



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

Processo nº 16095.720295/2012-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-002.820 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2017
Matéria PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS
Recorrente BINOTTO S/A LOGÍSTICA TRANSPORTE E DISTRIBUIÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS.

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo "insumo" deve estar vinculado ao de "essencialidade" do bem ou serviço, no sentido de que determinado insumo deve ser essencial ao processo produtivo do contribuinte, conforme remansosa jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Sob essa moldura, deve ser tomado o processo produtivo em concreto de determinado contribuinte, para se analisar a subsunção ao conceito de "insumo" item a item.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. SEGURO DE CARGAS. INSUMO.

O seguro obrigatório pago pela transportadora de cargas é considerado insumo na prestação de serviços de transporte de cargas, para fins de apuração de crédito das contribuições.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. BASE DE CÁLCULO. AVARIAS INDENIZADAS.

As avarias indenizadas são concernentes à composição da base de cálculo das contribuições sociais.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. ÔNUS DA PROVA DO DIREITO AO CRÉDITO.

Na sistemática não-cumulativa das contribuições sociais, quem afirma ter direito ao crédito é o contribuinte, sendo dele o dever de provar, não se exaurindo o ônus com a juntada de enorme quantidade de documentos, sem que esse aponte de forma clara e inequívoca, como comprovam o fato

jurídico, pois não se confunde a instância do contencioso administrativo, com a de auditoria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: : Winderley Moraes Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Jose Luiz Feistauer de Oliveira, Mercia Helena Trajano Damorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Refere-se o presente processo a auto de infração para a cobrança de PIS e COFINS.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

No Termo de Constatação Fiscal a autoridade fiscal relata os procedimentos adotados na fiscalização e, ao fim, assim contextualiza o lançamento:

Da análise das planilhas apresentadas x Dacon x Contabilidade (Sped – Escrituração Contábil Digital), concluímos serem devidos os créditos informados pelo contribuinte no campo 13 do Dacon – Outras Operações com Direito a Crédito, (aquisições de mercadorias e/ou serviços), operações estas que não geram direito a crédito de PIS/COFINS, os quais serão objeto de GLOSA com conseqüente apuração de nova Base de Cálculo para determinação dos valores mensalmente para estas contribuições (...).

Cientificada, a interessada apresentou Impugnação na qual, após abordar a sistemática de apuração não cumulativa, passa a tratar do conceito de insumo, concluindo que:

somente os bens e serviços que forem utilizados direta ou indiretamente na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito a crédito. Essa ressalva é muito importante, na

medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos ou consumidos em suas operações. Isso distingue os 'insumos' das despesas dedutíveis para efeitos de apuração da base de cálculo do IRPJ (...).

Note-se que, enquanto para a dedutibilidade das despesas o critério é que sejam necessárias, usuais e normais para as transações, operações e atividades da empresa, para os 'insumos' é imprescindível que os bens e serviços sejam 'utilizados' diretamente ou indiretamente como tal na prestação de serviços ou na fabricação de bens. Conceitualmente, entendo que a definição de 'despesas dedutíveis' é mais abrangente que a de 'insumos'.

Portanto para fins de apuração do crédito de PIS e COFINS, em vez indagar até que ponto determinada despesa é necessária, usual ou normal para as atividades da empresa, deve-se verificar se aquele bem ou serviço foi utilizado, direta ou indiretamente, para fabricar o produto ou prestar o serviço.

Vale ainda referir que, entendo que, o conceito de insumo não está limitado aos bens e serviços utilizados 'diretamente' nas atividades da empresa, pois, nessa hipótese, o crédito estaria limitado às matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários (aqueles consumidos no processo produtivo). Além disso, as próprias Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 prevêm, também, o crédito sobre combustíveis e lubrificantes, os quais, na maioria das vezes, são materiais auxiliares ou intermediários.

Podemos observar que o critério adotado para a apuração dos créditos de PIS e da COFINS são diferentes aos critérios adotados para apuração dos créditos de ICMS e IPI, uma vez que no primeiro a tributação é sobre a receita, portanto a abrangência dos créditos é maior, e no segundo caso a tributação é sobre a mercadoria ou produto, sendo a abrangência do crédito um pouco mais restrita, e a própria legislação que rege a matéria assim determina.

Portanto, em resumo, consideramos que os 'insumos' de que trata a lei não são, somente, as matérias primas, materiais de embalagens e produtos intermediários utilizados diretamente na produção de bens ou prestação de serviços, mas todos os bens e serviços, desde que utilizados na fabricação de bens ou na prestação de serviços.

Inexiste um sentido técnico jurídico para "insumos" no campo legal de incidência do PIS e da COFINS. Desse modo, se as leis que instituíram essas contribuições não definiram o que são "insumos" nem obrigam à utilização subsidiária de outras legislações para se extrair tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum desse vocábulo na linguagem, desde que em consonância com sua regra matriz de incidência tributária.

Apesar disso, a Receita Federal, ao "interpretar e aplicar" a legislação fiscal, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, disciplinou ilegalmente sobre "insumos" nas Instruções Normativas n.247/2002 e n. 404/2004, porquanto extrapolou os limites de sua competência, ao fixar uma interpretação restritiva a esse termo.

Diante do aqui proposto, temos que a definição do conceito de "insumos" aplicável à não cumulatividade do PIS / COFINS precisa levar em consideração as realidades operacionais de cada atividade, seja comercial, industrial ou de serviços, isto é, deve corresponder a todos os bens e serviços essenciais para que a atividade econômica possa ser concretizada.

Isto Posto,

Serão analisados individualmente os créditos Glosados, lançadas em DACON como "Outras Operações de Crédito", operações estas que não geram direito a créditos de PIS/COFINS na constatação fiscal, contestado exaustivamente e explicitado no Tópico Direito Preliminares, requer a manutenção dos créditos.

Conta 3.2.1.1.0008 Alimentação

Conta 3.3.1.. 10007 — Alimentação

Ora, a questão que se apresenta neste processo é indubitável, pois o motorista profissional no exercício de sua Atividade tem como a Alimentação uma necessidade intrínseca a sua prestação de serviço, na Atividade fim do Transporte de Cargas.

Tanto é que a Legislação viu-se obrigada através de Leis, normalizar o transporte rodoviário de cargas e conceituar a atividade de motorista profissional.

A Alimentação neste tópico não tem aquela observada no PAT Plano de Alimentação ao Trabalhador, com regras específicas, para todos trabalhadores da Empresa em geral.

Trata-se de um custo fixo mensal, normalizado aqui como "insumo", portanto deverá ser classificado como Despesa Operacional.

...

3.2.1.1.0009 Planos de Saúde

...

Porque Plano de Saúde no Transporte Rodoviário de Cargas

Entre os principais perigos e riscos físicos, contam-se os seguintes: a exposição a vibrações e a longa permanência na posição de sentado (concepção do assento, da cabina e de outros equipamentos); a movimentação manual de cargas; a exposição ao ruído — nas operações de carga e descarga, e durante a condução de caminhões (motores, pneus, ventilador, etc); inalação de gases e vapores, e manipulação de substâncias perigosas (gases de escape, produtos químicos transportados,

combustível, exposição ao pó da estrada nas operações de carga e descarga e nas pausas para descanso e para lavagem e preparação do veículo); condições climáticas (calor, frio, seca, chuva, etc); pouca margem para a adoção de condições de trabalho ergonômicas e estilos de vida saudáveis.

...

Percebe-se, a toda evidencia, que nas Operações de Transporte Rodoviário de Cargas, em especial motorista profissional, a sua exposição a todos temperes de sua profissão altamente perigosa, com riscos diários de saúde, de sua vida, e de Terceiros.

Entendemos que o SUS Serviço Único de Saúde, não atende na sua plenitude os riscos que o profissional na sua jornada diária fica exposto, e tem um Custo Alto para as Empresas através do SAT Seguro acidente trabalho cobrado compulsoriamente nas contribuições do Empregador, e uma das mais altas, devido aos riscos em suas atividades, Serviço esse prestado pela Operadora de Saúde.

...

3.2.1.2.0004 Vale Transporte

...

A determinação do Vale Transporte como Despesa Operacional, tem no seu nascedouro a conceituação da sua natureza tributária, através da Lei nº 7418, de 16/12/1985, no seu Art. 3º, e Regulamentado pelo Decreto 95.247 de 17/11/1987, no seu art.31, pratica essa vigente.

Nos artigos retro mencionados parágrafos únicos, além da dedutibilidade como despesas operacionais, poderá deduzir como incentivo fiscal, o mesmo valor para pagamento do IRPJ (revogado pela Lei 9532/97).

Portanto não se trata de uma Despesa Administrativa.

...

Busca-se, no princípio da isonomia (também conhecido como princípio da igualdade tributária), em Direito Tributário, prescreve que não poderá haver instituição e cobrança de tributos de forma desigual entre contribuintes que se encontra em condições de igualdade jurídica. E corolário do princípio constitucional de igualdade jurídica, encontrado no art. 5º, caput, da Constituição Federal.

Portanto, já pacificado que o Vale Transporte é uma Despesa Operacional, apropriado ao Custo da Empresa, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

...

3.2.1.3.0004 — Avarias Indenizadas

STF reconhece a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS sobre as receitas.

...

Portanto, trata-se matéria já pacificada tanto no âmbito administrativo fiscal e judicial, e perante, a tudo aqui exemplificado solicita-se, a manutenção do crédito com as receitas de Avarias Indenizadas, na Atividade do Transporte Rodoviário de Cargas.

3.2.1.3.0006 — Seguro de Cargas

3.2.1.3.0019 Seguro de Frota e Veículos

Será objeto de análise as duas contas de maneira uniforme e simultâneas, tendo em vista tratar-se de exigências' com base nos mesmos elementos de prova.

Seguros no transporte rodoviário de cargas

Tipos de Seguros

Os seguros existentes no mercado de transporte de carga são três: um feito pelo embarcador e dois pelos transportadores (veja abaixo). O Seguro Transporte Nacional é para o dono da carga. E obrigatório. O RCTR/C (Responsabilidade Civil do Transportador Rodoviário de Carga), também obrigatório, deve ser feito pela empresa de transporte, mas cobre apenas prejuízos pelos quais o próprio transportador seja responsável, como colisão, capotamento e abalroamento. O terceiro, também feito pelas transportadoras, é opcional: RCFDC (Responsabilidade Civil — Desaparecimento de Carga).

...

Cabe aqui um exemplo, uma Fabrica industrial se não pagar IPTU, imposto obrigatório, não verá a sua atividade industrial ser cerceada de suas atividades, pois a mesma não será obrigada parar pelo não pagamento, e a produção gerarão receitas que comporão seu faturamento.

Entretanto, no veiculo se isso ocorrer, por falta de pagamento, o mesmo será recluso a um pátio, a espera de uma solução.

Na nossa avaliação, não existe maior caracterização de Insumo nesta Prestação de serviços, pois objeto de receita da Empresa não existira se o mesmo não transitar livremente que são necessárias á atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

Portanto, a tudo aqui exemplificado, e buscando nas decisões administrativas da Receita Federal do Brasil, e nos processos judiciais, a manutenção do crédito do pagamento dos impostos, como IPVA, Licenciamento, Seguro Dpvat, etc. aqui classificados erroneamente como Serviços de Despachantes, na Atividade do Transporte Rodoviário de Cargas.

3.3.1.3.0007 Água e Esgoto

Portanto, a Água paga no Estabelecimento comercial é uma Prestação de Serviço, a água é um custo que compõe a tarifa.

...

São considerados itens de Despesas variáveis: pneus; combustível; lubrificantes; lavagem; lubrificação, manutenção e pedágio. O pedágio não deve ser alocado de acordo com a quilometragem como os demais, devendo ser considerado de acordo com cada rota, já que o valor do pedágio normalmente não é proporcional ao tamanho da rota. (Guia do Transportador Rodoviário).

Na composição do preço do Custo Frete, as despesas com Lavagens e Graxas, aqui classificadas como Custo Operacionais variáveis (Insumos) nas planilhas de composição de custo, essa despesa operacional, contribui com 10% (dez por cento), pois a lavagem (manutenção) do veículo é preponderante para execução das tarefas.

...

3.3.1.3.0009 — Despesas com Comunicação

Definição de Logística no Transporte Rodoviário de Cargas

Esta divisão compreende as atividades relacionadas com a movimentação e o armazenamento de cargas, antes ou depois de seu transporte, ou entre segmentos de traik distintas modalidades, as atividades auxiliares das diversas modalidades do Transporte envolvendo a operação da infra estrutura de suporte nas rodovias, Coordenação e desenvolvimento de Projetos logísticos para o transporte de cargas Ferrovia portos, pontes túneis, etc. e as atividades de agenciamentos porte(sic).

...

Localizar em tempo real a posição da frota, fornecer ao cliente a posição geográfica da remessa ou calcular o tempo previsto para as entregas no ponto de destino são proposições dos sistemas operados pelos principais transportadores de cargas, seja no modal rodoviário, aéreo ou marítimo. Constituinte a base dos sistemas de rastreamento eletrônico de cargas, os sistemas GIS e GPS, originados de estudos desenvolvidos no campo da ciência da informação e telecomunicações, trouxeram um novo elenco de recursos técnicos e operacionais aplicados à logística, emprestando à criminalística ferramentas de apoio contra as crescentes perdas decorrentes de roubo e furto de cargas.

...

Portanto, trata-se matéria já pacificada tanto no âmbito administrativo fiscal e Judicial, e perante, a tudo aqui exemplificado solicita-se, a manutenção do crédito com

Comunicação, na Atividade do Transporte Rodoviário de Cargas.

...

3.3.1.3.0015 — Despesas c/ Treinamento

A própria Administração Pública, entende que Uniforme, Vale Transporte, Vale alimentação, Treinamentos/e ou Reciclagem de Pessoal, Seguros de Vida em grupo, tratam-se de insumos.

Entendimento esse órgão maior que é o Tribunal de Contas da União, Supremo Tribunal Federal em suas planilhas administrativas.

Infelizmente, apenas com muito estudo como esse apresentado por parte da Empresa, bem como pelo Ministério Público, para pleitear esses créditos.

Portanto, trata-se matéria já pacificada tanto no âmbito administrativo fiscal e Judicial, e perante, a tudo aqui exemplificado solicita-se, a manutenção do crédito com Despesas de treinamento, na Atividade do Transporte Rodoviário de Cargas.

...

3.3.1.3.0013 — Despesas c/Informática

...

Manutenção de Software registra o valor das despesas com serviços, atualização e adaptação de software, suporte, manutenção, revisão, correção de problemas operacionais e manutenção de sustentação de software.

Trata-se das manutenções corretivas, preventivas e adaptativas. Não inclui os serviços que acrescentem novas funcionalidades ao programa.

Manutenção de Software registra os pagamentos de serviços de modificação das características de um software através de modificação do seu código fonte, acrescentando a ele novas funcionalidades. Também chamada de manutenção evolutiva.

A classificação de desenvolvimento de software como despesa corrente durante o período de transição na mudança. O registro deverá ser realizado em Manutenção de Melhoria de Equipamentos de Processamento de Dados, quando a alteração realizada aumente a vida útil do bem, incremente a sua capacidade produtiva ou diminua o custo operacional e que também signifique um aumento no valor contábil dos bens ativos. Quando não haja o aumento no valor contábil do bem, se tratará de Manutenção e Conservação de Equipamentos de Processamento de Dados.

Locação de Software- registra o valor das despesas com remuneração de serviços de aluguel de programas de processamento de dados

— *Locação de Equipamentos de Processamento de Dados e Periféricos registra o valor das despesas com remuneração de serviços de aluguel desses equipamentos.*

Comunicação de Dados registra o valor das despesas realizadas com serviços de comunicação de dados.

Como exemplos desses serviços podem ser citados:

-locação de circuito de dados locais ou interurbanos para atendimento de nós de comutação; concentração e nós de acesso da rede de comunicação; serviços de rede privativa virtual.

...

3.3.1.3.0018 — Serviços de Terceiros

Serviços prestados por Motoristas Profissionais

É o livre o exercício da profissão de motorista profissional, atendidas as condições e qualificações profissionais.

. Locação de Equipamentos para movimentação da carga

. Movimentação e Transporte de Mercadorias

Equipamentos são para transportar cargas, mas também colocá-las em posição conveniente. Sua principal característica é a flexibilidade de percurso e de carga e descarga.

São equipamentos destinados a mover cargas variadas para qualquer ponto dentro de uma área fixa, onde a função principal é transferir.

Utilização de plataforma de madeira ou estrado destinado a suportar carga, fixada por meio de cintas, permitindo sua movimentação mecânica com o uso de garfos de empilhadeira ou guindastes mecânicos específicos para esse fim, obedecendo a padrões, onde permite que o guindaste movimente o pallet por dois

lados ou por quatro lados com seus garfos, permitindo ainda que a carga seja paletizada.

...

. Serviços de manutenções de Veículos

Contratação de pessoa jurídica para a prestação dos serviços de manutenção preventiva e corretiva dos caminhões carretas etc, incluindo o fornecimento de peças e acessórios genuínos ou originais e de materiais necessários ao perfeito funcionamento dos veículos, lubrificantes, troca de óleos e filtros, lanternagem e pintura, geometria e balanceamento, assim como os serviços de assistência de socorro mecânico e guincho para veículos da frota oficial da Empresa.

...

3.3.1.3.0037 Despesas com Publicidade e Propaganda

...

De acordo com a legislação do imposto de renda somente serão admitidas como dedução as despesas de propaganda que estejam diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa, registradas segundo o regime de competência, e que sejam relativas a gastos com (RIR/1999, art. 366): importâncias pagas ou creditadas a empresas jornalísticas, correspondentes a anúncios ou publicações;

Importâncias pagas ou creditadas a empresas de radiodifusão ou televisão, correspondentes a anúncios, horas locadas ou programas;

...

Como definido, a Empresa utiliza meios de propaganda e de publicidades, para sua atividade explorada pela Empresa, mantém escrituração contábil própria para estas despesas.

3.3.1.3.0038 Locação de Mão de Obra

. Serviços prestados por Motoristas Profissionais

Locação de Equipamentos para movimentação da carga

Existem classificações contábeis destes serviços, também nesta conta.

Em referencias a esses tópicos, vide análise na 3.3.1.3.0018 — Serviços de Carga e Descarga

E locação de mão de obra o que se contrata são pessoas com intermediação da empresa locadora.

...

Outra questão importante da prática do PAF está relacionada mais estreitamente com o Princípio da Legalidade, e, por conseguinte com o da Finalidade. Não raro, a Administração Tributária ao utilizar-se de Instruções Normativas e de outros atos infra legais no sentido de regulamentar a Lei, extrapola os seus limites criando situações fáticas que, em alguns casos, até mesmo se contrapõe ao espírito do texto legal.

A contribuinte cita jurisprudência administrativa e judicial para sustentar seus entendimentos a respeito da possibilidade de apuração de crédito.

A Delegacia de Julgamento julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.
REQUISITOS*

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Na decisão ora recorrida entendeu-se, em síntese, pela aplicação da Solução de Divergência Cosit nº 24, de 30/05/2008, a qual conceitua insumos nos seguintes termos:

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Assim, entendeu-se que em vista do disposto nas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seus artigos 3º, é possível afastar liminarmente a possibilidade de apuração de créditos de:

-despesas c/ publicidade, despesas c/ despachantes, avarias indenizadas, pois não integram os serviços por ela prestados, não se constituírem em insumo da atividade e não existe qualquer previsão expressa que permita a apuração de créditos a partir de tais dispêndios;

- despesas com alimentação e vale transporte – a Solução de Divergência nº 33, de 2008, emitida pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT expressamente veda o creditamento;

-gastos com seguros de cargas e frota, comunicação destinada ao gerenciamento logístico - Solução de Divergência nº 18, de 2008 emitida pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT expressamente veda o creditamento;

- gastos com planos de saúde dos funcionários não têm natureza capaz de permitir a apuração de créditos por não se constituírem em insumo no serviço prestado, ademais, o fato de o gasto ser regular e considerado como dedutível no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas não lhe confere a capacidade de gerar créditos da sistemática de apuração não cumulativa.

- gastos de água e esgoto - não se amoldam ao conceito de serviço utilizado como insumo na prestação de seus próprios serviços, pois em nada a lavagem de veículos se incorpora aos serviços de transporte prestados, ainda nada há nos autos que permita a distinção entre os gastos com a lavagem da frota e outros usos da água e do esgoto;

- **despesas de informática** - não integram ou se consomem na prestação do serviço de transporte rodoviário de carga ou de serraria.

- **gastos com serviços de terceiros** (incluem serviços de motoristas profissionais)- o parágrafo segundo do artigo terceiro da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, veta a apuração de créditos a partir do pagamento de mão de obra de pessoa física;

- **gastos com serviços de terceiros serviços de manutenção de veículos** - na medida em que a Recorrente optou por lançar seus gastos em um título genérico, “Serviços de Terceiros”, incluído em um grupo também genérico “Outras Operações com Direito a Crédito”, o acatamento de sua apuração requer um conjunto probatório mais robusto do que foi apresentado no decorrer da auditoria fiscal e por ocasião da impugnação ao lançamento. Observou-se que a Recorrente foi intimada a comprovar seus créditos antes da autuação, sem obter sucesso.

- **locação de equipamentos para movimentação de cargas e mercadorias**- dentro de uma área fixa - serviços internos da interessada direcionados para sua organização e carregamento, não sendo serviços consumidos no ato da prestação do serviço de transporte de cargas, não podendo ser caracterizados como insumos.

- **locação de mão de obra**- Serviços de Carga e Descarga contratação de pessoas com intermediação da empresa locadora- entendeu-se que apenas o trabalho executado pelo empregado temporário é que pode ser considerado como consumido ou aplicado no processo produtivo e nunca os serviços prestados pela empresa de trabalho temporário, a qual atua na função de intermediária na contratação e na seleção dos mesmos, conforme Lei nº 6.019, de 1974, art. 2º e 4º.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reitera os argumentos de defesa, salientando a natureza casuística da natureza do conceito de “insumos” no âmbito da não – cumulatividade do PIS e da COFINS e citando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Judiciário.

A Turma converteu o julgamento em diligência, em resolução pela qual se buscou os seguintes esclarecimentos:

O serviço prestado pela Recorrente, segundo consta dos autos, seus objetos sociais são: o transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças; locação de outros meios de transporte não especificados anteriormente, sem condutor; carga e descarga.

Nesse contexto e, de acordo com essas premissas, ao se analisar cada um dos itens submetidos à decisão recorrida, alguns deles não ficaram totalmente esclarecidos, para formar a convicção do juízo.

Assim, faz-se necessária diligência, para que :

i. haja o detalhamento da atividade da Recorrente, de maneira a poder se delimitar o seu processo produtivo;

ii. quanto às avarias indenizadas – especifique-se do que se trata e quem incorre no custo, como está lançada na contabilidade

iii.com relação às despesas de informática, consta dos autos, que foram glosados créditos com atualização e adaptação de software, suporte, manutenção, revisão, correção de problemas operacionais e manutenção de sustentação de software, pagamentos de serviços de modificação das características de um software através de modificação do seu código fonte, acrescentando a ele novas funcionalidades, o valor das despesas com remuneração de serviços de aluguel de programas de processamento de dados.Especificar como esses itens relacionam-se ao processo produtivo da empresa.

iv. despesas c/ despachantes – natureza da despesa e a que título é a prestação de serviços;

v.locação de mão de obra- serviços de carga e descarga - contratação de pessoas com intermediação da empresa locadora – explicitar natureza dos pagamentos decorrentes de carga e descarga ;

vi. gastos com serviços de terceiros serviços de manutenção de veículos - na medida em que a Recorrente optou por lançar seus gastos em um título genérico, “Serviços de Terceiros”, incluído em um grupo também genérico “Outras Operações com Direito a Crédito”, o acatamento de sua apuração requer um conjunto probatório mais robusto do que foi apresentado , de maneira que deve trazer provas aos autos para corroborar suas afirmações;

vii.gastos com seguros de cargas e frota, comunicação destinada ao gerenciamento logístico - verificar se são cobrado dos do cliente.

Ademais, requer-se sejam explicitadas todas as despesas no plano de contas da Recorrente.

Após, deve ser dada ciência à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que, querendo, manifeste-se, devendo retornar os autos a esta Turma Julgadora, para que se prossiga ao julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Relatora

O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Preambularmente, relevante se faz discorrer sobre as peculiaridades da técnica da não-cumulatividade, aplicada às contribuições sociais ao PIS e à Cofins.

Em consonância com as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, no procedimento de apuração de créditos, deve-se localizar valores passíveis de creditamento dentre as aquisições do contribuinte, aplicando-se a alíquota das contribuições sociais, sendo o resultado subtraído do saldo a pagar.

Observe-se que o critério material dessas contribuições refere-se à apuração de receitas do contribuinte, o que desde logo lhes confere um raio de abrangência muito maior que a do IPI, que se restringe aos produtos industrializados, considerando-se que as contribuições, da mesma forma, incidem sobre receitas decorrentes de comercialização, financeiras e de serviços.

Vale, da mesma forma, observar que a técnica da não-cumulatividade atinge contornos distintos mesmo se comparada à aplicada ao ICMS e ao IPI, pois, embora ambos adotem a sistemática para apuração de créditos de "imposto contra imposto", no caso do ICMS, a legislação permite a eliminação da cumulatividade residual da cadeia, em grau muito maior, como por exemplo, permitindo o creditamento sobre bens de capital, o que torna o imposto estadual o modelo brasileiro que mais se aproxima do IVA europeu.

A técnica da não-cumulatividade aplicada ao PIS e à Cofins, é bastante distinta dos demais tributos indiretos, a começar pelo fato de que sua apuração ser de "base contra base", além de que, ao levar em consideração em seu cálculo a grandeza "receita", ora se assemelha a um tributo sobre a renda, ora, sobre o dispêndio da renda, ou, o seu consumo.

Essas ponderações são ponto de partida para a discussão sobre o conceito de "insumos" para efeitos de creditamento das contribuições, cujo alcance semântico é, ainda hoje, definido pelo Fisco, com fulcro na legislação do IPI, que o vincula a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Destarte, dentre as hipóteses de creditamento das contribuições, o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 admite-se o desconto de créditos sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Por força da edição de diversos atos normativos, especialmente as Instruções Normativas SRF nº 247/02 e nº 404/04, amesquinhou-se o conteúdo semântico de "insumo", para restringi-lo àquelas matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, e aos serviços prestados, aplicados e/ou consumidos na produção, e quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no ativo permanente, e que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. replicando os vetores veiculados no Parecer Normativo COSIT nº 65/79, que trata de IPI.

Logo, insurgiram-se os contribuintes contra tal apropriação da legislação do IPI, para efeitos de creditamento de PIS e da Cofins, cuja racionalidade é distinta do imposto federal sobre produtos industrializados, não havendo qualquer remissão na legislação das contribuições, que fundamentem a restrição das regras, nesse sentido.

Ainda que o regime jurídico da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, surgido com as alterações pela Emenda Constitucional nº 20/98 e pela Emenda Constitucional nº 42/03, em seu artigo 195, § 12, da Constituição Federal, tenha delegado a sua disciplina à lei infraconstitucional e que o legislador, por sua vez, tenha instituído um regime que peca em sua sistematização, abrangendo alguns setores de atividade econômica, restringindo as despesas que dão direito ao crédito, dentre muitas outras incongruência que tornam esse regime jurídico

casuístico e assistemático, o fato é que, sendo a incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas e recaindo o IPI sobre o consumo, restrito à etapa de industrialização do produto, desde sempre, os critérios para disciplina de cada qual, caminharão por sendas diversas, pois são marcados por racionalidades distintas.

Por essa razão, a jurisprudência administrativa, invariavelmente, tem afastado o entendimento restritivo atribuído à matéria, rechaçando o tratamento tributário dado ao IPI, para ampliá-lo, ora alargando o conceito para aproximá-lo ao regime jurídico de deduções do imposto sobre a renda, ora intentando encontrar um caminho intermédio.

Nesse sentido, trilha a jurisprudência administrativa para, a partir do processo produtivo de determinado contribuinte, depreender as atividades essenciais e insumos necessários à sua realização, determinar quais estariam vinculadas os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Da mesma forma, segue a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que estabeleceu que o conceito de “insumo” para fins de tributação pelo PIS e pela Cofins seria atrelado à “essencialidade”, não se vinculando nem à legislação do IPI, nem a o IRPJ, conforme se noticiou do julgamento do RESP 1246317/MG da relatoria do Ministro Campbell Marques, que afastaria a possibilidade de interpretação do conceito de insumo para fins de aproveitamento de créditos de PIS e da Cofins com base em conceitos extraídos da legislação do IPI e do IRPJ, adotando o **critério da essencialidade**, no sentido de que o insumo deve ser essencial para o processo produtivo ou para a prestação de serviços. O julgado é assim ementado (com grifos nossos):

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

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

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

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

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

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

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

7. *Recurso especial provido.*

(REsp 1246317 / MG, Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma)

No voto do relator, alguns pontos são merecedores de destaque, especialmente por convergirem com o entendimento ora expandido:

Por sua vez, a não-cumulatividade da contribuição ao Pis e da Cofins instituída pelas Leis 10.637 e 10.833 - ainda que a expressão utilizada pelo legislador seja idêntica - apresenta perfil totalmente diverso daquela pertinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI). Considera-se, ainda, que a hipótese

de incidência dessas contribuições leva em consideração "o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (artigos 1º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03). Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

[...]Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo)

Não se deve olvidar que o tema debatido no presente recurso especial, qual seja, o "conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS do valores incorridos na aquisição" está submetido ao rito do art. 543-C, do CPC, nos autos do REsp nº 1.221.170, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, sob o número 780 da lista de recursos especiais repetitivos, em como é objeto de repercussão geral, da mesma forma pendente de apreciação pelo STF. Não obstante, o extenso e brilhante voto em referência, além das razões já expostas, discorre sobre diversos aspectos da própria legislação do regime não-cumulativo para as contribuições sociais, para demonstrar o seu maior escopo em relação ao IPI, a começar pela inclusão dos serviços, além de expressamente, a legislação mencionar expressamente a possibilidade de creditamento relativo a insumos que não se agregam ao produto ou são consumidos na sua produção, como o caso de combustíveis.

Em síntese, valeu-se desse extenso intróito para fixar a premissa que deve nortear a análise do direito creditório, que discrepa da orientação do Fisco, e, por conseguinte, da decisão recorrida, além de implicar na conclusão inexorável de que o conceito de insumos no universo da não -cumulatividade do PIS e da Cofins, por levar em conta o conceito aberto de "essencialidade", determinará que na análise do direito creditório debruce-se sobre a especificidade do processo produtivo de cada contribuinte.

Finalmente, não é demais se frisar que os demais vetores que devem permear os processos administrativos de análise do direito creditório, com a inversão do ônus da provas para os contribuintes, mantêm-se incólumes na não -cumulatividade do PIS e da Cofins.

Assim, passa-se a analisar o caso concreto. De acordo com os esclarecimentos prestados pela Recorrente, a sua atividade é descrita como:

1.1. Detalhar a atividade da empresa, de maneira a poder se delimitar o seu processo produtivo:

A empresa teve por atividades principais, nos anos de 2008 a 2010:

- a) *Transporte rodoviário de cargas em geral*, atuando no transporte e distribuição de todo tipo de cargas exceto perigosas, consolidando-se, à época, como uma das maiores empresas do ramo no país; tinha como principais clientes a Klabin, a Duratex, a Kimberly e a Braskem;
 - a. Essa atividade compreende basicamente o transporte, a carga e a descarga de mercadorias de clientes;
 - b. Seguem anexos alguns contratos de transporte;
- b) *Distribuição*, atuando em armazéns e centros de distribuição próprios e dos clientes, provendo linhas de produção e atendimento ao varejo, com rapidez, segurança e eficácia; como principais clientes, a Ambev, a Air Liquide e a Honda;
 - a. Essa atividade compreende basicamente a armazenagem, o transporte, a carga e a descarga de mercadorias de clientes, possuindo valor agregado por conta da logística da empresa na prestação desse serviço;
 - b. Em anexo, alguns contratos de transporte, distribuição, transbordo, etc;
- c) *Logística do ramo florestal e de minério*, provendo serviços de transporte, logística e distribuição especializados na área; como principais clientes, a Duraflora, a Klabin, a Satipel e a V&M;
 - a. Essa atividade compreende basicamente o abastecimento (transporte, carga, descarga, armazenagem) da produção, a colheita (extração/corte, carga, descarga, transporte, armazenagem) e a distribuição (transporte, carga e descarga) do produto para o varejo;
 - b. Em anexo, alguns contratos de transporte, distribuição, transbordo, etc, do ramo florestal;
- d) *Bioenergia*, prestando serviço de colheita e transporte de cana-de-açúcar dos canaviais e até as usinas de produção de etanol; principal cliente: ETH.
 - a. Essa atividade compreende basicamente o o abastecimento (transporte, carga, descarga, armazenagem) da produção, a colheita (extração/corte, carga, descarga, transporte, armazenagem) e a distribuição (transporte, carga e descarga) do produto para as usinas;
 - b. Em anexo, contratos de transporte, logística e distribuição do ramo de bioenergia;

A Recorrente pleiteia o direito aos créditos referentes ao regime não-cumulativo de PIS e Cofins, referente às despesas a seguir referidas.

Na decisão recorrida afirma-se que são, de plano, glosados os créditos lançados a título de avarias indenizadas, por não se subsumirem ao conceito de "insumos" no regime de PIS e Cofins, não cumulativos.

Destarte, embora essa rubrica tenha sido lançado como crédito, o fato a ser ora analisado, é se esses valores compõem ou não, a base de cálculo das contribuições sociais, isto é, se tais avarias podem ser consideradas receita bruta da Recorrente.

No pedido de esclarecimentos prestados pela Recorrente, tem-se que:

- 1.2.** Quanto às **AVARIAS INDENIZADAS** – especificar do que se trata e quem incorre no custo, como está lançada na contabilidade, etc.

Os lançamentos contábeis relativos a *avarias indenizadas* se referem ao ressarcimento, pela seguradora, do valor da carga avariada. Quando a carga avariada é ressarcida, a receita da indenização é lançada na mesma conta, compensando-se o valor com o custo.

Por isso, é evidente que não se trata de receita própria da atividade da empresa, mas de uma indenização de um custo suportado pela empresa perante o cliente, fazendo jus, à toda evidência, à manutenção do crédito.

Nesse caso, trata-se de recomposição patrimonial, ou seja, de exclusão dos valores da base de cálculo das contribuições. Por conseguinte, não há que se falar em direito ao crédito em relação a esses valores.

De acordo com a decisão recorrida, despesas com **seguros de cargas e frota**, não teriam natureza capaz de permitir a apuração de créditos por não se constituírem em insumo no serviço prestado, ademais, o fato de o gasto ser regular e considerado como dedutível no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas não lhe conferiria a capacidade de gerar créditos.

Entretanto, tais despesas devem ser consideradas inerentes ao processo produtivo da empresa, quando considerado concretamente.

Nesse sentido, o acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão 9303-003.309:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/07/2004

COFINS. SEGURO DE CARGAS. INSUMO. O seguro obrigatório pago pela transportadora de cargas é considerado insumo na prestação de serviços de transporte de cargas, para fins de apuração de crédito da Cofins. Recurso Especial do Procurador Negado

Conforme a decisão recorrida despesas com água e esgoto não se amoldariam ao conceito de serviço utilizado como insumo na prestação de seus próprios serviços, não haveria nos autos algo que permitisse a distinção entre os gastos com a lavagem da frota e outros usos da água e do esgoto.

Despesas com publicidade, alimentação e vale transporte, planos de saúde dos funcionários, gastos com serviços de terceiros, em função do conceito de insumos que ora se empregam, não estão vinculadas ao processo produtivo da empresa propriamente dito,

embora se reconheça que não se pode conceber a sobrevivência de uma empresa, atualmente, que não incorra em despesas tais como as de publicidade.

Não obstante, embora algumas despesas relacionem-se ao desenvolvimento do objeto social de um empresa, concebido de forma lata, apenas de forma oblíqua relacionam-se ao processo produtivo.

Ademais, sob a rubrica "gastos de serviços com terceiros", na qual se incluem serviços de motoristas profissionais, conforme aponta a decisão recorrida, o parágrafo segundo do artigo terceiro da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, veta a apuração de créditos a partir do pagamento de mão -de -obra de pessoa física.

Com relação às demais glosas, devem ser mantidas, pois conforme já alertado em sede de resolução, é ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza dos créditos que pretende compensar, nos termos do art.170 do CTN, é de ser denegado o direito creditório.

Embora não se trate propriamente de um processo de restituição ou compensação, nas questões que envolvem a sistemática não-cumulativa das contribuições sociais, quem afirma ter direito ao crédito é o contribuinte, sendo dele o dever de provar.

E esse ônus não se exaure com a juntada de enorme quantidade de documentos, sem que esse aponte de forma clara e inequívoca, como comprovam o fato jurídico, pois não se confunde a instância do contencioso administrativo, com a de auditoria. É dizer, aos julgadores do CARF não cabe fazer a auditoria de documentos, mas sim valorar a sua condição de reconstituir o fato jurídico objeto da causa.

Ademais, as provas indiciárias devem ser suficientes para a comprovação da alegação.

Assim, por exemplo, os serviços de escolta de cargas de alto valor e de monitoramento de motoristas, mencionados nos esclarecimentos do Recorrente, devem dar direito a crédito, por serem inerentes ao seu processo produtivo. Contudo, desde que sejam devidamente comprovados pela Recorrente, através de todas as notas fiscais pertinentes, bem como, que o custo por tais serviços, foram por ela incorridos, considerando-se que na prestação de esclarecimentos da interessada, menciona-se a juntada dessas provas..

Nos mesmos moldes, as notas fiscais relativas a serviços de guincho, e de peças de reposição da frota.

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para considerar os créditos relativos a seguros de carga e frota, nos termos da fundamentação.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

Processo nº 16095.720295/2012-12
Acórdão n.º **3201-002.820**

S3-C2T1
Fl. 103
