



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720098/2018-81
ACÓRDÃO	3202-003.631 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	JSL S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

DECADÊNCIA. DILIGÊNCIA. RECONSIDERAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. INEXISTÊNCIA DE NOVO LANÇAMENTO.

A decadência refere-se ao prazo de que dispõe a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário. O instituto não incide no caso de reconsideração de créditos extemporâneos no curso de diligência determinada pela autoridade julgadora, quando não implica constituição de novo crédito tributário, mas apenas a redução do crédito anteriormente lançado.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. DESPESAS COM SEGURO DE CARGAS. INSUMO. SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. POSSIBILIDADE.

É possível a apuração de crédito das contribuições com base no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas no âmbito da prestação do serviço de transporte rodoviário de cargas, por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância definidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS DE RASTREAMENTO, MONITORAMENTO, ESCOLTA/BATEDORES. INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS RODOVIÁRIAS. POSSIBILIDADE.

É possível a apuração de crédito das contribuições com base no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre custos com

rastreamento, monitoramento, escolta de veículos de transporte de carga rodoviária, por serem relevantes para a prestação do serviço, pois objetivam a proteção da frota e das cargas da transportadora, e sua falta acarretaria a redução da qualidade do serviço prestado.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS. CONCEITO DE INSUMO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS e da Cofins, somente são passíveis de creditamento a título de insumo as despesas que atendam aos critérios de essencialidade ou relevância em relação à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços. Despesas relacionadas a serviços administrativos, tais como recursos humanos, consultorias, assessorias diversas, contabilidade, limpeza, vigilância, tecnologia da informação, serviços temporários, crédito financeiro, entre outros de natureza similar, ainda que necessários ao funcionamento da empresa, não se caracterizam como insumos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício; e em rejeitar a preliminar de decadência suscitada no recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas com seguros de cargas (conta 4342), monitoramento (conta 4333), escolta/batedores (conta 4332), gerenciamento de risco (conta 4362) e schio/monitoramento de veículos (conta 41.074).

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Autos de Infração lavrados para exigência da Contribuição para o PIS e da COFINS relativas ao ano calendário 2013. Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo, parcialmente, o relatório da decisão da primeira instância administrativa:

O procedimento fiscal resultou num crédito tributário de PIS (nas modalidades de incidência cumulativa e não cumulativa) no valor total de R\$ 9.126.706,08 (principal, multa e juros de mora) conforme Auto de Infração de fls. 14 a 23, e de Cofins (nas modalidades de incidência cumulativa e não cumulativa) no valor total de R\$ 42.043.015,94 (principal, multa e juros de mora) conforme Auto de Infração de fls. 3 a 12, ambos cientificados em 30/01/2018 vide termo de fl. 1922.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 7.494/7.529, que também integra os Autos de Infração, nos é informado o objeto social do contribuinte, que se trata basicamente de empresa de transporte rodoviário de cargas, bem como é descrito como foi iniciado o procedimento fiscal, a fiscalização propriamente dita, com os meios/instrumentos utilizados para sua realização (intimações, reintimações, diligências e conferência e validação/apuração da fidedignidade de documentos e valores), e os resultados da atividade fiscal, fundamentados na legislação e nos dados obtidos.

A fiscalização conclui então que houve a constatação de irregularidades, na apuração de créditos de PIS/Cofins relativos aos bens utilizados como insumos e aos serviços prestados por pessoa jurídica utilizados como insumos; também foi observada a subcontratação de serviços de transporte junto à pessoas físicas e jurídicas optantes pelo Simples; bem como foi necessária uma retificação no percentual de rateio proporcional utilizado para cálculo dos créditos de PIS e Cofins decorrentes de despesas, custos e encargos comuns às receitas sujeitas aos regimes de incidência cumulativa e não cumulativa.

Ao final, as bases de cálculo dos créditos foram recalculadas, para determinar as contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins devidos pela empresa, conforme discriminado em planilhas demonstrativas que integram o Termo de Verificação Fiscal.

A fiscalização também detalha as alíquotas aplicadas, nas receitas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa e nas bases de cálculo dos créditos dela decorrentes (1,65% para o PIS e 7,60% para a Cofins); nas receitas sujeitas ao regime de incidência cumulativa (0,65% para o PIS e 3% para a Cofins); finalmente, para as receitas financeiras foi aplicada alíquota zero.

O recorrente apresentou sua impugnação, tempestivamente, em 28/02/2018, vide termo de fl. 1925, onde alegou, em apertada síntese:

1 - Que teriam sido constatados, nos lançamentos impugnados, os seguintes equívocos cometidos pela fiscalização na apuração da base de cálculo das respectivas contribuições:

1.1 - lançamento em duplicidade (ou seja, tanto no regime cumulativo quanto no regime não cumulativo) das receitas relativas à “Divisão Ônibus”. O que teria acarretado uma apuração majorada das receitas sujeitas à sistemática não cumulativa das contribuições, que, por sua vez, teria refletido na apuração feita pela fiscalização (apuração de contribuições em montantes superiores ao contexto real da ação fiscal, que se limitou à glosa de créditos das contribuições);

1.2 - deixar de reconhecer, nas apurações das contribuições relativas aos meses de janeiro a março de 2013, parte dos valores que foram retidos pelas fontes pagadoras. Esse equívoco também teria acarretado numa apuração majorada das receitas sujeitas à sistemática não cumulativa das contribuições;

1.3 - desconsiderar, nas apurações das contribuições relativas aos meses de setembro a novembro de 2013, créditos extemporâneos que foram apropriados e devidamente escriturados nas DACONs dos relativos períodos, sendo que a fiscalização, em nenhum momento, teria questionado a legitimidade desses créditos. Mencionado equívoco também teria sido determinante para que a fiscalização apurasse as contribuições em montantes superiores ao real contexto da ação fiscal.

2 - Quanto ao mérito do direito creditório em litígio, alega que deveria ser considerado o critério da essencialidade para o conceito de insumos, conforme posição que entende estar pacificada no CARF. Neste sentido, defende que seria indevido o entendimento que acarretou na glosa de cada um dos tópicos apontados pela fiscalização.

3 - Reconhece como legítima a glosa feita pela fiscalização no que tange aos créditos apropriados com despesas na subcontratação de pessoas físicas e de pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional para a execução do serviço de transporte rodoviário de cargas. Em razão deste reconhecimento parcial das autuações, informa que teria efetuado o recolhimento dos débitos apurados, devidamente atualizados, conforme planilha demonstrativa que anexou aos autos. Assim, solicita que seja determinado ao órgão fazendário competente a imputação desses pagamentos aos débitos apontados como devidos pela Impugnante; bem como, em relação a esses débitos reconhecidos, seja reconhecida a extinção pelo pagamento, com fundamento no art. 156, I, do CTN.

4 - Acrescenta, também, que não impugnará a parte da autuação relativa à cobrança de uma diferença das contribuições, pelo regime cumulativo, em decorrência da mudança de classificação de uma linha de receita – fato esse que entende que já estaria devidamente esclarecido em sua impugnação. Novamente

informa que teria efetuado o recolhimento dos valores relativos a este tópico, então, solicita que seja determinado ao órgão fazendário competente a imputação desses pagamentos aos débitos apontados como devidos pela Impugnante; bem como, em relação a esses débitos reconhecidos, seja reconhecida a extinção pelo pagamento, com fundamento no art. 156, I, do CTN.

Após o exame dos autos e das alegações do recorrente, a presente turma de julgamento decidiu pela necessidade de alguns esclarecimentos adicionais quanto ao procedimento fiscal adotado. Neste sentido, o presente processo foi encaminhado em diligência à DRF/Porto Alegre/RS, com fulcro no arts. 18 e 29, do Decreto nº 70.235/72, e, ainda, de acordo com os arts. 35 a 37 e 63, do Decreto nº 7.574/2011, para que fosse feita uma verificação sobre as alegações do recorrente, conforme disposto na Resolução de fls. 2385 a 2388.

Após a solicitada verificação, foi apresentado o relatório de fls. 2629 a 2639, com o resultado da diligência, o qual concluiu:

1 - Que as receitas da divisão de ônibus, sujeitas à incidência sobre o regime cumulativo do PIS/Cofins, de fato compuseram tanto as bases de cálculo das receitas sujeitas ao regime cumulativo quanto ao não-cumulativo nos meses de 02/2013 a 12/2013, portanto, logo, foram apuradas em duplicidade. Sendo assim, as receitas da divisão de ônibus nos meses de 02/2013 a 12/2013, incluídas nas bases de cálculo das receitas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa, foram excluídas na apuração do PIS e da Cofins devidos pela JSL S/A.

2 - Que procedem os argumentos trazidos pela empresa em sua impugnação, com relação aos valores retidos de PIS/Cofins nos meses de 01/2013 a 03/2013. Tais valores retidos, embora tenham constado da planilha da apuração realizada na fiscalização, realmente não foram descontados do PIS e Cofins devidos nos meses de 01/2013 a 03/2013. Consequentemente serão considerados e expurgados dos valores apurados nos autos de infração.

3 - Que no curso da ação fiscal verificou-se a inconsistência de informações no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon), na Escrituração Fiscal Digital da Contribuições (EFD – Contribuições) e na planilha de apuração do PIS/Cofins devidos, apresentada pela empresa. Que não houve, por parte da fiscalização, a aceitação dos créditos extemporâneos constantes do Dacon, eis que a declaração havia sido informada incorretamente. De forma a não prejudicar os créditos extemporâneos que porventura a empresa possa de fato deter, a intimamos a apresentar a composição das bases de cálculo dos créditos de PIS e Cofins pleiteados. Assim, verificou-se que os referidos créditos extemporâneos tinham como origem a reapuração dos créditos de PIS/Cofins em duas empresas que foram incorporadas pela JSL em 2011: a Rodoviário Schio Ltda. e a Transportadora Grande ABC Ltda. A JSL S/A foi intimada a vincular os créditos pleiteados as respectivas contas contábeis destas empresas incorporadas. De posse dos arquivos com a composição das bases de cálculos dos créditos extemporâneos de PIS e Cofins das empresas incorporadas, das ECD e da

vinculação dos créditos as contas contábeis, procedemos a conferência dos valores apurados pela JSL S/A.

3.1 - Os créditos apurados na empresa incorporada Rodoviário Schio Ltda. foram confrontados e confirmados com os valores escriturados contabilmente nos anos de 2008 a 11/2011. Exceção feita aos créditos de PIS/Cofins utilizados pela empresa, antes e após a revisão de créditos promovida pela JSL S/A, relacionados aos bens utilizados como insumos. Embora os esclarecimentos prestados pela empresa tenham sido sempre no sentido de que não tomou créditos de bens utilizados como insumos, o fato de tê-los mantido com as mesmas bases apuradas antes da revisão fiscal promovida pela mesma, aliada ao fato de que essas bases, em diligência fiscal, não foram confirmadas, nos leva a conclusão de que as bases totais de créditos extemporâneos não são as pleiteadas e utilizadas pela empresa. Tanto a Lei nº 10.637/2002 quanto a Lei nº 10.833/2003, em seus incisos II do artigo 3º, somente admitem a utilização de créditos de PIS/Cofins em relação a bens ou serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou em seu processo produtivo. Sendo assim não há como admitir a utilização de valores de estoque de produtos, ou seja, no momento de sua aquisição e antes mesmo de sua ativação como custos. Em consequência, na diligência fiscal, foram recalculadas as bases de cálculo dos créditos de bens utilizados como insumos utilizando-se das contas contábeis de custos de bens consumidos pela empresa, inclusive as contrapartidas contábeis dos estoques dos produtos.

3.2 - Da mesma forma, os créditos apurados na empresa incorporada Transportadora Grande ABC Ltda. foram confrontados e confirmados com os valores escriturados contabilmente nos anos de 2008 a 10/2011. Exceção feita aos créditos de PIS/Cofins utilizados pela empresa, relativos as despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica, em que foram constatados, através da intimação para apresentação de documentos de 2011, que somente parte dos pagamentos foram locados de pessoas jurídicas. Nas demais, não foram apresentados documentos que comprovassem o pagamento a pessoas jurídicas e o próprio histórico dos lançamentos remetem a pagamentos a pessoas físicas. Verificamos que a utilização de pagamentos de aluguéis a pessoas físicas se estendeu pelos anos de 2009 a 10/2011. Consequentemente, na diligência fiscal foram recalculadas as bases de cálculo das despesas de aluguéis locados de pessoa jurídica, com a exclusão dos pagamentos não comprovados e que remetem a pessoas físicas. As divergências encontradas nas bases de cálculo dos bens utilizados como insumos e nas despesas de aluguéis locados de pessoas jurídicas foram corrigidas e compõem as planilhas dos créditos de PIS/Cofins da Rodoviário Schio Ltda. e da Transportadora Grande ABC Ltda.

Concluiu-se então que os valores originários lançados nos autos de infração, relacionados ao PIS e a Cofins cumulativos, deveriam ser mantidos e os relativos ao PIS e Cofins não-cumulativos poderiam ser retificados conforme planilhas demonstrativas, correspondendo aos campos de diferenças originárias retificadas, constantes das tabelas que integram o resultado da diligência, que também

procedeu a confirmação e imputação dos valores recolhidos pelo contribuinte durante o prazo de impugnação.

Após cientificado do resultado da diligência, o contribuinte concorda parcialmente com as conclusões da fiscalização, no tocante ao lançamento das receitas em duplicidade e do reconhecimento das parcelas de retenção da contribuição ao PIS e da COFINS no período de janeiro a março de 2013. Porém, mantém sua discordância quanto às demais alegações apresentadas pela fiscalização.

Reclama que o valor do crédito extemporâneo apropriado pela JSL teria sido devidamente declarado em DACON e integrado a base de créditos na apuração não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS no período entre setembro e novembro de 2013. Diante disso, a fiscalização não poderia, durante o procedimento de auditoria, ignorar as parcelas relativas aos créditos extemporâneos em virtude de pretensa inconsistência de valores no confronto entre a DACON e a planilha que foi a ela apresentada com base na ECD. Sustenta que os valores integraram a apuração e, nesse aspecto, a fiscalização deveria considerá-los para fins de reapuração da contribuição ao PIS e da COFINS ao longo do exercício de 2013. Conclui, assim que a análise feita pela fiscalização durante a diligência não poderia ser considerada no julgamento dos autos de infração a ser realizado pelas autoridades julgadoras.

Afirma, conforme exposto pela própria autoridade fiscal, que os créditos extemporâneos escriturados pela JSL nos meses de setembro a novembro de 2013 teriam origem em reapuração de créditos relativos à duas empresas que foram incorporadas pela JSL no ano de 2011 (Rodoviário Schio Ltda. e a Transportadora Grande ABC Ltda) e seriam referentes aos anos de 2008 a 2011.

Assim, conclui pela impossibilidade de o Auditor Fiscal proceder ao reexame de tais créditos. Primeiro porque a fiscalização não teria analisado a legitimidade dos referidos créditos no momento apropriado. Destaca que durante a ação fiscal, a autoridade fiscal lançadora ignorou os créditos extemporâneos na apuração das contribuições. Sustenta que ao examinar, nessa fase, o conteúdo da legitimidade de tais créditos, houve nítida e indevida inovação no lançamento de ofício, situação que é vedada pelo ordenamento jurídico. Esclarece que, nos termos do art. 145 do CTN, o lançamento de ofício só pode ser alterado em virtude de (i) impugnação do sujeito passivo; (ii) recurso de ofício; e (iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 do CTN.

Considera que a revisão feita pela autoridade fiscal não se justificaria em virtude da impugnação apresentada pela JSL, porquanto a defesa se limitou a pleitear que o crédito extemporâneo por ela escriturado fosse considerado na reapuração das contribuições. A impugnação apresentada pela JSL não permitiria que a autoridade fiscal, ao considerar os créditos extemporâneos, adentrasse ao exame da legitimidade dos custos e despesas que geraram a apuração de tais créditos. Ademais, argumenta que a alteração dos autos de infração não poderia ser motivada por iniciativa de ofício, porquanto a reapuração por ele feita não se

insere em nenhuma das hipóteses contempladas nos incisos do art. 149 do Código Tributário Nacional. Acrescenta, ainda, que não se trataria aqui, obviamente, de revisão decorrente de recurso de ofício.

Ressalta, também, que o exame da legitimidade dos créditos extemporâneos abrangeu período (2008 a 2011) que não estava contemplado pelo objeto da ação fiscal. O que se poderia confirmar pela fato da fiscalização, para examinar o conteúdo dos créditos extemporâneos, ter acessado as escriturações contábeis digitais do período entre 2008 a 2011 de empresas que foram incorporadas pela JSL, ou seja, procedeu ao exame de documentos novos, que não acessou no procedimento de fiscalização que desencadeou a lavratura dos autos de infração aqui impugnados.

Finalmente, ainda que se admitisse, por mera argumentação, que seria cabível a revisão de ofício do conteúdo dos créditos extemporâneos pelo auditor fiscal (art. 149, parágrafo único, do CTN), o direito à glosa parcial dos créditos estaria extinta pela decadência, na medida em que, ainda que aplicada a regra do art. 173, I, do CTN, o termo a quo para a glosa iniciar-se-ia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (01.01.2014) e findar-se-ia em 31.12.2018, sendo que o resultado da diligência realizada pela fiscalização findou-se apenas em agosto de 2019.

Portanto, conclui que o Auditor Fiscal não poderia, em absoluto, examinar o conteúdo dos créditos extemporâneos que foram apropriados pela JSL. Ao fazê-lo, referida autoridade claramente teria violado o disposto nos arts. 142, 145, e 149 do CTN.

Ressalta que por ter adentrado ao exame do conteúdo dos créditos extemporâneos, a autoridade fiscal lançadora reconheceu parcialmente, e não totalmente, referidos que foram apropriados pela JSL. Contudo, sustenta que os créditos extemporâneos que foram apropriados pela JSL deverão ser reconhecidos integralmente. Elabora tabela demonstrativa onde realiza o cômputo dos créditos extemporâneos apropriados para os meses de setembro, outubro e novembro de 2013.

Aponta que as diferenças dos valores apurados se verificaria justamente no mês de novembro de 2013, e nos valores que deixaram de ser reconhecidos pela autoridade lançadora, de forma manifestante indevida. Detalha que, em relação à contribuição ao PIS, a autoridade fiscal lançadora teria deixado de reconhecer o crédito extemporâneo no valor de R\$ 276.633,75 (duzentos e setenta e seis mil, seiscentos e trinta e três reais e setenta e cinco centavos) e, no tocante à COFINS, não houve o reconhecimento do crédito extemporâneo no importe de R\$ 1.273.233,65 (um milhão, duzentos e setenta e três mil, duzentos e trinta e três reais e setenta e cinco centavos). Informa que os referidos montantes, adicionados às parcelas de crédito do período de apuração de novembro de 2013, perfazem justamente os valores apurados das contribuições identificado na

“Planilha com créditos extemporâneos”, planilha comparativa à apresentada pelo auditor fiscal responsável pelos lançamentos de ofício e pela diligência realizada.

Por fim, menciona que a autoridade fiscal, no tocante aos créditos extemporâneos, questiona a legitimidade da escrituração de créditos com a aquisição de estoque de produtos, ao argumento de que “...Tanto a Lei nº 10.637/2002 quanto a Lei nº 10.833/2003, em seus incisos II do artigo 3º, somente admitem a utilização de créditos de PIS/Cofins em relação a bens ou serviços utilizados como insumos na prestação de serviços em seu processo produtivo. Sendo assim não há como admitir a utilização de valores de estoques de produtos, ou seja, no momento e sua aquisição e antes mesmo de sua ativação como custo. ...”.

No caso, considera que as próprias Leis nºs 10.637/02 e 10.8733/03, no §1º, I, do art. 3º, estabelecem que os créditos são determinados sobre os insumos adquiridos no mês. In verbis:

“Art. 3º (...)

(...)

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

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

Desta forma, a apropriação do crédito no momento de sua aquisição e o respectivo reconhecimento contábil obedeceriam a uma regra de competência. Sustenta que o contribuinte teria o direito, previsto na legislação, a reconhecer os créditos relativos aos bens ou serviços enquadrados como insumos no momento de sua aquisição. Conclui que tal interpretação dada pela autoridade fiscal seria manifestamente equivocada e não poderia ser considerada pela autoridade julgadora, ainda que fosse possível no presente caso a autoridade fiscal lançadora adentrar ao conteúdo dos créditos extemporâneos apropriados, o que não seria possível, considerando os fundamentos acima expostos.

Assim, elabora planilha demonstrativa com as diferenças lançadas pela fiscalização a título de contribuição ao PIS e de COFINS pelo regime não cumulativo, sem levar em conta os fundamentos da impugnação, os quais deverão ser analisados pelas autoridades julgadoras no julgamento de mérito da impugnação anteriormente apresentados, sanados os equívocos do lançamento de ofício originário e desconsiderada a glosa parcial dos créditos extemporâneos realizada pelo auditor fiscal.

Quanto à parcela remanescente dos lançamentos, sobre a qual foi apresentada a impugnação pela JSL, informa que esta se refere à glosa de créditos por ela apropriados pela JSL que, no entendimento da fiscalização, não poderiam ser enquadrados no conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pois se trataria de análise amparada nas Instruções Normativas SRF

nºs 247/2002 e 404/2004. Porém, sustenta que a jurisprudência atualmente firmada pelo E. STJ, em sede de recurso especial repetitivo, trataria como insumo, para efeito de creditamento das contribuições sob análise, todos os itens essenciais e relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica.

Conclui, assim, que se adotados os critérios da essencialidade e da relevância, restaria manifesta a improcedência total da parcela remanescente da autuação em foco. Requer a consideração de todos os elementos apresentados em sua impugnação e na manifestação ao resultado da diligência apresentado pela autoridade fiscal lançadora, para que seja sua impugnação acolhida em todos os seus fundamentos.

É o Relatório.

A 2ª Turma da DRJ/POA, por meio do Acórdão nº 10-067.200, considerou a impugnação procedente em parte, em acórdão foi assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

Ementa:

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte.

CONCEITO DE INSUMOS. RESP Nº 1.221.170 DO STJ.

O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins deve se fundamentar no REsp nº 1.221.170 do STJ, o qual foi tratado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05.

Em virtude da exoneração parcial do crédito tributário, houve a interposição de recurso de ofício pela autoridade julgadora de primeira instância.

Cientificada da decisão em 04/12/2019, em 30/12/2019 a recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 2743-2772, em que, essencialmente, repisa os argumentos trazidos em sua impugnação e em sua manifestação à diligência.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

1. Admissibilidade

Trata-se de recurso de ofício contra decisão que exonerou crédito tributário no valor de **R\$ 29.405.650,53**. Em decorrência da exoneração e do determinado no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1976 e na Portaria MF nº 2/2023, a autoridade julgadora de primeira instância apresentou recurso de ofício.

Conforme dispõe a Súmula CARF nº 103, o limite de alçada aplicável para fins de conhecimento do recurso de ofício é o vigente ao tempo de sua apreciação em segunda instância.

A Portaria MF nº 02/2023, atualmente vigente, prevê o cabimento do recurso de ofício quando a decisão de primeira instância exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Assim sendo, o recurso deve ser conhecido.

2. Objeto do recurso de ofício

A 2ª Turma da DRJ/POA considerou parcialmente procedente a impugnação aos autos de infração, acolhendo os argumentos de defesa de que:

- As receitas da divisão de ônibus, sujeitas à incidência sobre o regime cumulativo do PIS/Cofins, compuseram tanto as bases de cálculo das receitas sujeitas ao regime cumulativo quanto ao não-cumulativo nos meses de 02/2013 a 12/2013, portanto, foram apuradas em duplicidade;
- Os valores retidos a título de PIS e Cofins não foram descontados do PIS e Cofins devidos nos meses de 01/2013 a 03/2013.

Tais matérias passam, a seguir, a ser examinadas individualmente.

2.1. Duplicidade da inclusão das receitas da “divisão ônibus” nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins

Em sua impugnação aos autos de infração, a autuada sustentou que a fiscalização teria promovido lançamento em duplicidade em relação às receitas relativas à “Divisão ônibus”, ao incluí-las simultaneamente nas bases de cálculo dos regimes cumulativo e não cumulativo das contribuições.

Considerando a alegação, a 2ª Turma da DRJ/POA converteu o julgamento em diligência para que fosse feita uma verificação sobre as alegações do recorrente.

Na Informação Fiscal de fls. 2629-2639, a autoridade lançadora reconheceu o equívoco, consignando que:

[...] de fato, as receitas da divisão de ônibus, sujeitas à incidência sobre o regime cumulativo do PIS/Cofins, compuseram tanto as bases de cálculo das receitas

sujeitas ao regime cumulativo quanto ao não-cumulativo nos meses de 02/2013 a 12/2013, portanto, foram apuradas em duplicidade.

Sendo assim, as receitas da divisão de ônibus nos meses de 02/2013 a 12/2013, incluídas nas bases de cálculo das receitas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa, foram excluídas na apuração do PIS e da Cofins devidos pela JSL S/A.

Portanto, a fiscalização admitiu que se tratou de erro, não tendo questionado, em momento algum, o regime de tributação dessas receitas aplicável ao caso, sendo incontroverso nos autos que tais receitas se submetem ao regime cumulativo.

Tendo em conta o equívoco, a autoridade fiscal procedeu à revisão da apuração, excluindo as receitas em questão da linha “Total – Não Cumulativo Faturamento” da planilha constante do arquivo não paginável de fls. 113 “*Planilha 10 – Débitos e Créditos de Pis-Cofins apurado na fiscalização.xlsx*”, que integra o auto de infração. Como resultado, a base de cálculo das receitas submetidas ao regime não cumulativo foi reduzida em R\$ 137.783.494,40. A nova apuração encontra-se na planilha do arquivo não paginável de fls. 2655, “*Planilha 8 - Débitos e Créditos de Pis-Cofins apurado na fiscalização e retificada.xlsx*”, anexa à Informação Fiscal de Diligência.

Sendo assim, não há reforma a fazer na decisão recorrida neste ponto.

2.2. Valores retidos de PIS/Cofins nos meses de 01/2013 a 03/2013

Em sede de impugnação, a autuada também sustentou que a fiscalização computou a menor os valores das retenções da Contribuição para o PIS e da Cofins realizadas pelas fontes pagadoras nos meses de janeiro a março de 2013.

Este ponto também foi objeto da diligência determinada pela 2ª Turma da DRJ/POA, que solicitou a verificação das alegações da autuada.

Em resposta à diligência (Informação Fiscal de fls. 2629-2639), a autoridade lançadora constatou que, de fato, procedem os argumentos da autuada de que os valores retidos das contribuições pelas fontes pagadoras não teriam sido integralmente considerados pela fiscalização, tendo discriminado os valores a serem excluídos da autuação em virtude do erro.

Os valores retidos, a seguir, embora tenham constado da planilha da apuração realizada na fiscalização, realmente não foram descontados do PIS e Cofins devidos nos meses de 01/2013 a 03/2013. Consequentemente serão considerados e expurgados dos valores apurados nos autos de infração:

Conta contábil	Tributo retido	01/2013	02/2013	03/2013
1.1.3.06.0053	PIS	R\$ 22.464,55	R\$ 25.250,95	R\$ 31.185,07
1.1.3.06.0052	Cofins	R\$ 103.682,60	R\$ 116.542,83	R\$ 143.931,07

Tratando-se de erro material reconhecido pela autoridade lançadora em sede de diligência, não há reforma a fazer na decisão recorrida nesse ponto.

2.3. Créditos extemporâneos

Outra parcela exonerada durante o julgamento em primeira instância resultou da alegação da autuada, em sua impugnação, que créditos extemporâneos informados no DICON das competências de setembro, outubro e novembro de 2013 não haviam sido considerados na apuração originalmente feita pela fiscalização.

Esse ponto também foi objeto de análise em diligência determinada pela 2ª Turma da DRJ/POA.

Na resposta à diligência, a autoridade fiscal afirmou que:

[...] no curso da ação fiscal, verificamos a inconsistência de informações no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon), na Escrituração Fiscal Digital da Contribuições (EFD – Contribuições) e na planilha de apuração do PIS/Cofins devidos, apresentada pela empresa.

[...]

Sendo assim, a fiscalização optou por desconsiderar os dados informados em Dacon e EFD – contribuições e utilizar somente as informações da planilha de apuração do PIS/Cofins devidos, apresentada pela própria empresa, e cotejá-la com seus registros contábeis.

Na planilha apresentada pela empresa constaram receitas diferidas, as quais a legislação determina sua tributação somente no efetivo pagamento, mas jamais constaram os créditos extemporâneos que a empresa pleiteia em sua impugnação.

[...]

De forma a não prejudicar os créditos extemporâneos que porventura a empresa possa de fato deter, a intimamos a apresentar a composição das bases de cálculo dos créditos de PIS e Cofins pleiteados.

Verificamos que os referidos créditos extemporâneos tinham como origem a reapuração dos créditos de PIS/Cofins em duas empresas que foram incorporadas pela JSL em 2011: a Rodoviário Schio Ltda. e a Transportadora Grande ABC Ltda.

Feitas essas considerações, a autoridade lançadora passa a apreciar o mérito dos créditos das empresas sucedidas Rodoviário Schio LTDA e Transportadora Grande ABC LTDA.

Os créditos relativos a Rodoviário Schio foram confrontados com a contabilidade da empresa e confirmados, com exceção de valores escriturados em contas de estoque (contas 110533001, 110533002, 110533003 e 110533004) e relacionados a serviços de manutenção de veículos (conta 410105004), neste caso por já terem composto a base de creditamento. Os créditos reconhecidos constam de planilha do arquivo “Planilha 1 - SCHIO - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS 2008-2011.xlsx”, que integra o resultado da diligência. Pela descrição, trata-se de peças e acessórios, combustíveis e lubrificantes, pneus, câmaras etc., condizentes com o conceito de insumo, tendo em vista a atividade de transporte rodoviário.

Da mesma forma, os créditos apurados pela sucessão da Transportadora Grande ABC foram cotejados com sua contabilidade e confirmados pela autoridade lançadora, com exceção de parte dos créditos relacionados a pagamentos de aluguéis de prédios. O detalhamento da reapuração consta da planilha do arquivo “Planilha 7 - Créditos extemporâneos de PIS-Cofins – TGABC.xlsx”. Também aqui o exame revela que as descrições das despesas são condizentes com os créditos apropriados

Assim sendo, entendo que devem ser acatadas as conclusões da fiscalização na diligência realizada no âmbito do julgamento pela primeira instância administrativa, e reconhecida a legitimidade dos créditos.

Ante o exposto, não há reforma a fazer na decisão recorrida.

RECURSO VOLUNTÁRIO

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

2. Preliminar de decadência

A recorrente aduz em seu recurso voluntário que teria havido a decadência do direito da fiscalização de glosar os créditos extemporâneos de que se apropriou. Em seu entendimento, “[...] o termo a quo para a glosa iniciar-se-ia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (01.01.2014) e findar-se-ia em 31.12.2018, sendo que o resultado da diligência realizada pela fiscalização findou-se apenas em agosto de 2019”.

A alegação deve ser examinada em sede de preliminar ao mérito.

De início, cumpre registrar que os autos de infração objeto destes autos resultaram de reapurações da Contribuição para o PIS e da Cofins efetuadas pela fiscalização, as quais concluíram pela insuficiência de recolhimento de ambas as contribuições no período fiscalizado.

Como será detalhado no tópico 3.1 deste voto, o que houve, de fato, foi uma reconsideração de créditos extemporâneos no âmbito da diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, que não configurou novo lançamento. Ao contrário, a providência resultou na redução do crédito tributário anteriormente constituído.

A decadência, no direito tributário, relaciona-se ao prazo de que dispõe a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário. No caso concreto, no âmbito da diligência não houve a constituição de novo crédito, de forma que não há que se falar em decadência.

Assim, afasto a preliminar de decadência suscitada.

3. Mérito

No mérito, a matéria controvertida persiste em relação a duas matérias:

- Créditos extemporâneos (créditos das empresas Rodoviário Schio LTDA e Transportadora Grande ABC LTDA, incorporadas pela recorrente, não reconhecidos pela fiscalização)
- Créditos apropriados pela recorrente como insumos de sua atividade

Passo à analisá-las.

3.1. Créditos extemporâneos

Trata-se aqui de créditos oriundos das empresas sucedidas Rodoviário Schio LTDA e Transportadora Grande ABC LTDA, apropriados pela recorrente extemporaneamente e informados no DACON das competências de setembro, outubro e novembro de 2013, que não haviam sido considerados na apuração originalmente feita pela fiscalização, e que foram objeto de exame em sede de diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância.

A maior parte do crédito em questão foi reconhecida, conforme consta da Informação Fiscal de Diligência (fls. 2629-2639); no entanto, parte do crédito foi glosada.

No caso da Rodoviário Schio LTDA, foram glosados créditos classificados como bens utilizados como insumo. Parte das glosas se referia a contas de estoque (contas 110533001, 110533002, 110533003 e 110533004). A autoridade fiscal entendeu que a empresa não poderia ter apurado crédito, com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, no momento da aquisição de bens que se destinavam a seu estoque, deveria ter se creditado apenas no momento da efetiva utilização desses bens como insumos. Outra parcela de créditos glosados se refere a serviços de manutenção de veículos (conta 410105004), o que se deu por terem sido computados em duplicidade (já utilizados na base de cálculo do crédito relativa aos serviços utilizados como insumo).

Já no caso dos créditos provenientes da Transportadora Grande ABC LTDA, as glosas se referem a créditos apurados sobre despesas de alugueis de imóveis cujos pagamentos remetem a pessoas físicas, e não jurídicas.

O acórdão recorrido acatou o resultado da diligência, tanto em relação aos créditos reconhecidos, quanto em relação às glosas efetuadas.

Em seu recurso voluntário, a recorrente sustenta que a fiscalização não poderia ter examinado a legitimidade dos créditos extemporâneos por ela apropriados, pois (i) esse exame representaria inovação indevida no lançamento de ofício que já havia sido realizado, (ii) os créditos se referem a período diverso do abrangido pela ação fiscal e (iii) teria operado contra a Fazenda a decadência do direito de revisar tais valores (argumento já apreciado em sede de preliminar).

Em relação ao primeiro ponto, sustenta a recorrente que:

[...] se, na auditoria realizada durante o procedimento fiscalizatório, o Auditor Fiscal teve a oportunidade de examinar valores de créditos relativos às empresas incorporadas pela Recorrente, era naquele momento que os créditos apropriados poderiam ser questionados!!!!

28. Ao examinar, em fase superveniente ao lançamento de ofício, o conteúdo da legitimidade desses créditos, glosando-os parcialmente por considerá-los indevidos, houve, por parte do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, nítida e indevida inovação no lançamento de ofício, situação que é vedada em nosso ordenamento jurídico.

A alegação não merece prosperar.

De início, registre-se que os autos de infração resultaram de reapurações da Contribuição para o PIS e da Cofins efetuadas pela fiscalização, as quais concluíram pela insuficiência de recolhimento de ambas as contribuições no período fiscalizado. Cumpre destacar o procedimento adotado pela autoridade fiscal no decorrer da auditoria para a apuração dos novos valores, o qual evidencia a regularidade das reapurações realizadas. Vejamos.

Conforme narrado no Termo de Verificação Fiscal, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, a recorrente apresentou uma planilha de apuração das contribuições contendo débitos e créditos das contribuições, os quais vinculou às contas contábeis informadas na Escrituração Contábil Digital (ECD).

Intimada, posteriormente, a correlacionar os créditos das contribuições à descrição dos bens e serviços adquiridos e a apresentar sua fundamentação legal, a empresa se limitou a apresentar nova planilha, contendo lançamentos contábeis vinculados a descrições genéricas, como “aquisição de serviços utilizados como insumos”.

Em seguida, a recorrente foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos acerca das divergências identificadas entre o Dacon, a EFD-Contribuições e a planilha inicialmente fornecida com base na ECD. Em resposta, apresentou nova planilha de apuração, mas não esclareceu as divergências apontadas identificadas pela fiscalização.

Nesse contexto, a fiscalização procedeu à reapuração das contribuições com base na planilha fornecida pela própria recorrente durante a ação fiscal, que vinculava os créditos à escrituração da ECD. A adoção dessa planilha em detrimento das informações do DICON e da EFD-Contribuições decorreu das significativas divergências constatadas entre a EFD-Contribuições e o DICON apresentados, as quais não foram esclarecidas pela ora recorrente durante a fiscalização.

Além disso, conforme consignado na Informação Fiscal de Diligência (fls. 2629-2639), os créditos extemporâneos sob discussão não constavam da planilha de apuração entregue pela recorrente durante a fiscalização:

[...] é preciso pontuar que, no curso da ação fiscal, verificamos a inconsistência de informações no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon), na

Escrituração Fiscal Digital da Contribuições (EFD – Contribuições) e na planilha de apuração do PIS/Cofins devidos, apresentada pela empresa.

[...]

Na planilha apresentada pela empresa constaram receitas diferidas, as quais a legislação determina sua tributação somente no efetivo pagamento, mas jamais constaram os créditos extemporâneos que a empresa pleiteia em sua impugnação.

Assim, se a própria recorrente não incluiu na planilha que ela mesma elaborou os créditos que agora pleiteia, mostra-se hígido o procedimento adotado pela fiscalização que concluiu pela insuficiência de recolhimento.

No cumprimento da diligência determinada pela primeira instância, a autoridade lançadora passou a considerar e, portanto, a examinar, a legitimidade dos créditos extemporâneos informados no DACON. Parte desses créditos foi reconhecida, o que beneficiou a recorrente ao reduzir o montante do tributo devido e, conseqüentemente, o valor do lançamento. Não se verifica, portanto, a alegada alteração de critério jurídico. O que houve foi mera reconsideração de créditos pela autoridade lançadora, cujas conclusões foram acatadas pela autoridade julgadora de primeira instância para exonerar parte do valor lançado.

3.2. Créditos glosados - insumos

A recorrente se insurge contra a glosa de despesas que ela entende serem passíveis de apropriação como insumos de sua atividade. Em seu entendimento, *“todos os itens que sejam essenciais e relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica geram o respectivo direito à apropriação dos créditos”*.

Antes de analisar os itens glosados pela fiscalização, importante sintetizar os critérios a partir dos quais o conceito de insumo contido no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 deve ser aferido para fins de creditamento da Contribuição para o PIS e da COFINS.

O tema foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, que se deu sob a sistemática dos recursos repetitivos e em que foram firmadas as seguintes teses (Temas Repetitivos 779 e 780):

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Portanto, os critérios determinantes para que um bem ou serviço denote o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições deve levar em conta sua essencialidade ou relevância na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Sobre esses critérios, oportuno transcrever trecho do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, cuja tese foi acordada pela maioria dos Ministros no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

[...] tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. (grifo nosso)

É importante frisar que a essencialidade e a relevância referidas pela decisão do STJ relacionam-se à atividade produtiva, e não a qualquer atividade no âmbito de uma empresa, em consonância com o que prevê o art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito.

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifo nosso)

É nesse sentido a Nota SEI nº 63/2018, editada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com o fim de analisar a decisão do STJ.

[...] tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

Também nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, editado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Ao analisar

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. (grifo nosso)

Assentadas essas premissas interpretativas, pertinente destacar que, conforme se extrai dos autos, a recorrente tem por como principal atividade a logística rodoviária de cargas (transporte rodoviário de cargas).

Tendo isso em conta, passa-se à análise dos itens que tiveram o crédito glosado pela fiscalização em função de não se subsumirem ao conceito de insumo.

3.2.1. Seguros de cargas (conta 4342), monitoramento (4333), escolta/batedores (4332), gerenciamento de risco (conta 4362) e schio/monitoramento de veículos (conta 41.074)

Sob o fundamento de que os dispêndios não se enquadrariam no conceito de insumo, a fiscalização glosou créditos relativos às seguintes despesas:

Descrição da conta contábil	Conta	Histórico
Seguros de cargas	4342	Contratação de seguros
Monitoramento	4333	Empresas de monitoramento

Escolta/batedores	4332	Segurança e vigilância
Gerenciamento de risco	4362	Instalação de rastreadores
Schio/monitoramento de veículos	41.074	Empresas de monitoramento

A recorrente sustenta que referidas despesas seriam essenciais ao desenvolvimento de sua atividade e, por isso, devem ser consideradas insumos para fins de apropriação de crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins.

Entendo que aqui assiste razão à recorrente. Vejamos.

De fato, no âmbito do transporte rodoviário de cargas, a contratação de seguro de cargas é essencial à prestação do serviço, na medida em que decorre de exigência legal (art. 20 do Decreto-Lei nº 70/1966, art. 13 da Lei nº 11.442/2007 e art. 10 do Decreto nº 61.867/1967), no caso do RCTR-C (Responsabilidade Civil do Transportador Rodoviário de Cargas). Mesmo em relação ao seguro não obrigatório (RCF-DC - Responsabilidade Civil Facultativa - Desaparecimento de Carga), trata-se de despesa relevante, na medida em que visa à mitigação de riscos inerentes à operação e à própria viabilidade econômica do serviço.

De igual modo, as despesas com rastreamento e monitoramento e com escolta/batedores, embora não se qualifiquem como essenciais na acepção utilizada pelo STJ para a definição do conceito de insumo, mostram-se relevantes para a prestação de serviço da recorrente, pois objetivam a proteção da frota e das cargas da transportadora, e sua falta acarretaria a redução da qualidade do serviço prestado.

Ademais, a própria Receita Federal já reconheceu, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 168/2019, o enquadramento das despesas com seguro de cargas e de rastreamento e monitoramento como insumos da prestação do serviço de transporte de cargas. Veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. GASTOS COM SEGUROS E EMPLACAMENTO.

Geram direito ao desconto de créditos da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas (RCTR-C e RCF-DC), seguro de veículos para transporte de cargas e com segurança automotiva de veículos de transporte de cargas (rastreamento/monitoramento), por se coadunarem com os critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça;

Também nesse sentido também já decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior deste Conselho:

Acórdão 9303-013.298, de 16/08/2022, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

[...]

CRÉDITO DE GASTOS COM SEGURO DE CARGA E DE FROTA. INSUMOS. CARACTERIZAÇÃO.

O seguro obrigatório de carga pago pela transportadora de cargas é considerado insumo na prestação de serviços de transporte de cargas, para fins de apuração de crédito da Cofins e do PIS. Entendimento que também se estende à contratação do seguro da frota. No mesmo sentido, é a Solução de Consulta COSIT nº 168/2019, que consignou serem insumos os valores despendidos com pagamentos a pessoas jurídicas com seguro de cargas e seguro de veículos para transporte de cargas, por se enquadrarem nos critérios da essencialidade e relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Acórdão 9303-013.041, de 17/03/2022, Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

[...]

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE E IMPOSSIBILIDADE. RASTREAMENTO/MONITORAMENTO DE VEÍCULOS E CARGAS VIA SATÉLITE.

[...]

Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre custos com rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite, eis que para que o serviço de transporte seja prestado de forma adequada, garantindo aos clientes segurança de que suas cargas, até mesmo de natureza alimentícia, possa chegar ao seu destino e preservando, ainda, a saúde e vida de seus motoristas, é de se considerar a adoção de determinadas cautelas pelas transportadoras, entre outros, gastos com rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite.

Ante o exposto, voto por reverter as glosas com seguros de cargas (conta 4342), monitoramento (4333), escolta/batedores (4332), gerenciamento de risco (conta 4362) e schio/monitoramento de veículos (conta 41.074).

3.2.2. Demais serviços utilizados como insumo

Também foram glosados, sob o fundamento de que os dispêndios são despesas administrativas (portanto não se enquadrariam no conceito de insumo), créditos apropriados pela recorrente relativos às seguintes despesas com a aquisição de serviços:

Descrição da conta contábil	Conta	Histórico
Schio/despesas com carga e descarga	41038	Recursos Humanos e Serviços temporários

Schio – Manutenção de Veículos	41028	Assessoria de sistemas, Recursos Humanos, Consultoria e Treinamento, lavagem, cartão telefônico, refeições, táxi
Schio – Serviços Prestados por Pessoa Jurídica com retenção de INSS	41055	Recurso Humanos, Serviços temporários e Consultoria
Schio – Serviços Prestados por Pessoa Jurídica	51016 e 41054	Assessoria de Sistemas, Recursos Humanos, Despachos Aduaneiros, Temporários, Planejamento Tributário, Treinamento, Contabilidade, Apoio Administrativo, Assessoria em Saúde, Lavanderia
Schio – Serviços Profissionais contratados – Segurança (PJ)	5328	Vigilância e Segurança, Projeto imobiliários, Portaria e Limpeza, Serviços Gerais, Gestão Empresarial
Serviços profissionais contratados – Administrativo PJ	4471	Tacógrafos, Assessoria, Contabilidade, Cadastros para RH, Laboratório Químico, Despachante, Serasa. Inspeção Veicular, Advocacia, Assessoria de Sistemas, Informática, Emplacamento de Veículos, Associação Comercial, Consultoria Empresarial
Serviços profissionais contratados – Operacional (PJ)	4319	Crédito Financeiro, Despachante, Terceirização de mão de obra e lavanderia
Serviços Profissionais Contratados – Limpezas	5332	Terceirização de Limpeza
Serviços Profissionais Contratados Operacional – PJ	5394	Crédito Financeiro, Vistorias e Treinamento

Em relação às despesas escrituradas em todas as contas contábeis acima, a autoridade fiscal fundamentou as glosas no fato de que *“foram excluídos especificamente os serviços indicados, pois trata-se de despesas administrativas que, de forma alguma, geram direito a créditos de PIS/Cofins”*. O detalhamento dos itens glosados está na “Planilha 8 – Bens e Serviços prestados por PJ excluídos da apuração de créditos.xlsx”, anexa ao Termo de Verificação Fiscal, doravante denominada apenas “planilha 8”.

Para melhor apreciação dos itens glosados, passa-se a analisá-los de forma individualizada.

3.2.2.1. Schio/despesas com carga e descarga (conta 41038)

Em relação às despesas Schio/despesas com carga e descarga (conta 41038), a recorrente defende seu direito de crédito afirmando que *“a movimentação de carga e descarga no segmento de transporte é imprescindível à execução do serviço e à auferição da respectiva receita”*.

Aqui, embora a recorrente defenda que se trata de despesas com carga e descarga de mercadorias, analisando-se a referida planilha 8, verifica-se que, de fato, as descrições dos serviços correspondem a recursos humanos e consultoria de pessoal, nada tendo a ver com carga e descarga. Vale ressaltar que, conforme se extrai da “Planilha 9 - Créditos de PIS-Cofins apurados sobre bens e serviços - apurada na fiscalização.xlsx” anexa ao Termo de Verificação Fiscal, a maior parte do crédito apurado sobre as despesas escrituradas na conta 41038, descritas como carga e descarga, foi validada pela fiscalização.

Assim, não há o que reverter em relação a este item.

3.2.2.2. Schio – Manutenção de Veículos (conta 41028)

Com relação a esse item, a recorrente sustenta que *“a manutenção de veículos pode ser tratada como uma despesa indireta, todavia, ela é essencial ao desenvolvimento da atividade de transporte”*.

Da mesma forma que no item anterior, a despeito da argumentação da recorrente, o que se verifica analisando-se a planilha 8 é que os itens glosados da conta 41028 possuem descrições que nada tem a ver com manutenção de veículos, mas estão relacionados a assessoria de sistemas, recursos humanos, refeições, táxi etc., que, de fato, são despesas administrativas e não se configuram como insumo para fins de crédito das contribuições não cumulativas.

Vale registrar que a maior parte das despesas escrituradas na conta sob análise foram validadas pela fiscalização.

Assim, também não há o que prover neste capítulo recursal.

3.2.2.3. Schio – Serviços Prestados por Pessoa Jurídica com retenção de INSS (conta 41055)

Com relação às despesas glosadas da conta 41055, observa-se que, em seu recurso voluntário, a recorrente não esclarece a natureza dos serviços a que se referem tais dispêndios, limitando-se a afirmar, de forma genérica, que se trataria de insumos.

Conforme se extrai da planilha 8, os itens glosados estão descritos como despesas com recursos humanos, consultoria e serviços temporários, os quais se enquadram como despesas administrativas. Tais gastos não atendem aos critérios exigidos para sua caracterização como insumos, não sendo passíveis de creditamento no regime das contribuições não cumulativas.

Diante disso, em relação a este item, inexistente fundamento para a reversão da glosa.

3.2.2.4. Schio – Serviços Prestados por Pessoa Jurídica (contas 51016 e 41054)

Com relação a esse item, a recorrente afirma que *“Trata-se de conta contábil em que foram apropriadas diversas despesas relativas à atividade operacional da Recorrente: (i) sistemas de segurança; (ii) subcontratação de transportes; (iii) despachantes; (iv) licença de softwares utilizados na atividade operacional; (v) escolta de cargas excedentes; (vi) despesas com armazenagem etc.”*, alegando que são insumos de sua atividade.

No entanto, analisando-se a planilha 8, verifica-se que se trata de despesas descritas como assessoria de sistemas, recursos humanos, despachos aduaneiros, temporários, planejamento tributário, treinamento, contabilidade, apoio administrativo, assessoria em saúde e lavanderia. Evidencia-se, assim, tratar-se de despesas de natureza eminentemente administrativa, como corretamente constatou a fiscalização, que não se subsomem ao conceito de insumo do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante disso, não há fundamento para o provimento do recurso quanto a este item.

3.2.2.5. Schio – Serviços Profissionais contratados – Segurança (PJ) (conta 5328)

Em relação a essa conta, a recorrente sustenta que *“as despesas com segurança dos estabelecimentos operacionais são essenciais para o desenvolvimento da atividade operacional da Recorrente e, nesse sentido, devem gerar o respectivo direito ao creditamento das contribuições”*.

Todavia, conforme se verifica da planilha 8, as descrições dos itens glosados na conta 5328 abrangem, além de serviços de vigilância e segurança, dispêndios com projetos imobiliários, portaria e limpeza, serviços gerais e gestão empresarial. Trata-se, portanto, de despesas de natureza administrativa que, ainda que relacionadas à estrutura de funcionamento da empresa, não se vinculam diretamente à prestação do serviço de transporte rodoviário de cargas.

Desse modo, tais gastos não atendem aos critérios de essencialidade ou relevância exigidos para sua caracterização como insumos para fins de creditamento das contribuições.

Assim, devem ser mantidas as glosas efetuadas quanto a este item.

3.2.2.6. Schio – Serviços Profissionais contratados – Administrativo PJ (conta 4471)

No que diz respeito à conta 4471, a recorrente sustenta em seu recurso voluntário que se trata *“de despesas com serviços administrativos relacionados à atividade operacional da Recorrente, incluindo emplacamento de veículos, inspeção veicular etc.”*.

De fato, conforme se extrai da planilha 8, as descrições dos itens glosados revelam despesas administrativas diversas, tais como assessoria de sistemas, fornecimento de informações do Serasa, serviços de despachantes, tecnologia da informação, contabilidade, cadastros voltados a recursos humanos, advocacia etc.

Tais dispêndios, em virtude de sua natureza eminentemente administrativa, não atendem aos critérios de essencialidade ou relevância exigidos para sua caracterização como insumos para fins de creditamento das contribuições.

Dessa forma, também em relação a este item, inexistente fundamento para a reversão da glosa, razão pela qual deve ser mantida a decisão recorrida..

3.2.2.7. Serviços profissionais contratados – Operacional (PJ) (conta 4319)

Com relação a esse item, a recorrente alega que se trata *“de despesas relacionadas a créditos financeiros, vistorias e treinamento”*, e defende sua necessidade e relevância para que possa auferir receitas tributáveis pelas contribuições.

Todavia, conforme se verifica da planilha 8, tais dispêndios referem-se a serviços de lavanderia, assessoria aduaneira, fornecimento de pessoal terceirizado, treinamentos, etc.

Trata-se, portanto, de despesas de cunho eminentemente administrativo, as quais, à luz do entendimento já exposto, não atendem aos critérios de essencialidade ou relevância exigidos para sua caracterização como insumo.

Diante disso, não há o que reparar na decisão recorrida, razão pela qual nega-se provimento a este capítulo do recurso.

3.2.2.8. Serviços Profissionais Contratados – Limpezas (5332)

Com relação a essa conta, a recorrente afirma que *“os lançamentos feitos na referida conta não foram considerados pela Recorrente para fins de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS, razão pela qual sequer se justifica a menção feita pela fiscalização, a respeito da referida conta contábil”*.

Em que pese a argumentação da recorrente, extrai-se da planilha 8 que há itens glosados nessa conta, por se tratar de serviços de limpeza. Não obstante, como não houve impugnação específica, esse item deve ser considerado não impugnado, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

3.2.2.9. Serviços Profissionais Contratados Operacional – PJ (Conta 5394)

Por fim, com relação à conta 5394, a recorrente sustenta que se trata de despesas relacionadas a crédito financeiro, defendendo sua necessidade e essencialidade para que possa auferir receita tributável pelas contribuições.

Da análise da planilha 8, verifica-se que, além de despesas relacionadas a crédito financeiro, há despesas com serviços de limpeza e vistorias. Portanto, trata-se de despesas de natureza administrativa, que, como já exposto, não atendem aos critérios da essencialidade e relevância para a prestação do serviço de transporte de cargas pela recorrente.

Assim, também em relação a este item, deve ser negado provimento ao recurso.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, por rejeitar a preliminar de decadência suscitada no recurso voluntário e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas com seguros de cargas (conta 4342), monitoramento (4333), escolta/batedores (4332), gerenciamento de risco (conta 4362) e schio/monitoramento de veículos (conta 41.074).

É como voto.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3202-003.631 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.720098/2018-81

Rafael Luiz Bueno da Cunha

DOCUMENTO VALIDADO