



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721179/2015-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.297 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrente SARTCO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CRÉDITO PRESUMIDO. SUBCONTRATAÇÃO. TRANSPORTE DE CARGA PRESTADO POR PESSOA FÍSICA.

O montante do crédito presumido será calculado mediante a aplicação de alíquota correspondente a 75% sobre o valor dos pagamentos efetuados pelos serviços de transporte de carga prestados por pessoas físicas, inclusive as despesas com combustíveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa

(suplente convocado) e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para a exigência de PIS e COFINS não cumulativos relativos ao ano calendário de 2011 em razão da identificação pela fiscalização de aproveitamento indevido de crédito sobre os valores dos combustíveis pagos pela pessoa jurídica aos carreiros pessoas físicas, superior ao limite de 75% previsto em lei. Como indicado no Termo de Verificação Fiscal:

“C – CONSTATAÇÃO E CONSIDERAÇÕES 1 – No transcorrer da ação fiscal verificamos que o pagamento do combustível utilizado pelos transportadores autônomos a serviço da empresa fiscalizada, foi por ela realizado, diretamente aos postos conveniados de combustível, por intermédio de cartão administrado pela empresa REPOM S/A, CNPJ: 65.697.260/0001-03, referentes aos serviços prestados por eles, e que este combustível não foi incluído nem considerado como custo do Frete nos respectivos RPAs, embora fossem incluídos no valor do serviço conforme consta na planilha contábil denominada LIVF_F0361 anexa ao processo.

2 – Como as notas fiscais referentes aos combustíveis foram emitidas em nome da empresa Sartco S/A, e constatado que as utilizaram em sua totalidade como créditos para o PIS e para a COFINS entendemos ser necessário glosar em 25% os créditos de PIS e COFINS sobre o valor do combustível utilizado pelos carreiros, pois conforme o art. 23 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, é permitido a utilização de 75% desses valores como crédito, por ser por esta fiscalização considerado como parte do custo do serviço de transportadores autônomos.

3 - Os valores referentes ao combustível utilizado pelos transportadores rodoviários autônomos por intermédio de administrador de cartões de eletrônicos foram extraídos através da contabilidade da empresa em conformidade com a planilha LIVF_F0361, mês a mês, fornecido pela empresa fiscalização devidamente autenticada pelo SVA, sendo esta planilha anexada ao processo como arquivo não paginável." (e-fls. 425/426)

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação Administrativa, julgada improcedente pelo Acórdão n.º 10-59.152 da 2ª Turma da DRJ/POA, assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 CRÉDITO PRESUMIDO. TRANSPORTE DE CARGA PRESTADO POR PESSOA FÍSICA.

O montante do crédito presumido será calculado mediante a aplicação de alíquota correspondente a 75% sobre o valor dos pagamentos efetuados pelos serviços de transporte de carga prestados por pessoas físicas.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido" (e-fl. 558)

Intimada desta decisão em 14/07/2017 (sexta-feira, e-fls. 574/575), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 14/08/2017 (e-fls. 576/591) alegando, em síntese, a possibilidade de utilização integral dos créditos oriundos da aquisição de combustível para empresas transportadoras, vez que os valores foram pagos diretamente aos postos de gasolina, e não aos transportadores autônomos contratados. Afirma que o valor do combustível não integra o

valor do frete pago ao carreteiro, tratando-se de um insumo da prestação de serviço prestada pela pessoa jurídica, como transportadora.

Por entender que o processo não se encontrava suficientemente instruído para julgamento, o processo foi convertido em diligência por meio da Resolução n.º 3402-001.396, de agosto/2018, para que fossem esclarecidas as seguintes questões:

Assim, mostra-se relevante que a fiscalização **(a)** esclareça qual a memória de cálculo na qual se baseou para alcançar os valores identificados como "*Combustível pago aos carreteiros autônomos*" da planilha do TVF às e-fls. 426, fazendo referência aos documentos nos quais se baseou para compor os valores considerados de forma globalizada, por mês, na referida planilha. Neste ponto, importante que a fiscalização esclareça, ainda, **(b)** se os valores foram informados pelo próprio sujeito passivo no curso da fiscalização, fazendo referência às folhas do processo; e **(c)** se é possível segregar, por carreteiro, o valor do combustível que teria sido pago, por mês, pela pessoa jurídica, cuja soma totaliza exatamente o valor indicado no TVF.

(...)

Diante disso, para o devido julgamento da presente questão, mostra-se relevante que seja oportunizado à Recorrente esclarecer a forma como procedia com o pagamento dos carreteiros e dos valores correspondentes ao combustível. Isso porque, pela análise dos autos, possível levantar os seguintes questionamentos:

(d.1) qual a forma de pagamento dos carreteiros do valor do frete devido, somente por meio de transferência bancária ou por meio dos cartões de combustível emitidos? Como é operacionalizada a emissão e pagamento desses cartões eletrônicos mencionados pela fiscalização? Como esses valores são contabilizados pela pessoa jurídica (contas contábeis)? Importante que a Recorrente esclareça, nesse ponto a razão pela qual entende que o valor do combustível não poderia ser admitido como um componente do valor do frete contratado com os carreteiros pessoas físicas.

(d.2) como os valores dos combustíveis eram pagos pela empresa autuada aos postos de gasolina, por meio dos cartões eletrônicos, ou por meio das notas fiscais emitidas pelos postos de gasolina? Quais aquisições de combustíveis estão envolvidas nas notas fiscais emitidas pelos postos de gasolina, cuja amostragem foi acostada aos autos (e-fls. 328/329)? Como esses valores são contabilizados pela pessoa jurídica (contas contábeis)?

Diante dessas considerações, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72¹, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem (Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização - DEFIS/SPO):

(i) oportunizar à empresa Recorrente a apresentação de laudo técnico e/ou documentação complementar para que esclareça a forma como procedia com o pagamento dos carreteiros e dos valores correspondentes ao combustível, esclarecendo os questionamentos formulados nos itens **(d.1)** e **(d.2)** acima.

(ii) elaborar relatório fiscal enfrentando os documentos e esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo, identificando seus reflexos no Auto de Infração lavrado, bem como esclarecendo as questões trazidas nos itens **(a)** e **(c)** acima, quais sejam:

(ii.1) qual a memória de cálculo na qual se baseou para alcançar os valores identificados como "*Combustível pago aos carreteiros autônomos*" da planilha do TVF às e-fls. 426,

¹ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

fazendo referência aos documentos nos quais se baseou para compor os valores considerados de forma globalizada, por mês, na referida planilha;

(ii.2) se os valores foram informados pelo próprio sujeito passivo no curso da fiscalização, fazendo referência às folhas do processo; e

(ii.3) se é possível segregar, por carreteiro, o valor do combustível que teria sido pago, por mês, pela pessoa jurídica, cuja soma totaliza exatamente o valor indicado no TVF.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar a Recorrente do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias.

Em resposta à diligência, foi elaborada Informação Fiscal das e-fls. 645/654 trazendo as informações solicitadas da seguinte forma:

(a) Esclareça qual a memória de cálculo na qual se baseou para alcançar os valores identificados como “Combustível paga aos carreteiros autônomos” da planilha do TVF às e-fls. 426, fazendo referência aos documentos nos quais se baseou para compor os valores considerados de forma globalizada, por mês, na referida planilha.

Inicialmente é importante destacar que a ação fiscal teve início com a fiscalização das contribuições previdenciárias, o que se mostrará relevante para entender a base de cálculo das contribuições de PIS e Cofins lançadas neste processo.

A fiscalização das contribuições previdenciárias resultou na lavratura do auto de infração nº 19515-721.177/2015-66, decorrente da constatação por parte da fiscalização de que o contribuinte declarou nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – Gfip salários de contribuição menores do que os efetivamente aplicáveis, relativos aos serviços de transportes prestados por transportadores autônomos. Cabe observar que a base cálculo das contribuições previdenciárias correspondente a esse fato gerador é de 20% sobre o valor do serviço, não se admitindo a dedução de qualquer importância relativa aos dispêndios com combustível e manutenção de veículo, como bem destacou a Fiscalização no item 4.2 do relatório fiscal do auto de infração das contribuições previdenciárias.

O salário-de-contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário (inclusive o taxista), do auxiliar de condutor autônomo e do operador de máquinas, bem como do cooperado filiado a cooperativa de transportadores autônomos, conforme estabelecido no § 4º do art. 201 do RPS, corresponde a 20% (vinte por cento) do valor bruto auferido pelo frete, carreto, transporte, não se admitindo a dedução de qualquer valor relativo aos dispêndios com combustível e manutenção do veículo, ainda que parcelas a este título figurem discriminadas no documento.

Para maior clareza, reproduzimos o quadro abaixo, também extraído do item 4.2 do relatório fiscal do auto de infração das contribuições previdenciárias:

Mês	Vlr Serviço	Vlr Base (Declarado em GFIP)	Vlr Base calculado (20% do Vlr Serviço)	DIF de base a Lançar= (Vlr da base calculada – Vlr da base declarada)	Vlr. Original devido a Prev. Social = 20% da dif. de base.
201101	5.117.981,11	631.773,70	1.024.567,26	392.793,56	78.558,71
201102	6.544.380,43	814.208,20	1.309.523,45	495.315,25	99.063,05
201103	7.928.141,01	997.919,21	1.586.444,44	588.525,23	117.705,05
201104	7.867.480,07	985.826,81	1.573.566,49	587.739,68	117.547,94
201105	7.604.691,03	946.089,02	1.522.042,05	575.953,03	115.190,61
201106	6.835.202,53	843.723,79	1.367.040,51	523.316,72	104.663,34
201107	6.190.034,69	774.553,37	1.238.519,02	463.965,65	92.793,13
201108	6.466.143,35	802.833,42	1.294.562,19	491.728,77	98.345,75
201109	6.994.509,99	862.006,76	1.399.414,24	537.407,48	107.481,50
201110	6.649.103,24	826.666,12	1.330.076,97	503.410,85	100.682,17
201111	5.675.551,01	697.858,72	1.135.366,60	437.507,88	87.501,58
201112	4.591.221,91	573.021,41	919.271,90	346.250,49	69.250,10
Total	78.464.440,37	9.756.480,53	15.700.395,11	5.943.914,58	1.188.782,93

Nele se verifica o valor mensal dos serviços prestados e seu total anual, bem como os correspondentes valores declarados pela empresa nas Gfip e aqueles que deveriam ser declarados, ou seja, 20% do valor total do serviço. A diferença apurada deu causa ao lançamento previdenciário.

Da análise do quadro acima, observamos que a coluna “Vlr Serviço” traz exatamente o total da coluna “VI Serviço” da planilha LIV361 (linha 215684 – última linha), que foi anexada às e-fls. 91 do processo do auto de infração de PIS/Cofins como arquivo não paginável.

Ainda no quadro acima, dividindo-se por 0,20 o total da coluna “Vlr Base (Declarado em GFIP)”, temos o valor de R\$ 48.782.402,65, que é a base sobre a qual a empresa fez incidir o percentual de 20% para chegar ao salário de contribuição declarado nas Gfip.

A diferença entre o valor do serviço (R\$ 78.464.440,37) e a base sobre a qual foi aplicado o percentual de 20% informado nas Gfip (R\$ 48.782.402,65), no montante de R\$ 29.682.037,72, é o valor dos combustíveis pagos aos caminhoneiros autônomos por intermédio da REPOM, conforme adiante demonstraremos, por amostragem.

Às e-fls. 93 a 106 do processo do auto de infração de PIS/Cofins encontramos o documento identificado como “Demonstrativo da composição dos contratos de frete”. Trata-se de documento elaborado pelo contribuinte a pedido da fiscalização, para demonstrar a composição dos valores individuais informados na planilha LIV361.

Considerando a quantidade extremamente grande de ocorrências, esse demonstrativo traz apenas uma amostragem, o que, entretanto, é mais do que suficiente para elucidarmos a questão.

Apenas para efeito de análise, tomemos como base os três primeiros carreteiros informados no “Demonstrativo da composição dos contratos de frete”. Abaixo, reproduzimos os valores informados para aqueles trabalhadores:

Contrato	Nome Contratado	Competência	Valor Frete	Combustível	Valor Líquido
901915	ADILSON FLAVIO BILAQUE	fev/11	R\$ 2.710,05	R\$ 1.065,38	R\$ 1.644,67
901917	ADILSON FLAVIO BILAQUE	fev/11	R\$ 3.265,50	R\$ 1.106,20	R\$ 2.159,30
		fev/11 Total	R\$ 5.975,55	R\$ 2.171,58	R\$ 3.803,97
924063	ADILSON FLAVIO BILAQUE	mar/11	R\$ 2.868,80	R\$ 1.110,34	R\$ 1.758,46
924296	ADILSON FLAVIO BILAQUE	mar/11	R\$ 3.438,60	R\$ 1.163,62	R\$ 2.274,98
		mar/11 Total	R\$ 6.307,40	R\$ 2.273,96	R\$ 4.033,44
898227	ADRIANO AGUSTIN CALONGA LECHUGA	fev/11	R\$ 476,70	R\$ 211,00	R\$ 265,70
898239	ADRIANO AGUSTIN CALONGA LECHUGA	fev/11	R\$ 480,30	R\$ 211,00	R\$ 269,30
899573	ADRIANO AGUSTIN CALONGA LECHUGA	fev/11	R\$ 1.265,88	R\$ 409,00	R\$ 856,88
899625	ADRIANO AGUSTIN CALONGA LECHUGA	fev/11	R\$ 1.275,12	R\$ 412,00	R\$ 863,12
		fev/11 Total	R\$ 3.498,00	R\$ 1.243,00	R\$ 2.255,00
1033436	ALACI MACHADO OLIVEIRA	ago/11	R\$ 993,72	R\$ 500,56	R\$ 493,16
1040749	ALACI MACHADO OLIVEIRA	ago/11	R\$ 1.285,00	R\$ 433,53	R\$ 851,47
1045892	ALACI MACHADO OLIVEIRA	ago/11	R\$ 1.125,00	R\$ -	R\$ 1.125,00
1048199	ALACI MACHADO OLIVEIRA	ago/11	R\$ 1.025,60	R\$ 330,15	R\$ 695,45
1051977	ALACI MACHADO OLIVEIRA	ago/11	R\$ 1.092,00	R\$ 569,61	R\$ 522,39
		ago/11 Total	R\$ 5.521,32	R\$ 1.833,85	R\$ 3.687,47

Vejamos agora o que o contribuinte informou nas Gfip para esses trabalhadores, nos mesmos meses:

RELAÇÃO DOS TRABALHADORES CONSTANTES NO ARQUIVO SEFIP										PAIS	0002	0003
EMPRESA: SARTCO LTDA COMP: 020211 TOMADOR/GERA:	COD REC: 115	COD PAG OPS: 2100	PPAS: 540	OUTRAS ENT: 0131	SIMPLES: 1	ALIQ RAT: 0,0	INSCRIÇÃO CNPJ: 02.160.858/0007-59	FAP: 1,41	RAT Ajustado: 4,23 %	INSCRIÇÃO:		
NOME TRABALHADOR REM SEM 12x SAL	REM 12x SAL	PIS/PASEP/ICMS BASE CAL 12x PREV SOCIAL BASE CAL PREV SOCIAL	ADMISSÃO CONTRIB SEG DEVIDA	CAT	OCOR	DATA/DOC MOVIMENTACAO	CBO					
ADILSON FLAVIO BILAQUE	760,79	0,00	110.8488.95.7 0,00 700,79	03,68		15						03423
RELAÇÃO DOS TRABALHADORES CONSTANTES NO ARQUIVO SEFIP										PAIS	0003	0005
EMPRESA: SARTCO LTDA COMP: 020211 TOMADOR/GERA:	COD REC: 115	COD PAG OPS: 2100	PPAS: 540	OUTRAS ENT: 0131	SIMPLES: 1	ALIQ RAT: 0,0	INSCRIÇÃO CNPJ: 02.160.858/0007-59	FAP: 1,41	RAT Ajustado: 4,23 %	INSCRIÇÃO:		
NOME TRABALHADOR REM SEM 12x SAL	REM 12x SAL	PIS/PASEP/ICMS BASE CAL 12x PREV SOCIAL BASE CAL PREV SOCIAL	ADMISSÃO CONTRIB SEG DEVIDA	CAT	OCOR	DATA/DOC MOVIMENTACAO	CBO					
ADILSON FLAVIO BILAQUE	806,69	0,00	110.8488.95.7 0,00 700,79	06,73		15						03423
RELAÇÃO DOS TRABALHADORES CONSTANTES NO ARQUIVO SEFIP										PAIS	0003	0072
EMPRESA: SARTCO LTDA COMP: 020211 TOMADOR/GERA:	COD REC: 115	COD PAG OPS: 2100	PPAS: 540	OUTRAS ENT: 0131	SIMPLES: 1	ALIQ RAT: 0,0	INSCRIÇÃO CNPJ: 02.160.858/0007-59	FAP: 1,41	RAT Ajustado: 4,23 %	INSCRIÇÃO:		
NOME TRABALHADOR REM SEM 12x SAL	REM 12x SAL	PIS/PASEP/ICMS BASE CAL 12x PREV SOCIAL BASE CAL PREV SOCIAL	ADMISSÃO CONTRIB SEG DEVIDA	CAT	OCOR	DATA/DOC MOVIMENTACAO	CBO					
ADRIANO AGUSTIN CALONGA LECHUGA	451,00	0,00	110.9648.55.0 0,00 451,00	40,61		10						03423
RELAÇÃO DOS TRABALHADORES CONSTANTES NO ARQUIVO SEFIP										PAIS	0002	0036
EMPRESA: SARTCO LTDA COMP: 020211 TOMADOR/GERA:	COD REC: 115	COD PAG OPS: 2100	PPAS: 540	OUTRAS ENT: 0131	SIMPLES: 1	ALIQ RAT: 0,0	INSCRIÇÃO CNPJ: 02.160.858/0007-59	FAP: 1,41	RAT Ajustado: 4,23 %	INSCRIÇÃO:		
NOME TRABALHADOR REM SEM 12x SAL	REM 12x SAL	PIS/PASEP/ICMS BASE CAL 12x PREV SOCIAL BASE CAL PREV SOCIAL	ADMISSÃO CONTRIB SEG DEVIDA	CAT	OCOR	DATA/DOC MOVIMENTACAO	CBO					
ALACI MACHADO OLIVEIRA	736,23	0,00	119.2711.35-1 0,00 736,23	10,98		15						03423

Como sabemos, os valores informados nas Gfip são o equivalente a 20% da base de cálculo utilizada pela empresa. Na tabela abaixo, demonstramos o valor da base de cálculo, apurada a partir dos valores informados nas Gfip e o comparamos com o valor líquido constante do documento “Demonstrativo da composição dos contratos de frete”:

Nome	Comp.	Valor Gfip (20% da Base de Cálculo)	Base de Cálculo (Valor Gfip÷20%)	Valor Líquido (*)
Adilson Flávio Bilaque	02/2011	760,79	3.803,95	3.803,97
Adilson Flávio Bilaque	03/2011	806,69	4.033,45	4.033,45
Adriano Agustin Calonga Lechuga	02/2011	451,00	2.255,00	2.255,00
Alaci Machado Oliveira	08/2011	736,23	3.681,15	3.687,47
(*) Última coluna do documento “Demonstrativo da composição dos contratos de frete”				

Conforme se observa, a base de cálculo dos valores informados nas Gfip é o valor líquido constante do “Demonstrativo da composição dos contratos de frete”, que, por sua vez, é o custo total do frete, menos as despesas com combustíveis. Portanto, as despesas com combustíveis são o “Valor do Frete”, subtraído do “Valor Líquido”, que outro não é senão a própria base de cálculo dos valores declarados nas Gfip.

Assim, o valor relativo aos combustíveis pagos aos transportadores autônomos é o valor total do serviço constante da planilha LIV361, menos a base de cálculo dos valores informados nas Gfip (valores informados nas Gfip ÷ 20%), conforme quadro abaixo:

Total Planilha LIV361 (A)	Valores Informados nas Gfip (B)	Base de Cálculo dos Valores Informados nas Gfip (C) = (B) ÷ 20%	Diferença (D) = (A) – (C)	Valores Considerados pela Fiscalização (*)
78.464.440,37	9.756.480,53	48.782.402,65	29.682.037,72	29.682.037,72
(*) Coluna “Combustíveis pagos aos carreteiros autônomos” do quadro constante do item 5 do Termo de Verificação Fiscal do auto de infração de PIS/Cofins.				

Resumindo tudo o que foi explanado neste item temos que:

I) O custo total dos fretes pagos aos transportadores rodoviários autônomos é a somatória dos valores informados na planilha LIV361, cujo montante é de R\$ 78.464.440,37;

II) A base de cálculo dos salários de contribuição informados nas Gfip, relativos aos transportadores rodoviários autônomos, é o total líquido dos fretes, ou seja, o custo total dos fretes (planilha LIV361), menos as despesas com combustíveis;

III) O montante da base de cálculo informada nas Gfip é de R\$ 48.782.402,65, resultante da divisão dos salários de contribuição informados nas Gfip (R\$ 9.756.480,53) por 20%, é de R\$ 48.782.402,65;

IV) Portanto, o valor total das despesas com combustíveis pagas aos transportadores rodoviários autônomos é de R\$ 29.682.037,72, resultante da diferença entre o custo total dos fretes (R\$ 78.464.440,37) e a base de cálculo dos salários de contribuição informados nas Gfip (R\$ 48.782.402,65).

Dessa forma, consideramos que ficou perfeitamente demonstrada a memória de cálculo dos valores identificados como “Combustível paga aos carreteiros autônomos” da planilha do TVF às e-fls. 426, e plenamente atendida a solicitação de esclarecimento feita pelo Carf relativamente a esse item.

(b) Se os valores foram informados pelo próprio sujeito passivo no curso da fiscalização, fazendo referência às folhas do processo.

Todos os valores que serviram de base ao lançamento foram obtidos a partir de informações prestadas diretamente pelo contribuinte, ou informadas por ele na sua contabilidade ou nas Gfip.

A planilha LIV361 (arquivo não paginável de e-fls. 91) e o “Demonstrativo da composição dos contratos de frete (e-fls. 93 a 106) foram produzidas pelo próprio contribuinte, conforme comprovam os documentos a seguir especificados, extraídos do auto de infração das contribuições previdenciárias, processo nº 19515-721177/2015-66, que estão sendo juntados a esta Informação Fiscal:

SVA dos CD Entregues à Fiscalização – e-fls. 128 a 219 do processo nº 19515-721177/2015-66; e

Resposta de 191015 e SVA do CD – e-fls. 220 a 222 do processo nº 19515-721177/2015-66.

(c) Se é possível segregar, por carreteiro, o valor do combustível que teria sido pago, por mês, pela pessoa jurídica, cuja soma totaliza exatamente o valor indicado no TVF.

Conforme já mencionado na alínea “(a)”, o número de ocorrências é extremamente grande, o que dificultou a individualização dos valores relativos aos combustíveis, quando da lavratura do auto de infração. Foi obtido apenas junto ao contribuinte uma amostragem desses valores, o que se encontra no “Demonstrativo da composição dos contratos de frete”.

3.2. Dos esclarecimentos prestados pela empresa

A fim de dar cumprimento à solicitação do Carf nos itens (d.1) e (d.2) da resolução, em 13/02/2019, fizemos a entrega pessoal ao contribuinte do Termo de Intimação Fiscal, para que prestasse as informações requeridas pelo órgão julgador.

No dia 25/03/2019, a empresa apresentou seus esclarecimentos – documento de e-fls. 639 a 644 –, nos seguintes termos:

(d.1) Qual a forma de pagamento dos carreteiros do valor do frete devido, somente por meio de transferência bancária ou por meio dos cartões de combustível emitidos?

Realiza o pagamento do frete aos carreteiros por meio de transferências bancárias e/ou por meio da disponibilização do valor no Cartão Frete, operado pela REPOM, empresa de ampla atuação no mercado de transporte rodoviário de cargas, auxiliando as transportadoras no controle e gestão de suas operações, a partir da centralização dos pagamentos de frete em uma única plataforma, integrada aos próprios sistemas internos das transportadoras.

Como é operacionalizada a emissão e pagamento desses cartões eletrônicos mencionados pela fiscalização?

A REPOM é a responsável pelo controle e gestão dos pagamentos dos valores referentes ao frete disponibilizados pela Recorrente aos transportadores autônomos (carreiros), além de acompanhar toda a prestação do serviço, até a entrega da mercadoria.

O pagamento dos transportadores autônomos pode ser feito via resgate dos valores disponibilizados no Cartão Frete em estabelecimentos credenciados pela REPOM, cuja atuação é totalmente legal e amparada pela Resolução ANTT n.º 3658/2011.

Como esses valores são contabilizados pela pessoa jurídica (contas contábeis)?

Os valores dos fretes são contabilizados de acordo com informações extraídas do relatório da REPOM.

Importante que a Recorrente esclareça, nesse ponto a razão pela qual entende que o valor do combustível não poderia ser admitido como um componente do valor do frete contratado com os carreiros pessoas físicas.

Os custos dos combustíveis utilizados pelos transportadores autônomos são pagos diretamente pela empresa, razão pela qual não se aplica ao caso o disposto no artigo 23 da Lei n.º 11.051/04, havendo, pois, equívoco da fiscalização ao enquadrá-lo nesse dispositivo legal.

Por serem pagos diretamente pela empresa, os valores dos combustíveis não podem ser associados ao valor do frete, que é apurado de modo a remunerar a pessoa física contratada, como contraprestação do serviço prestado.

Nessas condições, o valor do combustível não está nos custos arcados pelos subcontratados, e, sendo suportado pela contratante, é na verdade insumo relacionado ao seu objeto social, que é a prestação de serviços de transporte, mesmo que realizado por subcontratação de pessoa física.

Assim, levando-se em conta que tais valores não se referem à remuneração/preço do serviço pago aos prestadores autônomos, mas, sim, ao combustível por eles utilizado, o crédito integral realizado pela Recorrente está em consonância com a legislação aplicável, nos termos do que determina claramente o inciso II, do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003.

O valor do frete e o valor do combustível não se comunicam, pois foram realizados de maneira distinta e a destinatários diversos, o que evidencia a distinção entre uma parcela e outra. Sobre o valor pago ao prestador de serviço há o direito ao crédito presumido limitado a 75%, enquanto que sobre o valor da aquisição de combustível para a utilização na sua atividade principal há o direito ao crédito assegurado pelo princípio da cumulatividade em virtude do seu enquadramento como insumo.

(d.2) Como os valores dos combustíveis eram pagos pela empresa autuada aos postos de gasolina, por meio dos cartões eletrônicos, ou por meio das notas fiscais emitidas pelos postos de gasolina?

O pagamento dos combustíveis aos postos de gasolina era feito diretamente pela Recorrente, através da emissão de notas fiscais pelos postos, faturadas junto à Recorrente, conforme demonstram as notas fiscais já juntadas aos autos.

Quais aquisições de combustíveis estão envolvidas nas notas fiscais emitidas pelos postos de gasolina, cuja amostragem foi acostada aos autos (e-fls. 328/329)?

Todas as operações referentes ao período autuado seguem a mesma sistemática, de modo que todas as aquisições de combustíveis objeto da autuação foram quitadas a partir da emissão de notas fiscais pelos postos de gasolina, paga pagamento pela Recorrente. Vale ressaltar que tanto a Fiscalização, em seu Relatório Fiscal, quando a DRJ de Porto Alegre, em seu acórdão, reconhece que a Recorrente efetua o pagamento do combustível diretamente aos postos conveniados.

Como esses valores são contabilizados pela pessoa jurídica (contas contábeis)?

São contabilizadas de acordo com as informações extraídas do relatório da REPOM (conta fornecedores).

4. Das conclusões da Fiscalização decorrentes desta diligência

No item 3.1 a Fiscalização presta pormenorizadamente todos os esclarecimentos a ela solicitados pelo Carf.

A Recorrente, por sua vez, apresentou sua manifestação de e-fls. 639 a 644, argumentando que, em função da sistemática adotada para o pagamento dos custos dos combustíveis utilizados pelos transportadores autônomos, não está sujeita à limitação de 75% para creditamento de PIS e Cofins, prevista no § 20 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, incluído pelo artigo 23 da Lei nº 11.051/04.

Por mais que a Recorrente se esforce em dissociar a remuneração dos prestadores autônomos de serviços de transporte (carreiros) das despesas de combustível decorrentes dessa prestação de serviços, isso é impossível na prática. Não se vislumbra a possibilidade de prestação de serviço de transportes executado por pessoas físicas sem, pelo menos, três elementos: o veículo, seu condutor e o combustível, sem o qual o veículo não se “automove”. Na busca por se afastar da “trava” para creditamento de PIS e Cofins estabelecida pelo § 20 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, incluído pelo artigo 23 da Lei nº 11.051/04, o contribuinte utilizou-se do artifício de pagar diretamente aos fornecedores de combustível, com a intermediação da REPOM, as despesas de combustível associada à prestação de serviços de transportes realizada por pessoas físicas. Embora engenhosa, essa sistemática não tira desse item de despesa sua associação intrínseca com a prestação do serviço, uma vez que uma coisa não se realiza sem a outra.

Não se confundem, como faz crer a Recorrente, as despesas de combustível com os veículos próprios da empresa, inclusive veículos de passeio, com aquelas decorrentes da prestação do serviço de transportes por trabalhadores autônomos. São coisas completamente diferentes. Enquanto as primeiras são custos, ou insumos, diretos da empresa, as últimas são custos dos transportadores pessoas físicas, valores associados indissoluvelmente ao preço cobrado pela prestação do serviço de transporte, sendo irrelevante a maneira pela qual os pagamentos são feitos.

Os custos com combustíveis relacionados aos serviços prestados pelos transportadores autônomos não são insumos da contratante do serviço, como pretende a Recorrente, mas insumos da prestação do serviço e, por via de consequência, insumos do prestador, suportados por ele embutidos no preço do frete.

Dessa forma, concluímos que, inexistindo vícios ou equívocos que possam resultar na sua alteração ou extinção, o débito lançado deverá ser mantido na sua integralidade.

Estamos anexando à presente informação fiscal o Relatório Fiscal do auto de infração das contribuições previdenciárias, processo nº 19515-721.177/2016-66, uma vez que ele foi por diversas vezes por nós citado neste documento, sendo elemento fundamental para entendermos os esclarecimentos aqui prestados. (e-fls. 646/654 - grifei)

Intimada desta informação fiscal, a empresa optou por não se manifestar sobre o teor da diligência.

Em seguida os autos foram direcionados a esta relatora para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Como relatado, trata-se de Auto de Infração para a cobrança de PIS/COFINS decorrente da glosa de parcela do crédito tomado pela empresa sobre os combustíveis adquiridos. Afirma a fiscalização que parcela do combustível adquirido pela empresa foi pago, na verdade, aos carreteiros autônomos, sujeita à limitação do crédito à 75% do valor da despesa na forma do art. 23, da Lei n.º 11.051/2004 (art. 3º, §§ 1º 2 2º das Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003).

A única questão controvertida nesses autos é confirmar se o valor dos combustíveis efetivamente poderia ser tomado como crédito integral pela Recorrente, por ter efetuado o pagamento diretamente para os postos de gasolina, ou se essa despesa estaria atrelada ao contrato de prestação de frete dos carreteiros autônomos.

A questão em discussão, portanto, não é se o óleo diesel seria um insumo da empresa Recorrente, o que é inegável considerando sua atividade de transporte de cargas. A glosa dos créditos ocorreu vez que, segundo a fiscalização, os postos de gasolina emitiam notas fiscais de venda de combustível para a empresa Recorrente que, na verdade, representavam venda de combustível para terceiros por ela subcontratados para a realização dos transportes (pessoas físicas). Com isso, os valores dos combustíveis devem ser considerados como pagos às pessoas físicas e, por conseguinte, observar o limite de crédito previsto na lei.

Não obstante a Recorrente busque afirmar que todos os valores correspondentes aos combustíveis foram pagos diretamente aos postos de gasolina sem relação com os contratos de frete firmado com os carreteiros, observa-se no Auto de Infração e em sede de diligência é possível fazer uma clara conexão entre as despesas com combustíveis e os contratos de prestação de serviço de frete prestado pelos carreteiros. Essas informações, inclusive, estão respaldadas nas mesmas informações, fornecidas pela empresa REPOM (relatório da REPOM - conta fornecedores).

Primeiramente, na resposta ao item (d.1) da diligência, a empresa identifica que o relatório da empresa REPOM seria a forma por ela utilizada para o próprio pagamento do frete para os carreteiros. A REPOM seria a *“responsável pelo controle e gestão dos pagamentos dos valores referentes ao frete disponibilizados pela Recorrente aos transportadores autônomos (carreteiros)”*:

(d.1) Qual a forma de pagamento dos carreteiros do valor do frete devido, somente por meio de transferência bancária ou por meio dos cartões de combustível emitidos?

Realiza o pagamento do frete aos carreteiros por meio de transferências bancárias e/ou por meio da disponibilização do valor no Cartão Frete, operado pela REPOM, empresa de ampla atuação no mercado de transporte rodoviário de cargas, auxiliando as transportadoras no controle e gestão de suas operações, a partir da centralização dos pagamentos de frete em uma única plataforma, integrada aos próprios sistemas internos das transportadoras.

Como é operacionalizada a emissão e pagamento desses cartões eletrônicos mencionados pela fiscalização?

A REPOM é a responsável pelo controle e gestão dos pagamentos dos valores referentes ao frete disponibilizados pela Recorrente aos transportadores autônomos (carreteiros), além de acompanhar toda a prestação do serviço, até a entrega da mercadoria.

O pagamento dos transportadores autônomos pode ser feito via resgate dos valores disponibilizados no Cartão Frete em estabelecimentos credenciados pela REPOM, cuja atuação é totalmente legal e amparada pela Resolução ANTT nº 3658/2011.

Como esses valores são contabilizados pela pessoa jurídica (contas contábeis)?

Os valores dos fretes são contabilizados de acordo com informações extraídas do relatório da REPOM. (e-fls. 651/652 - grifei)

Por sua vez, na resposta ao item (d.2) da diligência, a Recorrente evidencia que a empresa contabiliza os valores correspondente ao pagamento do combustível considerando exatamente as informações prestadas pela REPOM, ou seja, considerando os valores pagos a título de frete aos carreteiros:

(d.2) Como os valores dos combustíveis eram pagos pela empresa autuada aos postos de gasolina, por meio dos cartões eletrônicos, ou por meio das notas fiscais emitidas pelos postos de gasolina?

O pagamento dos combustíveis aos postos de gasolina era feito diretamente pela Recorrente, através da emissão de notas fiscais pelos postos, faturadas junto à Recorrente, conforme demonstram as notas fiscais já juntadas aos autos.

Quais aquisições de combustíveis estão envolvidas nas notas fiscais emitidas pelos postos de gasolina, cuja amostragem foi acostada aos autos (e-fls. 328/329)?

Todas as operações referentes ao período autuado seguem a mesma sistemática, de modo que todas as aquisições de combustíveis objeto da autuação foram quitadas a partir da emissão de notas fiscais pelos postos de gasolina, paga (sic) pagamento pela Recorrente. Vale ressaltar que tanto a Fiscalização, em seu Relatório Fiscal, quando a DRJ de Porto Alegre, em seu acórdão, reconhece que a Recorrente efetua o pagamento do combustível diretamente aos postos conveniados.

Como esses valores são contabilizados pela pessoa jurídica (contas contábeis)?

São contabilizadas de acordo com as informações extraídas do relatório da REPOM (conta fornecedores). (e-fls. 653 - grifei)

Assim, a própria empresa evidenciou em sede de diligência que as despesas de combustível estão intrinsecamente ligadas com o próprio serviço de frete prestado pelos carreteiros.

Da mesma forma, é o que se depreende do “Demonstrativo da composição dos contratos de frete” constante das e-fls. 93/106 do Auto de Infração, bem elucidado pela fiscalização na diligência fiscal (e-fl. 648):

Às e-fls. 93 a 106 do processo do auto de infração de PIS/Cofins encontramos o documento identificado como “Demonstrativo da composição dos contratos de frete”. Trata-se de documento elaborado pelo contribuinte a pedido da fiscalização, para demonstrar a composição dos valores individuais informados na planilha LIV361.

Considerando a quantidade extremamente grande de ocorrências, esse demonstrativo traz apenas uma amostragem, o que, entretanto, é mais do que suficiente para elucidarmos a questão.

Apenas para efeito de análise, tomemos como base os três primeiros carreteiros informados no “Demonstrativo da composição dos contratos de frete”. Abaixo, reproduzimos os valores informados para aqueles trabalhadores:

Contrato	Nome Contratado	Competência	Valor Frete	Combustível	Valor Líquido
901915	ADILSON FLAVIO BILAQUE	fev/11	R\$ 2.710,05	R\$ 1.065,38	R\$ 1.644,67
901917	ADILSON FLAVIO BILAQUE	fev/11	R\$ 3.265,50	R\$ 1.106,20	R\$ 2.159,30
		fev/11 Total	R\$ 5.975,55	R\$ 2.171,58	R\$ 3.803,97
924063	ADILSON FLAVIO BILAQUE	mar/11	R\$ 2.868,80	R\$ 1.110,34	R\$ 1.758,46
924296	ADILSON FLAVIO BILAQUE	mar/11	R\$ 3.438,60	R\$ 1.163,62	R\$ 2.274,98
		mar/11 Total	R\$ 6.307,40	R\$ 2.273,96	R\$ 4.033,44
898227	ADRIANO AGUSTIN CALONGA LECHUGA	fev/11	R\$ 476,70	R\$ 211,00	R\$ 265,70
898239	ADRIANO AGUSTIN CALONGA LECHUGA	fev/11	R\$ 480,30	R\$ 211,00	R\$ 269,30
899573	ADRIANO AGUSTIN CALONGA LECHUGA	fev/11	R\$ 1.265,88	R\$ 409,00	R\$ 856,88
899625	ADRIANO AGUSTIN CALONGA LECHUGA	fev/11	R\$ 1.275,12	R\$ 412,00	R\$ 863,12
		fev/11 Total	R\$ 3.498,00	R\$ 1.243,00	R\$ 2.255,00
1033436	ALACI MACHADO OLIVEIRA	ago/11	R\$ 993,72	R\$ 500,56	R\$ 493,16
1040749	ALACI MACHADO OLIVEIRA	ago/11	R\$ 1.285,00	R\$ 433,53	R\$ 851,47
1045892	ALACI MACHADO OLIVEIRA	ago/11	R\$ 1.125,00	-	R\$ 1.125,00
1048199	ALACI MACHADO OLIVEIRA	ago/11	R\$ 1.025,60	R\$ 330,15	R\$ 695,45
1051977	ALACI MACHADO OLIVEIRA	ago/11	R\$ 1.092,00	R\$ 569,61	R\$ 522,39
		ago/11 Total	R\$ 5.521,32	R\$ 1.833,85	R\$ 3.687,47

Observa-se pelo quadro acima, elaborado pela própria empresa em sede de fiscalização, que os carreteiros pessoas físicas tem o valor total do frete identificado com o valor do combustível a ele pago (por intermédio do posto de gasolina). Assim, o valor total do contrato de frete considera tanto o valor dos honorários cobrados pela pessoa física para prestar o serviço (acima identificado como “Valor Líquido”), como o valor do combustível.

Ora, o combustível nesse caso foi um insumo indispensável para a prestação de serviço de transporte pelo carreteiro, e não pela Recorrente, que realizou a subcontratação de seu serviço exatamente como identificado no art. 3º, §§ 19 e 20 das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, com a redação dada pelo art. 23 da Lei n.º 11.051/2004:

Art. 3º (...) § 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por:

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

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

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

O valor da despesa com gasolina é, portanto, relacionado ao contrato de prestação de serviço de transporte prestado pelo carreteiro e dele indissociável, sendo que o valor do combustível integra o preço do serviço de transporte. Com isso, uma vez que esses valores foram efetivamente pagos às pessoas físicas para a prestação de serviço, como demonstrado nos presentes autos, o crédito passível de ser tomado pela empresa é o crédito presumido do art. 3º, §§ 19º e 20º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, de 75% do valor da despesa.

Com isso, não cabe qualquer reforma ao Auto de Infração, que cabe ser mantido.

Cumprе salientar que no presente caso, diferentemente de outros já julgados por esta relatora referentes ao mesmo tema², não há qualquer acusação por parte da fiscalização de fraude ou quanto à tomada do crédito em duplicidade. Com efeito, o sujeito passivo apenas tomou o crédito uma única vez (crédito integral, considerando o valor das notas fiscais do posto de gasolina), não tendo tomado o crédito em relação aos valores pagos aos carreteiros pessoas físicas (com o limite legal de 75% do valor da despesa). Por essa razão, a fiscalização apenas procedeu com o recálculo do valor do crédito tomado considerando o limite legal.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

² Vide acórdão 3402-006.745 de julho/2019, de minha relatoria.