créditos com alíquotas 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins), e calculamos o valor correto a ser aproveitado (alíquotas de 1,2375% e 5,7% respectivamente - 75% das alíquotas integrais).

d) GLOSA DE CRÉDITOS – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. Constatamos nas contas 11606.03 – COFINS A RECUPERAR e 11106.04 – PIS A RECUPERAR, AC 2016, um saldo inicial de DEZ/2015 ZERO, que confere com a resposta fornecida pela empresa em Carta Resposta datada de 09/06/2020. A empresa foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos sobre os aproveitamentos de créditos de períodos anteriores. Na resposta apresentada limitou-se a anexar ao “Dossiê Comunicação com o Contribuinte” as planilhas contendo os lançamentos das contas contábeis MTZ.21207.01 – COFINS A RECOLHER e MTZ.21208.01 – PIS A RECOLHER, juntamente com 11 planilhas demonstrativas. Examinando as contas MTZ.21207.01 – COFINS A RECOLHER e MTZ.21208.01 – PIS A RECOLHER, verificamos que os créditos declarados como relativos a períodos anteriores eram os créditos de MAR a NOV/2016. Analisando os cálculos apresentados nas planilhas demonstrativas verificamos que tais valores mensais se referem à consolidação das diferenças de alíquotas utilizadas originalmente em cada ano de 2012 a 2016 (5,70% - COFINS e 1,2375% - PIS) e a pretendida alíquota de 7,60% - COFINS e 1,65% PIS, utilizada pela fiscalizada em 2016 para recálculo dos créditos e inclusão destas diferenças a título de créditos extemporâneos. A empresa enfatiza a essencialidade e indispensabilidade de referidos serviços, afirma que estão sendo considerados os serviços prestados de subcontratação de empresa optantes pelo SIMPLES NACIONAL, mas nada esclareceu sobre o cálculo por ela efetuado nas referidas planilhas e nem apresentou demais documentos que justificassem a pretendida correção de alíquotas a serem aplicadas nestes serviços, ou seja, nada apresentou para comprovar que tais serviços não estariam enquadrados na aplicação das alíquotas 5,70% (COFINS) E 1,2375%(PIS), conforme disposto nos pelos §§ 19 e 20 do art. 3º, combinados com o art. 15, da Lei nº 10.833 e como originalmente declarado. O reconhecimento com os dispêndios da pessoa jurídica relativos às subcontratações firmadas para a execução dos

serviços de transporte, de fato, dão direito à apuração de créditos na sistemática da não cumulatividade aplicável à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, no entanto, o enquadramento legal para a aplicação das alíquotas está definido pelos §§ 19 e 20 do art. 3º, combinados com o art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, a inclusão de diferenças de alíquotas pela fiscalizada a título de “Créditos de períodos anteriores” (seu recálculo com utilização de alíquotas de 7,60% e 1,65% ao invés de 5,70% e 1,2375% para COFINS E PIS respectivamente) não encontra amparo legal. Desta forma, os valores lançados na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos – AC 2016, a título de “créditos descontados de período anterior”, declarados na EFD – Contribuições, e nas contas contábeis MTZ.21207.01 – COFINS A PAGAR e MTZ.21208.01 – PIS A PAGAR serão glosados por esta fiscalização.

e) INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE PIS E COFINS. Oportuno esclarecer que a empresa não possui saldo de créditos de PIS E COFINS não cumulativos no mês de DEZ/2015, conforme verificado nas contas 11106.04 (“PIS A RECUPERAR” e 11106.03 (“COFINS A RECUPERAR”), e desta forma, as glosas de crédito ora relatadas geraram “Insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS não cumulativos” nos meses de JAN A DEZ/16. Os tributos lançados correspondem à insuficiência do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos, que não estão declaradas em DCTF ou tampouco recolhidas, decorrentes das glosas efetuadas, conforme bases de cálculo demonstradas de forma individualizada nas PLANILHAS Nº 01, nº 02 e nº 03 anexas ao Termo de Constatação Fiscal, juntamente com a glosa de crédito de períodos anteriores. Seguem anexas ao Termo as PLANILHAS Nº 04 a Nº 07 que demonstram a apuração de insuficiência de recolhimento de COFINS e de PIS, após glosas efetuadas pela fiscalização.

Cientificado em 18/11/2020 (fls. 10.472, 10.474 e 10.475), o contribuinte apresentou, em 18/12/2020 (fl. 10.483) a impugnação de fls. 10.486/10.522, na qual alega:

a) A impugnante dedica-se essencialmente à atividade de prestação de serviços de transporte nacional e internacional de cargas, remessa de amostras, encomendas e pacotes pelo sistema de entrega urgente porta-aporta, bem como suas atividades correlatas (tais como, armazém geral, depósito de carga e serviços de despachante), sendo certo, por conseguinte, que necessita subcontratar serviços de transporte para atender todo o território nacional, bem como contratar serviços de segurança das cargas e locar veículos, maquinários e equipamentos para a concretização do seu objeto social.

b) A legislação autoriza de forma expressa o desconto de todo e qualquer insumo utilizado na prestação de serviço, sendo certo que todos os bens e serviços relacionados às atividades desenvolvidas pelos contribuintes são considerados como insumos e, por conseguinte, nos termos dos art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, podem ser utilizados como créditos na apuração do PIS e da COFINS. Cumpre destacar que o STJ, em sede de recurso repetitivo, delimitou o

conceito de “insumos” para fins de creditamento do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, tendo fixado a tese de que tal conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa. Diante do julgamento em questão, a Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, ratificando o conceito de insumos definido pelo STJ. Note-se também que, por força do art. 62, parágrafo 2º, do seu Regimento Interno, o CARF também vem adotando o entendimento do STJ no Resp 1.221.170/PR.

c) DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE PIS E COFINS SOBRE O CREDITAMENTO NA SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTADORAS OPTANTES PELOS SIMPLES NACIONAL. Não há que se falar em limitação para aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS decorrentes da subcontratação das transportadoras pela impugnante, pelo simples fato de que estas são optantes do Simples Nacional (e não Simples). Dispõe os §§ 19 e 20 art. 3º da Lei nº 10.833/03 que a empresa prestadora de serviço de transporte de carga que subcontratar transportadora optante pelo Simples poderá descontar 75% da alíquota da COFINS devida na operação. Essa regra foi estendida ao PIS, nos termos do art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/03. Embora exista dispositivo legal tratando sobre a limitação do aproveitamento do crédito de PIS e COFINS, fato é que tal regra não se aplica à impugnante, na medida em que trata tão somente de subcontratadas optantes pelo Simples (e não Simples Nacional, como é o caso das empresas contratadas pela impugnante). Com a criação de nova sistemática de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional), a Lei Complementar nº 123/06 viu por bem revogar expressamente a Lei nº 9.317/96, que tratava do Simples. Isto é, embora esses institutos tenham sido editados para favorecer o pequeno negócio, fato é que são sistemas distintos e cada um com suas peculiaridades e legislações próprias, de modo que a limitação imposta pelo § 20 do art. 3º da Lei nº 10.833/03 deve ser atendida de forma restrita ao regime então previsto (Simples), sem nenhuma aplicação ao instituto do Simples Nacional. Deveras, não se pode ampliar o conteúdo e o alcance do § 20 do art. 3º da Lei nº 10.833/03 de tal modo a permitir que ele irradie efeitos em situações e regimes não previstos na regra normativa, sob pena de manifesta ofensa aos arts. 97 e 108, § 1º, ambos do Código Tributário Nacional e ao art. 150 da Constituição Federal. Ocorre que, em que pese a revogação do regime de tributação do SIMPLES em 2006, fato que é os §§ 19 e 20 art. 3º da Lei nº 10.833/03 não foram expressamente revogados, levando à equivocada interpretação de que a limitação do aproveitamento do crédito de PIS e COFINS a 75% da alíquota também se aplicaria ao Simples Nacional. O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15/07 trouxe o reconhecimento expresso do direito ao crédito de PIS e COFINS decorrentes da subcontratação de transportadoras optantes pelo Simples Nacional. Evidente a possibilidade de aproveitamento integral do crédito, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 148/19. Nesse sentido é o entendimento

do CARF, manifestado no julgamento do recurso voluntário interposto pela ora impugnante nos autos do processo administrativo nº 11080.733.400/2011-30. Por fim, é importante destacar que o CARF também já pacificou entendimento quanto à diferenciação entre as sistemáticas de tributação do Simples e do Simples Nacional, e a consequente impossibilidade de aplicação extensiva de regra prevista para uma dessas sistemáticas à outra.

d) CRÉDITO EXTEMPORÂNEO APURADO PELA IMPUGNANTE EM RAZÃO DO APROVEITAMENTO A MENOR DO CRÉDITO DECORRENTE DA SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTADORAS OPTANTES PELOS SIMPLES NACIONAL. Partindo da mesma premissa exposta no item anterior, a autoridade fiscal glosou os créditos extemporâneos apurados pela ora impugnante nos anos-calendários de 2012 a 2015, decorrentes de subcontratação de transportadoras optantes pelos Simples Nacional, e utilizados ao longo do ano-calendário de 2016. No entanto, ao contrário do que faz crer a agente fiscal, evidente o direito da impugnante ao integral aproveitamento dos valores de PIS e COFINS decorrentes da subcontratação de transportadoras optantes pelo Simples Nacional, sem qualquer aplicação da limitação imposta pelo § 20 art. 3º da Lei nº 10.833/03. Conforme exposto, tal direito decorre do fato de as transportadoras subcontratadas pela ora impugnante serem optantes pelo 6 Simples Nacional (e não Simples) e fazerem jus ao integral aproveitamento ao crédito de PIS e COFINS, sem aplicação do limite de 75% das alíquotas das contribuições recolhidas.

e) CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE SEGURANÇA. De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, os gastos com serviços de segurança foram glosados, sob o argumento de que não seriam essenciais e relevantes para a atividade desenvolvida pela impugnante. Alega ainda que, de acordo com os documentos apresentados durante a fiscalização, tais serviços, apesar de necessários, não seriam prestados para a consecução da atividade fim da empresa, mas sim vigilância de portaria e recepção. Não bastasse a apresentação de documentos que comprovam a essencialidade do serviço de segurança para o transporte de cargas e toda a logística em torno desse serviço, a impugnante acosta à defesa outros contratos de prestação de serviços e notas fiscais emitidas que demonstram tal finalidade, assim como uma planilha (doc. 06) que demonstra exatamente os serviços contratados, com identificação da razão social do fornecedor, seu CNPJ, para qual filial da impugnante foi fornecido, dentre outras informações (doc. 07), os quais são plenamente admitidos para apuração de créditos de PIS e COFINS, com base inclusive nas Soluções de Consulta COSIT nºs 168/2019 e 228/19. Além disso, justamente pela atividade exercida pela ora impugnante, não se pode limitar a sua atuação apenas no efetivo trajeto das mercadorias e cargas e, sim, o local onde são recebidas, coletadas e armazenadas até que efetivamente cheguem ao seu destino. Torna-se não apenas necessário, como também imprescindível e obrigatório o serviço de segurança não apenas no efetivo transporte de cargas, mas nos locais onde tais bens são armazenados, pois não faz sentido o seguro parcial de um bem, dado que a sua posse permanece

com a empresa desde o seu recebimento até a entrega em seu destino. Como muito bem definido pelo Superior Tribunal de Justiça, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade e relevância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, e sem o qual haverá evidente prejuízo ou deficiência na execução. Inclusive, o direito ao creditamento de serviço de segurança por empresa prestadora de serviço de transporte de carga tem sido reconhecido pelo CARF.

f) LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, MAQUINÁRIOS E EQUIPAMENTOS. A agente fiscal glosou créditos sobre a locação de veículos, sob a justificativa de que tal benefício só seria possível caso estivesse acompanhada de uma prestação de serviços. No entanto, a limitação imposta encontrase desarrazoada, na medida em que desconsidera a efetiva finalidade dos veículos locados pela impugnante e a sua essencialidade para a efetiva prestação de serviços de transporte de cargas e correlatos. A locação de veículos mencionada na verdade são equipamentos de movimentação sob rodas, quais sejam, empilhadeiras, paleteiras e transpaleteiras. Esses veículos são de suma importância para a efetiva prestação de serviço, na medida em que não se trata de contratação de serviço, mas de locação de bens sem os quais é impossível realizar o carregamento, organização, empilhamento e movimentação das cargas que são transportadas dentro das filiais da Impugnante e dentro dos seus caminhões. Sem a locação destes veículos torna-se impossível o desempenho das atividades operacionais, na medida em que é inviável o uso de mão de obra humana – não há como organizar, carregar, empilhar e movimentar cargas extremamente pesadas utilizando-se apenas a força humana. Com relação à locação de maquinários e equipamentos, o creditamento foi glosado em razão da suposta vedação prevista no inciso IV do art. 3º das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, que define e limita os aproveitamentos de aluguéis. No entanto, os incisos IV e VI do art. 3º das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03 apenas corroboram o direito da ora impugnante de creditamento de locação de maquinários e equipamentos. A título ilustrativo, apresenta uma minuta de proposta comercial de uma de suas 7 principais fornecedoras, que apesar de ter sido encaminhada em 2018, demonstra exatamente o que seriam os equipamentos, tais como transpalete hidráulico manual - utilizado para movimentação de carga de até 2.200kg, bem como empilhadeira manual e transpalete balança (doc. 08). E nem se alegue que não seria possível o creditamento por falta de utilização dos equipamentos e maquinários locados nas atividades da empresa! Ora, sendo tais bens locados com a finalidade de facilitar a mobilização das cargas a serem transportadas/armazenadas, evidente sua intrínseca relação com a atividade prestada pela impugnante e consequente direito ao crédito. Nesse sentido, importante apresentar planilha (doc. 09) que demonstra exatamente as locações realizadas ao longo do ano calendário de 2016, com identificação da razão social do fornecedor, seu CNPJ, centro de custos, descrição do bem, sua finalidade, para qual filial da impugnante foi fornecido, e a sua importância para atividade por ela

desenvolvida, com respectiva amostragem de notas fiscais e contratos vigentes à época (doc. 10).

g) DESPESAS DIVERSAS. Todos os demais gastos e despesas foram indevidamente glosados pela agente fiscal, pois, como nos casos anteriores, também se referem a insumos relacionados à prestação dos serviços desenvolvidos pela impugnante. Foram glosadas diversas despesas, dentre elas gastos com serviço de vigilância patrimonial, serviços de estofaria, serviços de pintura, serviços de impressão, taxas administrativas, serviço de cópias de chave, gerenciamento de risco sobre INSS que, segundo a agente fiscal, até são importantes para o exercício da atividade empresarial, mas não são essenciais ou relevantes. Contudo, as glosas realizadas devem ser canceladas, tendo em vista que todos os custos e despesas se referem, sem exceção, aos insumos intrinsecamente ligados à prestação dos serviços da impugnante e que podem ser deduzidos como créditos na apuração do PIS e da COFINS. Com efeito, a impugnante é empresa de transporte de cargas e incorre em custos e despesas relevantes que integram o processo do serviço prestado, tais como serviços de mecânica (freio, suspensão e elétrica) para manutenção, estofaria, pintura, controles de pragas que podem deteriorar os bens e mercadorias, além de propagar insetos e doenças, extintores de incêndio (obrigatório por lei), impressão de documentos obrigatórios que devem acompanhar o transporte, cópias de chaves que garantem segurança dos bens armazenados em seu poder, assim como os de segurança e locação de maquinários, conforme verifica-se pelas notas fiscais e contratos anexos (doc. 11). O posicionamento do CARF é expresso quanto ao reconhecimento de diversos custos incorridos na atividade exercida pela impugnante, tais como aqueles realizados com seguros de cargas, aluguéis de veículos e equipamentos, serviços de escolta, despesas com vigias e segurança.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e conforme ementa do Acórdão nº 102-001.611 que apresenta o seguinte resultado:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2016 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao impugnante o ônus de comprovar suas alegações, bem como de exhibir escrituração, controles e documentos aptos a demonstrar e quantificar o seu direito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2016 COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ÔNUS DA PROVA.

Nos termos da IN RFB nº 1911/2019, somente se consideram insumos bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes e que integram a prestação de serviços realizada pelo sujeito passivo (art. 172, § 1º, II). Também explicita a referida Instrução Normativa, de forma inequívoca, que não são considerados insumos, entre outros, “bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica” (art. 172, § 2º, VIII).

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2016

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ÔNUS DA PROVA.

Nos termos da IN RFB nº 1911/2019, somente se consideram insumos bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes e que integram a prestação de serviços realizada pelo sujeito passivo (art. 172, § 1º, II). Também explicita a referida Instrução Normativa, de forma inequívoca, que não são considerados insumos, entre outros, “bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica” (art. 172, § 2º, VIII).

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/02 que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, em relação ao aproveitamento de crédito decorrentes de subcontratação, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

“Juízo de Admissibilidade

Glosas de Diferenças de Alíquotas e de Créditos extemporâneos

A autoridade fiscal informa que o sujeito passivo efetua a subcontratação de serviços de transporte, utilizando para o cálculo dos créditos da não cumulatividade das contribuições as alíquotas de 7,60 % (COFINS) e 1,65% (PIS), para todas as empresas subcontratadas, sem efetuar a segregação de pessoas jurídicas enquadradas no SIMPLES, razão pela qual foi efetuada a glosa das diferenças a maior apuradas a tal título.

Nesse sentido, o art. 3º, §§ 19 e 20, da Lei nº 10.833, de 2003, c/c o art. 15, II, da mesma Lei, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.051, de 2004, prescrevem:

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

§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I– pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II- pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados

pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)" (destacou-se)

As disposições normativas acima transcritas são inequívocas no sentido de que a empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que vier a subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optante pelo SIMPLES deverá apurar créditos calculados sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços mediante aplicação de alíquotas correspondentes a 75% (setenta e cinco por cento) daquelas previstas para os créditos básicos das contribuições, de 7,60 % (COFINS) e 1,65% (PIS). Ou seja, o montante dos créditos decorrentes da não cumulatividade, na hipótese de subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optante pelo SIMPLES, deverá ser efetivamente determinado mediante utilização das alíquotas de 5,70% (COFINS) e 1,2375% (PIS), como o fez a autoridade fiscal.

A alegação oposta pelo sujeito passivo, de que as restrições normativas em tela referir-seiam exclusivamente a pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, não alcançando aquelas pessoas jurídicas enquadradas no SIMPLES NACIONAL (caso das empresas por si subcontratadas), não goza de qualquer pertinência lógica ou jurídica.

Com efeito, as pessoas jurídicas então optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, instituído pela Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996 (art. 3º), foram consideradas automaticamente inscritas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (art. 12), conforme dispôs o art. 16 da Lei Complementar nº 123, de 2006, como segue:

“Art. 16. A opção pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

§ 4º Serão consideradas inscritas no Simples Nacional, em 1º de julho de 2007, as microempresas e empresas de pequeno porte regularmente optantes pelo regime tributário de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, salvo as que estiverem impedidas de optar por alguma vedação imposta por esta Lei Complementar.” (destacou-se)

Ou seja, inexistente qualquer lapso jurídico de continuidade entre o SIMPLES e o SIMPLES NACIONAL, como afirma o impugnante, tratando-se, o segundo, de notória ampliação do primeiro, ao qual substituiu, englobando-o e atraindo todas as incidências normativas correspondentes, inexistindo no País, aliás, qualquer controvérsia acerca do tema. As delimitações e restrições normativas relativas a pessoas jurídicas então optantes pelo SIMPLES Federal alcançam, sem margem a qualquer dúvida, as pessoas jurídicas inscritas no SIMPLES Nacional, inclusive porque a legislação tributária refere-se apenas ao SIMPLES, enquanto sistema de tributação simplificada, sem as desnecessárias especificações Federal ou Nacional, fato evidente que por si só haveria de desestimular a gênese do contorcionismo teórico veiculado pelo impugnante.

Quanto ao argumento do sujeito passivo de que seus procedimentos fundar-se-iam no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15/07 e na Solução de Consulta COSIT nº 148/19, tem-se que não constam dos mesmos quaisquer elementos que possam dar azo à apuração majorada de créditos por si levada a efeito.

Por intermédio do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15/2007, a Receita Federal pronunciou-se acerca da possibilidade de desconto de créditos do PIS e da COFINS quando da aquisição de bens ou serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Simples, enfatizando que, respeitadas as vedações e restrições contidas nas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativo das contribuições poderão descontar os créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante do SIMPLES, verbis:

“Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.” (destacou-se)

Por sua vez, a Solução de Consulta COSIT nº 148/2019 elucida de forma explícita que adota como premissas o fato de que “a apuração dos créditos (...) pretendidos pela transportadora subcontratante (...) está relacionada aos seus dispêndios com os serviços prestados pelas pessoas jurídicas transportadoras subcontratadas, desde que os serviços subcontratados sejam usados como insumos na prestação de seus próprios serviços de transporte”, bem como que a consulta “não se refere ao crédito de que trata a Lei 10.833, de 2003, Art. 3º, §§ 19 e 20, incluídos pela Lei nº 11.051, de 2004”. Isto é, não foi objeto de análise no âmbito da Solução de Consulta COSIT nº 148/2019 a sistemática de apuração de créditos na subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optante pelo SIMPLES, não havendo na mesma, como

naturalmente não poderia haver, autorização para inobservância da legislação que rege a matéria específica.

No que diz respeito aos alegados créditos extemporâneos apurados pelo interessado, verifica-se que os mesmos, em verdade, dizem respeito a diferenças de alíquotas utilizadas originalmente nos anos de 2012 a 2016, de 5,70% para COFINS e 1,2375% para PIS/PASEP, em relação às alíquotas de 7,60% para COFINS e 1,65% para PIS/PASEP utilizadas no ano de 2016 para recálculo dos créditos, com a inclusão destas diferenças sob o título de créditos extemporâneos. Inexiste, pois, qualquer amparo normativo ou fático à apuração destes créditos, conforme já elucidado imediatamente acima.

Desta feita, não há qualquer fundamento para os procedimentos adotados pelo contribuinte que, por sua conta e risco, houve por bem majorar de forma vedada o quantum dos créditos não cumulativos em questão, decorrentes da subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optante pelo SIMPLES, motivo pelo qual devem ser mantidas as respectivas glosas.

Da contratação de serviços de segurança

A recorrente requer o aproveitamento de créditos relativo ao pagamento de serviço de segurança para consecução da atividade de transporte nacional e internacional de cargas, assim como o de armazém, depósito de cargas e correlatos.

A contribuinte é pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas. Nesse contexto, é que se deve perquirir se os serviços de segurança são, ou não, necessários à atividade que desenvolve.

Porém a dúvida que paira na situação em tela é de se os serviços de segurança que a Recorrente tomou créditos, são referentes a segurança relacionada a acompanhamento físico dos caminhões, como alegado pela Recorrente, ou de segurança de estabelecimento como alegada pela fiscalização.

Verificando os contratos anexados pela Recorrente é possível ver que os mesmos em quase sua totalidade são referentes a vigilância de estabelecimentos, e não relacionados a segurança no âmbito rodoviários, sendo apresentado somente um adendo a um contrato que traz a clara menção de acompanhamento físico dos caminhões.

Reproduzo aqui trecho da decisão a quo que detalha os serviços utilizados pela recorrente:

Contudo, em relação a serviços de segurança em Portarias e Recepções, por não se tratarem de despesas essenciais ou relevantes relativamente à atividade especificamente desenvolvida pela fiscalizada – Transporte de carga – as mesmas foram glosadas.

Nesse sentido, consta do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fl. 1897), que o contribuinte, havendo informado que utilizou Serviços de Segurança, apresentou

cópia de Aditivos de Contratos (parcialmente reproduzidos no ANEXO I do TVF), deixando, porém, de apresentar os Contratos de Serviços junto às empresas ESQUADRA TRANSP. VALORES & SEG. LTDA, PROSEGUR BRASIL S.A TRANSP. VAL SEG PROSEGUR SISTEMAS SEGURANCA LTDA, limitando-se a apresentar alguns Aditivos (sendo um deles datado de 2017) sendo que, em parte dos Aditivos apresentados, verificou-se que o serviço de vigilância prestado por tais empresas não se referem à segurança nos transportes de cargas, mas sim à Vigilância de Portaria e Recepção, conforme identificado no ANEXO II, o qual reproduz parte das notas fiscais apresentadas.

Veja-se, neste ponto, que os documentos trazidos aos autos pelo sujeito passivo, identificados como contratos de prestação de serviços e notas fiscais que demonstrariam a prestação de serviços de segurança (doc. 06), limitam-se, em verdade, a

- (i) contrato de prestação serviço firmado com a pessoa jurídica Soldier Segurança S/S Ltda (fls. 10650/10657) voltado a “serviços de Segurança do Patrimônio, no local discriminado na Cláusula 02, entendendo-se por ‘Serviço de Vigilância’ a colocação e manutenção de homens uniformizados, armados (...)”, correspondendo a um Posto de vigilante armado localizado na Rua Manoel Tourinho, nº 261, Macuco, Santos/SP, bem como a
- (ii) dois Termos Aditivos do referido contrato (fls. 10658/10659 e 10660);
- (iii) três notas fiscais relativas a “serviços prestados de vigilância”, “serviços prestados” e “vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas”, emitidas por Serv Fort Segurança e Vigilância Ltda EPP (fls. 10661/10662) e Gadi Empresa de Vigilância Ltda (fl. 10663); e, finalmente,
- (iv) planilha anexada à fl. 10664 a qual, ao lado de nada provar, limita-se a relacionar, dentre outros, serviços de vigilância que haveriam sido prestados a si.

Tem-se, pois, que devem ser mantidas as glosas efetivadas pela autoridade fiscal, uma vez que não foram comprovados pelo contribuinte os efetivos dispêndios em serviços de segurança no transporte, na medida em que deixou de apresentar os contratos de serviços tomados junto a várias empresas (identificadas à fl. 1897 do TVF), bem como ante a constatação de que serviços de segurança predial, em relação à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, não representam elemento estrutural e inseparável dos serviços por si prestados, deixando de atender aos critérios de essencialidade ou relevância, nos termos da legislação vigente.

Posto isso mantenho a glosa relacionada ao serviço de segurança, por se tratar de segurança predial e pessoal e não relacionada diretamente com acompanhamento físico dos caminhões.

Da locação de veículos, maquinários e equipamentos

Em relação a locação de veículos, maquinários e equipamentos, tanto a fiscalização quanto a decisão de primeira instância de baseia somente na limitação de crédito relacionado a locação de veículos, sem efetivamente entrar no mérito dos itens alocados e de sua efetiva utilização.

Já a recorrente apresenta em suas defesas que tais aluguéis são relacionados na verdade, equipamentos de movimentação sob rodas, quais sejam, empilhadeiras, paleteiras e transpaleteiras.

Apresenta em sua impugnação contrato e descritivo de tais itens, no quais demonstra a utilização dos mesmos em sua operação de transporte, visto que para tanto é necessário o carregamento, organização, empilhamento e movimentação das cargas.

Assim revento a glosa dos aluguéis de veículos que foram devidamente apresentada provas de que são relacionadas a empilhadeiras, paleteiras e transpaleteiras.

Das despesas diversas

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, em relação ao aproveitamento de crédito das despesas diversas, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

“Sustenta o impugnante que foram glosadas, dentre outras, despesas com serviço de vigilância patrimonial, serviços de estofaria, serviços de pintura, serviços de impressão, taxas administrativas, serviço de cópias de chave e gerenciamento de risco sobre INSS os quais, a seu ver, corresponderiam a insumos intrinsecamente ligados aos serviços por si prestados. Afirma, ainda, que dariam direito à apuração de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições serviços de mecânica (freio, suspensão e elétrica), estofaria, pintura, controles de pragas, extintores de incêndio (obrigatório por lei), impressão de documentos obrigatórios e cópias de chaves, assim como os de segurança e locação de maquinários.

No que diz respeito a serviços de vigilância e segurança patrimonial e, ainda, a locação de veículos (informada como locação de maquinários), constata-se que os bens, serviços e despesas descritos e controvertidos correspondem estritamente àqueles que já foram objeto de discussão nas linhas acima, remetendo-se, pois, aos mesmos fundamentos já colhidos anteriormente para manutenção de tais glosas.

Quanto a despesas incorridas em áreas administrativas e serviços diversos (serviços de estofaria, serviços de pintura, serviços de impressão, taxas administrativas, serviço de cópias de chave, gerenciamento de risco s/ INSS, serviços de aferição de tacógrafo, v.g.), tais quais como descritos pela autoridade fiscal no respectivo TVF e relacionados nas planilhas de fls. 2127/2202, bem como, ainda, serviços e despesas relacionadas a controles de pragas, extintores de

incêndio, impressão de documentos – obrigatórios ou não – e cópias de chaves, nos termos descritos na impugnação, resta indubitável que os mesmos não constituem elemento estrutural e inseparável da prestação de serviços do sujeito passivo, bem como não atendem aos critérios de essencialidade ou relevância. Nesse sentido, o art. 172, § 2º, VIII, da IN RFB nº 1911/2019 explicita de forma inequívoca que não são considerados insumos, entre outros, “bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica”, além de elucidar a referida Instrução Normativa que somente se consideram insumos bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes e que integram a prestação de serviços realizada pelo sujeito passivo (art. 172, § 1º, II).

Em relação a despesas identificadas pelo impugnante como serviços de mecânica (supostamente serviços de freio, suspensão e elétrica), o Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018, emite o seguinte entendimento acerca do tema:

“89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).” (destacou-se)

A Solução de Consulta Cosit nº 18, de 18 de março de 2020, no que interessa à presente discussão, expõe em sua Ementa que:

“As despesas com manutenção de veículos próprios destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação de serviço, bem como as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos (próprios e alugados), são consideradas insumos e geram direito a crédito da Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.” E esclarece em sua fundamentação, a referida Solução de Consulta Cosit, que:

“35. De acordo com a consultante, os veículos próprios viabilizam a realização da prestação de serviço de reparo e manutenção executados por ela, pois se destinam à locomoção de funcionários e de ferramentas até o local da prestação de serviço. Dessa forma, os gastos com a manutenção desses veículos correspondem a insumos para fins de creditamento das referidas contribuições, desde que tais gastos não aumentem em mais de um ano a vida útil do ativo, como explanado nos itens 81 a 89 do parecer retrocitado.” (destacou-se)

Ou seja, a manutenção (elétrica, mecânica etc) de veículos próprios (bens que integram o ativo imobilizado da pessoa jurídica), responsáveis por qualquer etapa da prestação de serviço efetivamente realizada pelo sujeito passivo, correspondem a insumos para fins de creditamento das contribuições em tela.

No caso concreto, o contribuinte limita-se a alegar, de forma genérica, que despesas incorridas em serviços de mecânica seriam aptos à apuração dos créditos pretendidos, também se limitando a juntar, às fls. 10691/10711, cópias de dois contratos de prestação de serviços de mecânica (firmados em 07/10/2016 e 01/11/2016) e de um contrato de serviços de funilaria e pintura, acompanhado de planilha de preços dos serviços ali descritos (fl. 10711), além de notas fiscais selecionadas aleatoriamente (fls. 10788/10810 e 10813/10930).

Em primeiro plano, cumpre assinalar que embora o impugnante refira-se à possibilidade de apuração de créditos em relação a serviços de mecânica supostamente vinculados a freio, suspensão e elétrica automotivas, fato é que não consta das planilhas de fls. 2127/2202, as quais acompanham o TFO emitido pela autoridade fiscal, quaisquer glosas alcançando tais serviços. Encontramo-nos, pois, diante de alegações dissociadas da realidade e desprovidas de qualquer utilidade processual (ausência de interesse-necessidade).

Em relação a serviços de estofaria e serviços de pintura, cujas glosas figuram nas planilhas de fls. 2127/2202, verifica-se que os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte (i) não demonstram que os valores glosados correspondem àqueles alegadamente vinculados aos contratos de prestação de serviços anexados à defesa e, muito menos, que (ii) se trata de despesas incorridas na manutenção de veículos próprios responsáveis pela prestação dos serviços por si realizados. Com efeito, não há como correlacionar os “serviços de pintura diversas”, “serviços de pintura completa” e “serviços de estofaria” glosados pela autoridade fiscal – e relacionados nas planilhas de fls. 2127/2202– com quaisquer despesas de manutenção de veículos próprios responsáveis pela prestação de serviços, conforme genericamente alegado pelo impugnante.

Destaque-se, neste ponto, que a prova no processo administrativo fiscal é voltada à formação do livre convencimento motivado do julgador (art. 29 do Decreto nº 70.235/1972) e, notadamente, à demonstração do quanto alegado, incumbindo ao impugnante o ônus de comprovar suas alegações, bem como de exibir escrituração, controles e documentos aptos a demonstrar e quantificar o seu direito, sob pena de, não o fazendo, atrair a incidência da máxima de que alegar sem provar é o mesmo que não alegar.

Nesse sentido, assim dispõe o Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)” (grifou-se)

Incumbe ao sujeito passivo, pois, trazer aos autos administrativos, junto com sua impugnação, as provas hábeis a demonstrar os motivos de fato e de direito em que se funda sua pretensão.

Desta feita, como não há prova de que os valores identificados e efetivamente glosados pela autoridade fiscal referem-se à alegada manutenção de veículos próprios empregados na prestação de serviços, não podem ser acolhidas as alegações do impugnante.”

Conclusão

Diante todo o exposto, voto para no mérito julgar parcialmente procedente o Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas decorrentes do aluguel de empilhadeiras, paleteiras e transpaleteiras.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow