



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

Processo nº 16004.720216/2017-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.581 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria COFINS
Recorrente SUPRICEL LOGISTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. ÓLEO DIESEL UTILIZADO PELAS SUBCONTRATADAS.

É insumo apto a gerar créditos da não cumulatividade para a pessoa jurídica prestadora de serviços de transporte rodoviário de cargas o serviço prestado pela subcontratada, sendo totalmente descabida a pretensão de, além destes créditos, apurar créditos também sobre o óleo diesel utilizado pelas subcontratadas.

FALTA DE RECOLHIMENTO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. ÓLEO DIESEL UTILIZADO PELAS SUBCONTRATADAS.

É insumo apto a gerar créditos da não cumulatividade para a pessoa jurídica prestadora de serviços de transporte rodoviário de cargas o serviço prestado

pela subcontratada, sendo totalmente descabida a pretensão de, além destes créditos, apurar créditos também sobre o óleo diesel utilizado pelas subcontratadas.

FALTA DE RECOLHIMENTO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 527 a 561) interposto pelo Contribuinte, em 28 de fevereiro de 2018, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-76.119 (fls. 487 a 514), de 8 de fevereiro de 2018, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) – DRJ/RPO – que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Impugnação (fls. 426 a 450).

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

Trata-se de Autos e Infração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep relativos aos períodos de apuração janeiro/2013 a dezembro/2016 por meio dos quais foram constituídos créditos tributários nos montantes de, respectivamente, R\$ 32.490.904,60 e R\$ 7.053.946,03, incluídos os valores principais, juros de mora calculados até agosto de 2017 e multa de ofício no percentual de 75%.

Os fundamentos das autuações encontram-se no Termo de Constatação e Descrição dos Fatos de fls. 382/388, no qual o Auditor-Fiscal apresenta um relato da ação fiscal, informando sobre as diversas intimações feitas à contribuinte e sobre as respostas a tais intimações, bem como indicando as folhas dos autos em que foram juntadas cópias destes documentos, relato este que conclui nos seguintes termos:

Em 31.07.2017, a Supricel apresenta a seguinte resposta ao item 2 do termo de intimação fiscal no 22 "Conforme solicitado no item 2 da notificação, vêm através deste informar os valores creditado (indevidamente) de Pis e Cofins não cumulativos, oriundos de notas fiscais de abastecimentos, contabilizados com contrapartidas nas contas contábeis 3.1.2.01.000025 - Carreteiros CFR PF e 3.1.02.01.000029 - Carreteiro CFR-E PJ, nos períodos de 01/2013 a 12/2016, as totalizações resultam nos valores abaixo", folhas 367 a 369.

A seguir, em tópico intitulado "Das Infrações", diz:

Tendo em vista que a Supricel manifestou interesse em regularizar sua situação fiscal e aderir ao parcelamento incentivado, os valores abaixo discriminados, objeto da presente autuação, são somente os créditos de óleos diesel tomados indevidamente pela empresa, nos anos-calendário de 2013 a 2016 e contabilizados nas contas de Carreteiros CFR-E PF e PJ e informados na resposta ao Termo de Intimação Fiscal no 22, conforme relação abaixo, folhas 367 a 369.

Apresenta então um quadro demonstrativo para cada ano-calendário a que se refere a ação fiscal, nos quais discrimina, para cada mês, os valores das bases de cálculo e dos créditos de PIS e de Cofins tomados indevidamente a título de despesas com óleo diesel. Encerra:

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente termo, em 02 (duas) vias de igual forma e teor, assinado digitalmente pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e pelo contribuinte/preposto que neste ato recebe uma das vias, em sua Caixa Postal DTE, nos termos do artigo 23, inciso III, do Decreto no 70.235/72.

Cientificada em 25/08/2017, conforme o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 423, no dia 25/09/2017 a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 426/450.

Após alegar tempestividade, apresenta um resumo da autuação, em tópico denominado "SÍNTESE FÁTICA", que assim conclui (destaques no original):

*12. Todavia, e a despeito da acuidade do trabalho fiscal, os lançamentos tributários em questão não possuem condições de subsistir, devendo ser prontamente cancelados, conforme será demonstrado a seguir, tendo em vista que os créditos apropriados pela Empresa **Impugnante** condizem com custos relacionados a insumos indispensáveis ao exercício das atividades que são próprias ao seu objeto social.*

Passa aos "**FUNDAMENTOS**" da impugnação, tratando inicialmente da "**DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE 'INSUMO' PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS**", alegando:

- a premissa jurídico-normativa que embasa a autuação diz respeito ao não enquadramento dos créditos de óleo diesel glosados ao conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF no 247, de 2002, e no 404, de 2004;
- da análise do art. 8º da Instrução Normativa RFB no 404, de 2004, verifica-se que *“o conceito de ‘insumo’ adotado pela Receita Federal do Brasil com vistas a regulamentar o direito à apropriação de créditos no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS é praticamente o mesmo adotado no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados (‘IPI’)”*;
- este conceito, que foi utilizado pela fiscalização, *“apresenta-se absolutamente equivocado, pois impõe restrições ilegais ao direito subjetivo de crédito da Impugnante, tal qual garantido pelas Leis no 10.637/2002 e 10.833/2003”*; não há, no art. 3º, II, das Leis no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, *“quaisquer restrições (ou autorização para) quanto à natureza do insumo/custo/despesa suportado pelo contribuinte, bastando tratar-se de elemento essencial à industrialização e/ou prestação de serviço”*;

Prossegue:

20. Em verdade, a equiparação feita pela legislação infralegal (INs 247/02 e 404/04) do regime jurídico de crédito do PIS/COFINS àquele próprio ao IPI mostra-se absolutamente equivocada, pois em se tratando de tributos incidentes sobre a receita bruta (e não sobre a prestação de serviço), o correto é admitir-se a apropriação de créditos sobre toda e qualquer despesa/custo.

21. Aliás, se há que se aplicar, por analogia, regime jurídico de custos e despesas já existente, seria melhor à Receita Federal do Brasil utilizar-se, para fins de delimitação do direito de crédito próprio ao PIS/COFINS, das noções de custo e despesas trazidas pela legislação do Imposto sobre a Renda (“IRPJ”), cuja materialidade é muito mais afeta às contribuições incidentes sobre a receita bruta, do que aquela própria ao IPI.

Discorre exaustivamente sobre o tema, enfocando-o por várias vertentes, citando doutrina e jurisprudência, e procurando demonstrar a ilegalidade das Instruções Normativas RFB no 247, de 2002, e no 404, de 2004. A essência deste tópico da impugnação, qual seja, alegação de ilegalidade das referidas instruções normativas, pode ser observada nos parágrafos a seguir transcritos:

24. Fato é, portanto, que o conceito de insumo utilizado no Auto de Infração inicial, está em total dissonância com a noção de insumo prescrita nas Leis de regências, quais sejam: as Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, o que induz a ilegalidade das restrições impostas pelas indigitadas INs nos 247/02 e 404/04.

(...)

36. Desse modo, a apropriação de créditos realizada pela Impugnante deve ser analisada à luz das prescrições veiculadas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como do caráter essencial dos bens e serviços adquiridos à atividade desempenhada pela Impugnante.

37. Os fundamentos acima, por si só, seriam suficientes para rechaçar o conteúdo deste Auto de Infração, que se utilizou, implicitamente, dos

parâmetros fixados nas IN's 247/02 e 404/04 para negar o direito de crédito à Impugnante.

Inicia novo tópico, intitulado “**III.2 - DA ILEGITIMIDADE DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS DERIVADOS DA AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL - ITEM 2 DO TERMO INTIMAÇÃO FISCAL - TERMO 22**”, no qual contesta a autuação, sustentado basicamente a legitimidade dos créditos calculados sobre as despesas com óleo diesel que teriam sido “glosadas” pela fiscalização, concomitantemente com a apropriação de créditos calculados sobre pagamentos efetuados aos subcontratados cujos veículos foram abastecidos com o referido óleo diesel.

Observa, inicialmente, que os débitos exigidos nos autos de infração “*resultam de glosas de créditos de PIS e COFINS relativos à aquisição de óleo diesel utilizados na prestação de serviços de transporte realizada no período de 2013 a 2016*”. Acrescenta (destaques no original):

41. A suposta ilegitimidade dos créditos resta fundamentada pela Autoridade Autuante no item 2.12 do Termo de Constatação e Descrição dos Fatos (doc. 2), originariamente elaborado para justificar glosas de mesma natureza perpetradas por ocasião da lavratura dos autos de infração relativos à competência de 2012, cujo respectivo procedimento fiscal fora estendido para os exercícios de 2012/2016.

42. Segundo o Sr. AFR, em resposta ao item 2 do Termo de Intimação no 22, de 24/05/2017, a Impugnante teria admitido a apropriação de créditos em comento fora realizada indevidamente, ocasião em que manifestou interesse em regularizar sua situação fiscal e aderir ao parcelamento incentivado (fls. 385 e 386).

43. Ocorre, no entanto, que muito embora seja certo que a Impugnante tenha cogitado expressamente a possibilidade de parcelar eventuais débitos decorrentes das referidas glosas, em momento algum admitiu que os respectivos créditos teriam sido apropriados indevidamente.

44. Com efeito, na resposta ao indigitado item 2 do Termo de Intimação no 22, encartada nos autos às fls. 367/369, a Impugnante restringe-se a informar os valores dos créditos apropriados no período fiscalizado, sem que, no entanto, admita que tais valores haveriam sido apropriados indevidamente. Confira-se:

1) Conforme solicitado no item dois (2) na notificação, vêm através deste informa os valores creditados de PIS e COFINS não cumulativos oriundos de notas fiscais de abastecimentos contabilizadas com contrapartidas nas contas contábeis 3.1.02.01.000025 – Carreteiros CFR PF e 3.1.02.01.000029 – Carreteiros CFR-E PJ, nos períodos de 01/2013 a 12/2016, as quais totalizadas resultam nos valores abaixo:

45. Assim, em momento algum a Impugnante admite que tais créditos teriam sido apropriados indevidamente, até porque não se discute que o óleo diesel perfaz o principal insumo da atividade de prestação de serviços de transporte, o que, por si só, justificaria o creditamento perpetrado pela empresa Impugnante.

46. A despeito disso, segundo o entendimento pugnado pelo Sr. AFR exarado no Termo de Constatação e Descrição dos Fatos originário, tais créditos teriam sido apropriados com base em notas fiscais emitidas “de favor” por parte de fornecedores, sendo certo que referidos custos já estariam compreendidos pelo valor pago aos subcontratados, o que resultaria num suposto “duplo creditamento”.

47. Confira-se, abaixo, a acusação fiscal, tal qual descrita no Termo de Constatação e Descrição dos Fatos, datado de 10/11/2016:

Transcreve trecho do referido Termo, parte integrante dos Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de PIS e Cofins do período de janeiro a dezembro de 2012, e prossegue dizendo que:

- o Auditor-Fiscal teria concluído, “com base em único conjunto de lançamentos contábeis (aquele relativo à subcontratação de serviço de transportes e seu respectivo pagamento; e aquele atinente a aquisição de óleo diesel e respectivo pagamento)” que a fiscalizada “teria se creditado em duplicidade, visto ter apropriado créditos oriundos dos custos com a subcontratação e, também, de créditos decorrentes dos custos com o óleo diesel utilizado na execução dos serviços contratados, sendo que o segundo (custo com óleo diesel) estaria supostamente incluído no preço do primeiro (custo da subcontratação)”;
- o Auditor-Fiscal, com vistas a reforçar a acusação, “ressaltou que alguns dos fornecedores de combustíveis emitiam notas ‘de favor’ em benefício da Impugnante, o que se confirmaria pelo fato de parte destes fornecedores pertencerem ao mesmo grupo de empresas da Impugnante”;
- o próprio Auditor-Fiscal reconhece que a fiscalizada “ora executava diretamente os serviços contratados por seus clientes, ora se valia do expediente de subcontratação”; assim, realizava operações que lhe permitiam a apuração de créditos relativos à aquisição de combustíveis e também operações que lhe permitiam a apropriação de créditos decorrentes dos gastos com subcontratação;

Prossegue (destaques no original):

51. Para colocar em dúvida a conduta adotada pela Empresa Impugnante, o Sr. AFR questiona a quantidade de óleo diesel adquirido e descrito por uma única nota fiscal.

*53. No entanto, é o próprio Sr. AFR que reconhece, ao descrever as operações executadas pela própria **Impugnante**, que as notas fiscais de venda emitidas por seus fornecedores de óleo diesel são feitas de forma a consolidar as vendas representadas pela emissão dos ECFs emitidos no curso de determinado período, o que é natural, já que somente as notas fiscais são documentos válidos a viabilizar a apropriação de crédito de PIS e de COFINS por parte da **Impugnante**. Confira-se:*

(...)

*54. Daí a razão de em uma única nota fiscal de venda emitida por uma das fornecedoras da **Impugnante** constar a descrição de grande quantidade do produto.*

55. Outro fato que deve ser analisado com acuidade, diz com a suposta falta de comprovação de pagamento destas notas fiscais de venda.

*56. Nesse tocante, não se pode esperar que seja identificada a exata correspondência entre comprovantes de pagamento e os valores das notas fiscais emitidas pelos fornecedores de óleo diesel da **Impugnante**, já que, por se tratar de um instrumento de geração de crédito, a nota fiscal deve compreender a quantidade e montante das somas de todas as operações de aquisição de combustível que resultaram na emissão dos respectivos ECFs, portanto o que se paga não é a nota fiscal em si, mas os cupons fiscais registrados no período.*

*57. O que se pretende afirmar é que se um fornecedor emitiu 200 (duzentos) ECFs em um determinado período, em razão de abastecimentos dos veículos da **Impugnante**, emite, ao final deste período, uma só nota fiscal que corresponda à totalidade de ECFs emitidos e à soma de seus valores, a fim de permitir a apropriação de créditos de PIS e de COFINS na sua totalidade, mesmo que já tenha recebido por outros meios parte dos ECFs emitidos. Portanto, a nota fiscal de venda, nesse caso, tem por única função viabilizar a apropriação de crédito de tributos indiretos.*

*58. Também nesse tocante, a própria Autoridade Fiscal reconhece que a **Impugnante** se utilizava de outros meios para efetuar o pagamento de combustível utilizado nas operações exclusivamente por ela executadas. Confira-se:*

(...)

59. Nota-se, também, que a nota fiscal utilizada como paradigma pelo Sr. AFR fora emitida no último dia do mês, o que demonstra que corresponde ao fechamento de um determinado período.

*60. É de se concluir, portanto, que as glosas dos créditos de PIS e de COFINS apropriados pela **Impugnante** em razão da aquisição de óleo diesel são legítimas, sendo certo que as glosas realizadas pelo Sr. AFR não estão justificadas pelas razões plasmadas no Termo de Constatação e Descrição dos Fatos.*

*61. Com efeito, em sendo a **Impugnante** verdadeira prestadora de serviços de transporte, resta intuitiva a constatação de que a utilização de combustíveis é inerente à consecução de suas atividades.*

*62. Nesse âmbito, é prudente enquadrar o óleo diesel como sendo um insumo essencial para o funcionamento dos caminhões e, consequentemente, para que seja realizada a atividade principal da **Impugnante**.*

Após transcrição do *caput* e do inciso II do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003, invoca a Solução de Consulta DISIT/SRRF 09 no 241, de 2012, cuja ementa transcreve, e passa a tecer argumentos no sentido da legitimidade dos créditos, uma vez que o óleo diesel é insumo na atividade de transporte rodoviário de cargas. Discorre sobre o tema e cita jurisprudência administrativa.

Defende então o direito aos créditos relativos à subcontratação, nos termos do art. 3º, §§ 19 e 20, c/c art. 15, II, da Lei no 10.833, de 2003, que transcreve. A seguir, salienta que “os dispositivos legais que dispõem sobre o direito à apropriação de

créditos relativos ao óleo diesel utilizado na prestação de serviços de transporte e à subcontratação de terceiros não contém cláusulas excludentes um do outro". Afirmar ainda:

71. Em outras palavras: a Lei, ao dispor sobre o direito de apropriação de créditos relativos ao óleo diesel utilizado na prestação de serviços não restringe à apropriação de tais créditos nos casos em que a prestação se der mediante a subcontratação de terceiros.

72. A recíproca também é verdadeira, isto é, ao autorizar a apropriação de créditos relativos ao valor de subcontratação dos serviços de transporte, a Lei não exclui, ao menos expressamente, a possibilidade de apropriação de créditos relativos ao óleo diesel utilizado pelos subcontratados na consecução dos referidos serviços, em especial nas situações em que este óleo diesel, por questões contratuais, haja sido fornecido pela empresa subcontratante.

Por fim, apresenta seus pedidos (destaques no original):

*73. Ante o exposto, é a presente para requerer seja conhecida e acolhida a presente impugnação, especificamente para que seja reconhecida a improcedência de todos os débitos fiscais constituídos pelos autos de infração ora combatidos, dada a total legitimidade dos créditos apropriados pela empresa **Impugnante** nos períodos de 2013/2016, e a lisura dos procedimentos fiscais e contábeis por ela adotados.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-76.119 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O Recurso Voluntário visa reformar a decisão que ficou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. ÓLEO DIESEL UTILIZADO PELAS SUBCONTRATADAS.

No cálculo da Cofins Não-Cumulativa, os insumos aptos a gerarem créditos a serem descontados são os bens aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação dos serviços.

É insumo apto a gerar créditos da não cumulatividade para a pessoa jurídica prestadora de serviços de transporte rodoviário de cargas o serviço prestado pela subcontratada, sendo totalmente descabida a pretensão de, além destes créditos, apurar créditos também sobre o óleo diesel utilizado pelas subcontratadas.

FALTA DE RECOLHIMENTO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. ÓLEO DIESEL UTILIZADO PELAS SUBCONTRATADAS.

No cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativo, os insumos aptos a gerarem créditos a serem descontados são os bens aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação dos serviços.

É insumo apto a gerar créditos da não cumulatividade para a pessoa jurídica prestadora de serviços de transporte rodoviário de cargas o serviço prestado pela subcontratada, sendo totalmente descabida a pretensão de, além destes créditos, apurar créditos também sobre o óleo diesel utilizado pelas subcontratadas.

FALTA DE RECOLHIMENTO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. VALIDADE E APLICAÇÃO DAS NORMAS. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições relacionadas à validade, inconstitucionalidade e ilegalidade de normas integrantes do ordenamento jurídico, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A autuação, no entender da fiscalização, bem como na decisão proferida pela DRJ, se refere aos valores de PIS e COFINS que não foram recolhidos pelo Contribuinte, visto que este se apropriou de forma concomitante de créditos relativos aos pagamentos que fez aos subcontratados (pessoas físicas e jurídicas) e também dos valores do óleo diesel que foi utilizado no abastecimento dos veículos dos mesmos subcontratados. Entendeu-se, assim, que o óleo diesel em questão não é insumo do Contribuinte, mas sim dos subcontratados. Conceder crédito neste sentido seria dar crédito em duplicidade.

O Contribuinte, por intermédio do Recurso Voluntário, reapresenta os argumentos já expostos quando da impugnação, discorrendo sobre 1) os “Fundamentos” do recurso no que tange a definição do conceito de insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, sob a égide da Lei nº 10.637/2002, da Lei nº 10.833/2003 e da IN nº 404/2004; 2) dos conceitos de custo e de despesa e o regime de apropriação de créditos do PIS e da COFINS; 3) da ilegitimidade das glosas de crédito de PIS e de COFINS derivados da aquisição de óleo diesel – item 2 do Termo de Intimação Fiscal - Termo 22; e, por fim requer:

IV – DO PEDIDO

97. Ante o exposto, é a presente para requerer seja o presente Recurso Voluntário conhecido e provido, especificamente para que seja reconhecida a improcedência de todos os débitos fiscais constituídos pelos autos de infração ora combatidos, dada a total legitimidade dos créditos apropriados pela empresa Recorrente nos períodos de 2013/2016, e a lisura dos procedimentos fiscais e contábeis por ela adotados.

No que tange aos insumos e a possibilidade de crédito sobre combustíveis é de se recordar o estabelecido na Lei nº 10637/2002 e na Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Alguns trechos do Recurso Voluntário que podem bem ilustrar o entendimento do Contribuinte acerca da matéria:

(...)

57. Os débitos exigidos nos autos de infração ora recorridos resultam de glosas de créditos de PIS e COFINS relativos à aquisição de óleo diesel utilizados na prestação de serviços de transporte realizada no período de 2013 a 2016.

(...)

69. Como se verifica, o próprio acórdão reconhece que não há previsão expressa de vedação ao crédito na forma como apropriado pela Recorrente, fato esse que ratifica as justificativas sustentadas na oportunidade da impugnação, principalmente no que diz respeito à viabilidade de divergência de interpretação acerca da aplicação de

multa qualificada.

(...)

71. Nesse sentido, pode-se afirmar que o Sr. AFR concluiu, com base em único conjunto de lançamentos contábeis (aquele relativo à subcontratação de serviço de transportes e seu respectivo pagamento; e aquele atinente a aquisição de óleo diesel e respectivo pagamento) que a Recorrente teria se creditado em duplicidade, visto ter apropriado créditos oriundos dos custos com a subcontratação e, também, de créditos decorrentes dos custos com o óleo diesel utilizado na execução dos serviços contratados, sendo que o segundo (custo com óleo diesel) estaria supostamente incluído no preço do primeiro (custo da subcontratação).

(...)

85. Com efeito, em sendo a Recorrente verdadeira prestadora de serviços de transporte, resta intuitiva a constatação de que a utilização de combustíveis é inerente à consecução de suas atividades.

86. Nesse âmbito, é prudente enquadrar o óleo diesel como sendo um insumo essencial para o funcionamento dos caminhões e, conseqüentemente, para que seja realizada a atividade principal da Recorrente.

(...)

90. E de fato, considerando o objeto social da Recorrente – “transporte rodoviário de cargas em geral” –, é possível constatar que os combustíveis e os lubrificantes são inerentes à prestação de serviços de transporte de carga. Nesse sentido, uma vez que o óleo diesel é efetivamente absorvido na prestação de serviço, conclui-se não haver qualquer impedimento para o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS nessas operações.

(...)

92. Nessa medida, não há dúvidas quanto à existência do direito da Recorrente ao creditamento de PIS e de COFINS relativo ao óleo diesel utilizado na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas.

93. Já no que diz respeito ao creditamento de PIS e de COFINS sobre gastos incorridos em razão de subcontração de serviços de transporte, sua natureza de insumo é confirmada pela própria legislação, visto a existência de expressa disposição no sentido de permitir a apropriação de crédito das referidas contribuições com base nos valores correspondentes à subcontratação de pessoas físicas e pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional. Confira-se:

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

(...)

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

(...)

§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por:

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins

devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços;

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

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei.

(...)

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

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

94. É de se notar, por fim, que os dispositivos legais que dispõem sobre o direito à apropriação de créditos relativos ao óleo diesel utilizado na prestação de serviços de transporte e à subcontratação de terceiros não contêm cláusulas excludentes um do outro.

95. Em outras palavras: a Lei, ao dispor sobre o direito de apropriação de créditos relativos ao óleo diesel utilizado na prestação de serviços não restringe à apropriação de tais créditos nos casos em que a prestação se der mediante a subcontratação de terceiros.

96. A recíproca também é verdadeira, isto é, ao autorizar a apropriação de créditos relativos ao valor de subcontratação dos serviços de transporte, a Lei não exclui, ao menos expressamente, a possibilidade de apropriação de créditos relativos ao óleo diesel utilizado pelos subcontratados na consecução dos referidos serviços, em especial nas situações em que este óleo diesel, por questões contratuais, haja sido fornecido pela empresa subcontratante.

Em que pese os argumentos, na análise do processo verifica-se que a autuação foi correta e de acordo com a legislação de regência. Cito trechos da decisão da DRJ como razões para decidir (fls. 494 a 514):

Os Autos de Infração se referem unicamente aos valores de PIS e Cofins que a contribuinte deixou de recolher por ter-se apropriado, concomitantemente, de créditos relativos aos pagamentos que fez aos subcontratados, pessoas físicas e jurídicas, e também dos valores do óleo diesel que foi utilizado para o abastecimento dos veículos dos mesmos subcontratados, procedimento que, no entendimento da fiscalização, não teria respaldo legal, pois este óleo diesel não seria insumo da fiscalizada, mas sim das subcontratadas e, além disso, resultaria na duplicidade de créditos. Este entendimento, contudo, não está expresso no Termo de Constatação e Descrição dos Fatos de fls. 382/388, mas tão somente no termo de mesmo nome que integrou o Auto de Infração relativo aos fatos geradores de 2012, juntado pela contribuinte à impugnação.

Embora os motivos de fundo sejam os mencionados no parágrafo anterior, os lançamentos foram efetuados, com encerramento parcial da ação fiscal, porque, segundo a fiscalização, a contribuinte, que teria manifestado “*interesse em regularizar sua situação fiscal e aderir ao parcelamento incentivado*”, em resposta a intimação, teria admitido que os créditos em questão haviam sido tomados indevidamente.

A autuada, na impugnação, disse não ter admitido que tais créditos fossem indevidos, e alegou a legitimidade dos mesmos e a consequente insubsistência dos Autos de Infração. Apresentou ainda argumentos contestando o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas SRF no 247, de 2002, e no 404, de 2004, que considera restritivo e em desacordo com as Leis no 10.637, de 2002, e no 10.833, de 2003. Além disso, em toda a extensão da peça impugnatória, invocou jurisprudência que entende corroborar suas teses. Assim, embora muitos dos argumentos da impugnante não estejam diretamente relacionados aos fundamentos da autuação, trataremos brevemente destes temas.

(...)

Como antes explicitado, a controvérsia posta nos presentes autos reside, principalmente, sobre a pretensão de alargamento do conceito de insumo, previsto na legislação que rege o regime não cumulativo do PIS e da Cofins, com a consequente ampliação do creditamento para a quase totalidade dos dispêndios efetuados pela contribuinte.

(...)

II - Dos Autos de Infração e da Contestação Específica aos seus Fundamentos

No Termo de Constatação e Descrição dos Fatos de fls. 382/388 o Auditor- Fiscal assim fundamentou os lançamentos (fl. 386):

*Tendo em vista que a Supricel manifestou interesse em regularizar sua situação fiscal e aderir ao parcelamento incentivado, os valores abaixo discriminados, objeto da presente autuação, são somente os créditos de óleos diesel **tomados indevidamente** pela empresa, nos anos-calendário de 2013 a 2016 e contabilizados nas contas de Carreteiros CFR-E PF e PJ e **informados na resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 22**, conforme relação abaixo, folhas 367 a 369. (destaques acrescidos)*

A relação dos créditos de PIS e Cofins calculados sobre despesas com óleo diesel, que o Auditor-Fiscal considerou indevidos e mencionou no trecho acima transcrito, é cópia daquela apresentada pela contribuinte na também mencionada resposta ao Termo de Intimação Fiscal no 22.

Ao impugnar os lançamentos, a contribuinte negou ter admitido que os créditos em questão fossem indevidos e, a seguir, sustentou a legitimidade de tais créditos, contestando, como fundamentos da fiscalização, os que foram por esta apresentados no Termo de Constatação e Descrição dos Fatos que integrou o Auto de Infração relativo aos períodos de apuração janeiro a dezembro de 2012, tratado no processo no 16004.720291/2016-21, cuja cópia (fls. 453/475) juntou à impugnação.

II.1 - Da negativa de ter admitido que os créditos seriam indevidos

Ao negar que tivesse admitido que estes créditos fossem indevidos, a contribuinte transcreveu um dos parágrafos de sua resposta à intimação. Por oportuno, transcrevemos também referido parágrafo, bem como o que o antecedeu na referida resposta, que se encontra às fls. 367/369:

Em cumprimento ao Termo de Intimação Fiscal - TERMO 22, a Empresa Supricel Logística Ltda., inscrita no CNPJ: 03.077.452/0001-60, através de

seu representante legal, vêm através deste, apresentar as informações solicitadas:

1) Conforme solicitado no item dois (2) na notificação, vêm através deste informa os valores creditados de PIS e COFINS não cumulativos oriundos de notas fiscais de abastecimentos contabilizadas com contrapartidas nas contas contábeis 3.1.02.01.000025 – Carreteiros CFR PF e 3.1.02.01.000029 – Carreteiros CFR-E PJ, nos períodos de 01/2013 a 12/2016, as quais totalizadas resultam nos valores abaixo: (destacamos)

Como se vê, a relação de créditos calculados sobre despesas com óleo diesel apresentada pela contribuinte no documento de fls. 367/369, foi apresentada em resposta ao “**solicitado no item dois (2)**” do “**Termo de Intimação Fiscal - TERMO 22**”.

O “**TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL - TERMO 22**” encontra-se às fls. 302/304. Veja-se a seguir seu item 2:

2 – Caso a empresa possua créditos de Pis e Cofins não cumulativo, tomado indevidamente, do período de janeiro de 2013 à dezembro de 2016, e quera se retratar, informe especificamente os valores, datas e tipos de créditos. Os valores serão lançados com a multa prevista do artigo 44, I, da Lei 9.430/1996. (destaques acrescidos)

Observe-se que o Auditor-Fiscal não fez nenhuma referência a créditos tomados sobre aquisições de óleo diesel, ou sobre qualquer outro custo, encargo ou despesa em relação ao qual a fiscalização pudesse considerar que os créditos fossem indevidos. Apenas, na hipótese de que a empresa tivesse créditos de PIS e Cofins não cumulativos tomados indevidamente, e quisesse retratar-se, que informasse especificamente os valores, datas e tipos de créditos.

A interessada, voluntariamente, em resposta específica a este item da intimação, relacionou os créditos em questão. Não há como negar que efetivamente admitiu que referidos créditos foram tomados indevidamente.

De todo modo, como a contribuinte resolveu desdizer-se e sustentar a legitimidade dos créditos sobre despesas de óleo diesel concomitantemente com os créditos sobre serviços prestados pelas subcontratadas cujos veículos foram abastecidos com o referido óleo diesel, considerando como fundamentos da fiscalização os mesmos por esta apresentados no Termo de Constatação e Descrição dos Fatos que integrou o Auto de Infração relativo aos períodos de apuração janeiro a dezembro de 2012, cuja cópia juntou à impugnação, tomaremos por base os mesmos fundamentos para a apreciação de seus argumentos.

II.2 - Dos argumentos da contribuinte em defesa da legitimidade dos créditos

Como já registrado, para defender a legitimidade dos créditos em questão, a contribuinte contestou os fundamentos apresentados pela fiscalização no Termo de Constatação e Descrição dos Fatos que integrou os Autos de Infração relativos aos fatos geradores ocorridos em 2012, cuja cópia, juntada que foi à impugnação, encontra-se às fls. 453/475 dos presentes autos.

Referidos Autos de Infração, objeto do processo no 16004.720291/2016- 21, também foram impugnados pela contribuinte, e sua impugnação foi apreciada por esta Turma de Julgamento em sessão realizada no dia 25/05/2017. Sobre aqueles

Autos de Infração é necessário observar que foram lavrados por vários motivos, entre os quais a apuração de créditos da não cumulatividade nos mesmos moldes dos que ensejaram os lançamentos ora em exame. Devemos ainda observar que naquele caso houve efetivamente glosas de créditos, e no TCDF a fiscalização apresentou os fundamentos de cada uma das glosas. Aqui, não; aqui os lançamentos foram efetuados porque a contribuinte admitiu ter apurado créditos indevidamente e apresentou à fiscalização a relação dos créditos que reconhecia como indevidos, ensejando a lavratura dos Autos de Infração com encerramento parcial da ação fiscal.

Todavia, quando a contribuinte resolveu negar que tivesse admitido a apuração indevida de créditos e impugnar a autuação alegando a legitimidade dos mesmos mediante contestação aos fundamentos constantes no TCDF do ano de 2012, trouxe os mesmos argumentos que havia apresentado na impugnação aos Autos de Infração daquele ano, inclusive utilizando a mesma linguagem, como se também aqui a fiscalização tivesse efetuado glosas de créditos.

Fizemos esta breve introdução para esclarecer que adotaremos aqui as mesmas razões de decidir, relativas ao tema em questão, já adotadas no acórdão proferido no processo no 16004.720291/2016-21 e, além disso, no trecho que se inicia no próximo parágrafo, sempre que nos referirmos ao que foi dito pela fiscalização, estamos nos referindo ao que consta no TCDF relativo ao ano de 2012, cuja cópia se encontra às fls. 453/475.

A fiscalização expôs os mecanismos utilizados pela contribuinte para pagamento de subcontratados transportadores autônomos, efetuados por meio de cartas-frete. Esclareceu que neste sistema os subcontratados devem abastecer seus veículos somente em postos conveniados, sendo os respectivos valores considerados como parte dos pagamentos dos fretes contratados. Informou ainda que é ilegal esta forma de pagamento, e que o mesmo deveria ser feito *“por meio de crédito em conta corrente mantida em instituições integrantes do sistema financeiro nacional, inclusive poupança”*, ou por meio de *“PEF – Pagamento eletrônico de frete, regulamentado pela Resolução ANTT no 36958/2011 (sic)”*.

Os valores que serviram de base de cálculo aos créditos em discussão se referem aos pagamentos de óleo diesel relativos aos abastecimentos que foram efetuados pelos subcontratados.

Ao contestar as supostas glosas, a impugnante discorre longamente sobre o tema dizendo basicamente que: *a) é indiscutível que o óleo diesel é insumo na atividade de transporte rodoviário de cargas; b) baseando-se “em único conjunto de lançamentos contábeis (aquele relativo à subcontratação de serviço de transportes e seu respectivo pagamento; e aquele atinente a aquisição de óleo diesel e respectivo pagamento)” o Auditor-Fiscal teria concluído que a contribuinte teria se creditado em duplicidade “visto ter apropriado créditos oriundos dos custos com a subcontratação e, também, de créditos decorrentes dos custos com o óleo diesel utilizados na execução dos serviços contratados, sendo que o segundo (custo com óleo diesel) estaria supostamente incluído no preço do primeiro (custo da subcontratação)”;* *c) não existem as “notas de favor” apontadas pela fiscalização; na verdade, “as notas fiscais de venda emitidas por seus fornecedores de óleo diesel são feitas de forma a consolidar as vendas representadas pela emissão dos ECFs emitidos no curso de determinado período, o que é natural, já que somente as notas fiscais são documentos válidos a viabilizar a apropriação de crédito de PIS e de Cofins”;* *d) a legislação em vigor, que admite a apuração de créditos na subcontratação de serviços de transporte rodoviário de carga, bem como na*

aquisição de óleo diesel, insumo desta atividade, não veda os créditos relativos ao óleo diesel utilizado pelas subcontratadas.

Devemos inicialmente registrar que os dispêndios com óleo diesel que serviram como base de cálculo para os créditos ora em discussão se referem tão-somente aos pagamentos do óleo diesel fornecido pelos postos de combustíveis aos subcontratados. Veja-se, neste sentido, as contas contábeis em que foram registrados tais valores, mencionadas pela contribuinte em sua resposta ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal no 22 (fls. 367/369). A este respeito, observe-se ainda que nos lançamentos relativos ao ano de 2012 não houve glosa de despesas com o óleo diesel utilizado pela frota própria da autuada, posto ser incontroversa a natureza de insumo do óleo diesel na atividade da contribuinte. Assim, o que está em discussão é a legitimidade da apuração de créditos sobre o óleo diesel consumido pelas transportadoras subcontratadas.

Antes de prosseguirmos, é oportuno registrar que a prática da autuada, de pagamento dos subcontratados por meio de “carta-frete” a ser utilizada e/ou descontada em postos de combustíveis, é efetivamente ilegal, fato este que não foi contestado. Na época dos fatos geradores, o art. 5o-A da Lei no 11.442, de 5 de janeiro de 2007, nela incluído pelo art. 128 da Lei no 12.249, de 11 de junho de 2010, inicialmente dispunha:

Art. 5º-A. O pagamento do frete do transporte rodoviário de cargas ao Transportador Autônomo de Cargas - TAC deverá ser efetuado por meio de crédito em conta de depósitos mantida em instituição bancária ou por outro meio de pagamento regulamentado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT.

§ 1o A conta de depósitos ou o outro meio de pagamento deverá ser de titularidade do TAC e identificado no conhecimento de transporte.

§ 2o O contratante e o subcontratante dos serviços de transporte rodoviário de cargas, assim como o consignatário e o proprietário da carga, são solidariamente responsáveis pela obrigação prevista no caput deste artigo, resguardado o direito de regresso destes contra os primeiros.

§ 3o Para os fins deste artigo, equiparam-se ao TAC a Empresa de Transporte Rodoviário de Cargas - ETC que possuir, em sua frota, até 3 (três) veículos registrados no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas - RNTRC e as Cooperativas de Transporte de Cargas.

§ 4o As Cooperativas de Transporte de Cargas deverão efetuar o pagamento aos seus cooperados na forma do caput deste artigo.

§ 5o O registro das movimentações da conta de depósitos ou do meio de pagamento de que trata o caput deste artigo servirá como comprovante de rendimento do TAC.

§ 6o É vedado o pagamento do frete por qualquer outro meio ou forma diverso do previsto no caput deste artigo ou em seu regulamento. (destaques acrescidos)

Posteriormente, a Lei no 13.103, de 02 de março de 2015, deu nova redação ao caput do referido art. 5o-A, e acrescentou-lhe o § 7o, a seguir transcritos:

Art. 5o-A. O pagamento do frete do transporte rodoviário de cargas ao Transportador Autônomo de Cargas - TAC deverá ser efetuado por meio de crédito em conta mantida em instituição integrante do sistema financeiro nacional, inclusive poupança, ou por outro meio de pagamento regulamentado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, à critério do prestador do serviço. (Redação dada pela Lei no 13.103, de 2015)

(...)

§ 7o As tarifas bancárias ou pelo uso de meio de pagamento eletrônico relativas ao pagamento do frete do transporte rodoviário de cargas ao Transportador Autônomo de Cargas - TAC correrão à conta do responsável pelo pagamento. (Incluído pela Lei no 13.103, de 2015)

Ao regulamentar o artigo acima transcrito, a Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, na Resolução ANTT no 3.658, de 19 de abril de 2011, estabeleceu também a possibilidade de pagamento por meio do “PEF – Pagamento Eletrônico de Frete” a ser operado por pessoas jurídicas previamente habilitadas junto ao Banco Central do Brasil como “Instituição de Pagamento e Emissor de Moeda Eletrônica” e posteriormente também habilitadas junto à ANTT.

Assim, o crédito em conta de depósitos mantida em instituição bancária (ou, após o advento da Lei no 13.103, de 2015, “em conta mantida em instituição integrante do sistema financeiro nacional, inclusive poupança”) e o pagamento eletrônico de frete por meio de instituição habilitada para este fim junto ao Banco Central do Brasil e à ANTT são as duas únicas formas legalmente admitidas para o pagamento de frete ao Transportador Autônomo de Cargas, à transportadora de cargas pessoa jurídica que possui em sua frota até 3 veículos, e às cooperativas de transporte de cargas. Ainda, conforme a Lei no 11.442, de 2007, art. 5o-A, § 6o, “é vedado o pagamento do frete por qualquer outro meio ou forma diverso do previsto no caput deste artigo ou em seu regulamento”.

Sendo ilegal, é interessante procurarmos entender os motivos desta prática. Pesquisas efetuadas na rede mundial de computadores corroboram, em inúmeros textos, o que disse o Auditor-Fiscal. A título de exemplo, colamos a seguir imagem parcial da página da empresa Rodocred, operadora de pagamento eletrônico de frete, disponível no endereço eletrônico <https://www.rodocred.com.br/Frete/LeidoCartafrete/tabid/558/Default.aspx> (consulta em 21/05/2017), contendo um pequeno texto sobre o assunto:

Lei do PEF

A Carta-Frete é uma ordem de pagamento praticada há mais de 50 anos, e extinta por Lei em 2010:

- Contratante emite e entrega ao transportador autônomo como forma de pagamento pelos serviços prestados;
- O transportador desconta esta ordem de pagamento em postos de combustível a beira da estrada onde é obrigado a abastecer parte deste valor para obter a liberação do dinheiro;
- O valor do diesel é sempre majorado nas operações de Carta-Frete.

A informalidade e a circulação destes valores por fora do sistema financeiro impedem a fiscalização, a arrecadação de impostos, a comprovação de renda do Autônomo e consequentemente a renovação da frota.

A carta-frete foi extinta por Lei em julho de 2010, quando foi alterada a Lei 11.442 que regulamenta a remuneração do transportador autônomo. Em maio de 2011, a ANTT iniciou a habilitação das empresas administradoras de meio eletrônico de pagamento de frete. A ANTT deu o prazo até janeiro de 2012 para que as empresas se adequassem ao novo modelo de pagamento e desde então está realizando a fiscalização nas principais estradas, fronteiras e portos do Brasil.

É prevista a aplicação de multas que vão de R\$ 550 à R\$ 10.000,00 para quem não estiver adequado à nova Lei.

No caso específico da autuada, há um outro motivo, além dos mencionados no texto acima reproduzido, que foi detalhadamente exposto pelo Auditor-Fiscal no TCDF: a apropriação de créditos relativos ao óleo diesel consumido nos veículos das subcontratadas, que é justamente o que se encontra em discussão.

A alegação de que o Auditor-Fiscal teria baseado suas conclusões “*em um único conjunto de lançamentos contábeis*” apenas confirma que a acusação foi feita justamente com base – sólida, diga-se de passagem – na contabilidade da empresa que se encontrava sob ação fiscal, e não em meras suposições. Não bastasse isso, a impugnante não negou o fato de que tomou créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre os pagamentos do óleo diesel consumido nos veículos das subcontratadas e, ao mesmo tempo, apurou créditos calculados sobre os pagamentos dos serviços por estas prestados. Ao contrário, sustentou que este procedimento está em conformidade com a legislação em vigor.

As alegações relativas às “notas de favor” apenas evidenciam a veracidade do que foi dito pelo Auditor-Fiscal, ainda que este nome, “notas de favor”, cause repulsa à impugnante. Como dito pela própria impugnante, estas notas consolidavam os valores pagos em um determinado período, e eram emitidas porque “*somente as notas fiscais são documentos válidos a viabilizar a apropriação de crédito de PIS e de Cofins*”.

Ou seja, tais notas somente eram emitidas para que a empresa autuada pudesse apropriar créditos sobre as despesas de combustíveis das subcontratadas. A indignação da impugnante com a expressão utilizada pelo Auditor-Fiscal não tem

razão de ser. O óleo diesel em questão foi consumido pelos caminhões das subcontratadas e foi pago pelas subcontratadas, ainda que não em dinheiro, mas em serviço, por força da ilegal forma de pagamento destes serviços adotada pela autuada.

Por fim, quanto à permissão legal para a apuração de créditos relativos aos pagamentos efetuados às subcontratadas e também em relação ao óleo diesel, é oportuno atentarmos novamente à legislação em vigor.

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos aos serviços subcontratados a transportadores autônomos ou pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional estão previstos nos §§ 19 e 20 do art. 3º e no art. 15, II, da Lei no 10.833, de 2003. Sem esta previsão expressa, não seriam admitidos, por força do § 2º, II, do mesmo art. 3º, que veda a apuração de créditos sobre bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Quanto às subcontratadas pessoas jurídicas não optantes do Simples Nacional, sobre os pagamentos a elas efetuados podem ser apurados créditos a título de insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei no 10.637, de 2002, e da Lei no 10.833, de 2003, dispositivos estes com igual redação, que a seguir reproduzimos:

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

(...)

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

O mesmo dispositivo autoriza a apuração de créditos sobre combustíveis utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados a venda. Estes dispositivos foram disciplinados, no tocante ao PIS, no art. 66 da Instrução Normativa RFB no 247, de 2002, e quanto à Cofins, no art. 8º da Instrução Normativa RFB no 404, de 2004. Limitamo-nos aqui a transcrever parcialmente o art. 66 da IN RFB no 247, de 2002:

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

I - das aquisições efetuadas no mês: (...)

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, **utilizados como insumos**:*

(...)

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 5o Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos:**

(...) **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. (destacamos)

Assim, utilizando as mesmas palavras das instruções normativas:

a) a pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo e a Cofins não-cumulativa pode descontar créditos, determinados mediante aplicação da mesma alíquota utilizada na determinação da contribuição devida, sobre os valores das aquisições efetuadas no mês de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços;

b) entende-se como insumos utilizados na prestação de serviços os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Da simples leitura dos dispositivos em questão verifica-se que nos casos em que a contribuinte presta o serviço de transporte rodoviário de cargas diretamente, utilizando sua frota, os valores pagos pelo óleo diesel consumido em seus veículos são insumos aptos a lhe proporcionar créditos de PIS e Cofins. Já nos casos em que presta os serviços mediante subcontratação, o insumo sobre o qual pode apurar créditos é o serviço prestado pelas subcontratadas, e neste caso, não será insumo seu o óleo diesel que abastece os veículos das subcontratadas; este óleo diesel é insumo das subcontratadas, que sobre ele poderão apurar créditos se também estiverem sujeitas à incidência não cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

A inexistência de vedação expressa à apuração de créditos sobre os serviços das subcontratadas concomitantemente com a apuração de créditos sobre o óleo diesel utilizado nos veículos destas é totalmente irrelevante. A lei autoriza a apuração de créditos sobre dispêndios efetuados pela própria pessoa jurídica, inexistindo base legal para apropriação de créditos sobre despesas suportadas por terceiros, como é o caso dos combustíveis utilizados pelas subcontratadas.

Verifica-se, assim, ser totalmente descabida a pretensão da impugnante.

Portanto, com esses fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte e manter a decisão ora recorrida.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Processo nº 16004.720216/2017-41
Acórdão n.º **3301-005.581**

S3-C3T1
Fl. 578
