



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

Processo n° 10580.732654/2010-56
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3403-001.815 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-PASEP
Recorrentes RODOVIÁRIO RAMOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/01/2008 a 31/12/2008

Ementa:

NULIDADES. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal são as estabelecidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CREDITAMENTO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. VEDAÇÃO.

É expressamente vedado o creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP em relação a aquisições de pessoas físicas (art. 3º da Lei nº 10.637/2002).

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CREDITAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONCEITO DE INSUMO. ABRANGÊNCIA. RASTREAMENTO. ESCOLTA. SEGURO.

A expressão “insumo utilizado na prestação de serviços”, na legislação que trata da Contribuição para o PIS/Pasep (e da Cofins), se refere aos bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços (desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado) e aos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. Tal conceito abarca as despesas com rastreamento e escolta, mas não as referentes a contratos de seguro.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE ICMS.

Na sistemática da não cumulatividade, o valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA.

A multa de ofício referida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não possui natureza confiscatória.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. REQUISITO.

A multa de ofício referida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 só pode ser qualificada (duplicada) nos casos previstos nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude e conluio, caracterizados pela presença do intuito doloso).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, deu-se provimento parcial nos seguintes termos: 1) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito de o contribuinte tomar o crédito em relação às aquisições de serviços de escolta e rastreamento de cargas, negando-se provimento quanto aos demais itens; e 2) pelo voto de qualidade, para negar provimento quanto ao direito de o contribuinte tomar o crédito em relação aos contratos de seguro, vencidos os conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho e Ivan Allegretti.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Rosaldo Trevisan - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Robson José Bayerl, Marcos Tranchesi Ortiz, Ivan Allegretti e Domingos de Sá Filho.

Relatório

Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado para cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep relativa aos períodos de janeiro a dezembro de 2008.

O Auto de Infração foi lavrado em 7/12/2010 (fls. 2 a 43¹). No Termo de Verificação Fiscal, anexo à autuação (fls. 44 a 47), sustenta-se que:

- (a) a empresa, que atua, entre outros, no ramo de administração logística, incluindo armazenagem, distribuição e transporte de cargas, apresentou DIPJ em relação ao ano calendário 2008 adotando como forma de tributação o lucro real (com a Contribuição para o PIS/Pasep sob a sistemática da não-cumulatividade);

¹ Toda numeração de folhas indicada nesta decisão se refere à paginação eletrônica no "e-processos".

- (b) os demonstrativos apresentados revelam que a empresa utilizou a integralidade de seus gastos, mês a mês, como base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep (e da COFINS), em desacordo com a Lei nº 10.627/2002 (e a Lei nº 10.833/2003);
- (c) assim, a empresa creditou-se, v.g., de gastos com remuneração de seus funcionários, de contador, de advogado, e de pagamentos diversos a pessoas físicas;
- (d) a empresa não procedeu ainda ao cálculo do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep (e da COFINS) em relação aos pagamentos efetuados aos carreteiros, pessoas físicas, tendo se apropriado integralmente dos gastos;
- (e) efetuada a consolidação das glosas em planilha, pelo fisco, apurou-se insuficiência de recolhimento em relação ao ano-calendário de 2008;
- (f) foi ainda lavrada multa qualificada, sob o argumento de ser incontestável que o contribuinte, com a assessoria que possui, tenha ignorado os dispositivos legais de regência da matéria; e
- (g) por consequência da qualificação da multa, foi ainda efetuada representação fiscal para fins penais.

Cientificada da autuação ainda em 7/12/2010 (fls. 4 e 47), a recorrente apresenta impugnação em 3/1/2011 (fls. 695 a 796), argumentando que:

- (a) a autuada só obteve acesso aos autos do processo em 30/12/2010, prejudicando sua defesa, e violando os princípios da moralidade e da publicidade;
- (b) há ausência de motivação na autuação, pois a autuada não tem conhecimento de que falta ou insuficiência de tributos lhe está sendo exigida, e o Auto de Infração não tem Relatório Fiscal, violando-se os princípios da ampla defesa e do devido processo legal;
- (c) as planilhas elaboradas pelo fisco não explicitam a motivação individualizada das glosas por contas (nem dentro de tais contas detalham as glosas parciais);
- (d) a legislação federal brasileira (Lei nº 11.442/2007) obriga o transportador a contratar seguro em relação às cargas que transporta; assim, os custos de seguro não são facultativos, e devem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep (e da COFINS), sendo idêntico o tratamento que deve ser dado ao custo de instalação de

rastreadores (e escolha de cargas), que decorre de exigência das seguradoras;

- (e) o critério de glosa não é uniforme (por exemplo, todos os créditos tomados nas contas de *leasing* de abril a junho de 2008 foram acatados, exceto a conta “*leasing computadores*”, enquanto que nos demais meses todos os créditos da mesma categoria foram integralmente glosados);
- (f) em que pese a fiscalização ter acatado os gastos com transportes fluviais para geração de créditos, foram glosados os créditos tomados em relação a “balsas e pedágios”, de mesma natureza;
- (g) foram ainda glosadas despesas com manutenção dos caminhões, em diversas contas (v.g. “pneus e câmaras col/ent”);
- (h) outras glosa incabível é a relativa a “impressos legais”, que não são uma opção, mas uma obrigação administrativa;
- (i) foram glosados “descontos incondicionais” contabilizados pela empresa na conta “descontos sobre duplicatas”;
- (j) é incabível a qualificação da multa de ofício, por não estar presente o elemento dolo, havendo tão-somente divergência de interpretação entre o fisco e a empresa;
- (k) a multa de ofício é confiscatória, e fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, mesmo se aplicada no percentual de 75%;
- (l) não é possível incluir o ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep (e da COFINS); e
- (m) ainda que fosse correta a glosa, houve erro de cálculo na autuação quanto à tributação dos créditos glosados, demandando prova pericial (quesitos sugeridos às fls. 792/794).

Em 21/3/2011 o julgador de primeira instância determina a realização de diligência pela unidade local da RFB (fls. 1209/1210), objetivando: (a) identificar os lançamentos contábeis e a motivação das glosas em contas contábeis relacionadas na impugnação; (b) confirmar se as receitas informadas na DACON já estão subtraídas das “deduções sobre a Receita” do demonstrativo elaborado pelo fisco; e (c) esclarecer a razão das diferenciações nas glosas em relação a *leasing*.

Em conclusão à diligência é emitido, em 19/9/2011 (com ciência à autuada na mesma data), o Termo de fls. 1598 a 1603, no qual: (a) se esclarece que as glosas nas contas indicadas na primeira pergunta foram em decorrência de aquisições de pessoas físicas; (b) é apresentado um demonstrativo de receitas baseado em informações contidas nos balancetes e

nas DACON retificadoras entregues pela diligenciada; (c) se informa que as bases de cálculo apuradas pela diligenciada já estão subtraídas das “deduções sobre a receita” glosadas pela fiscalização; e (d) se comunica que a autuada, durante o procedimento de fiscalização, não apresentou nenhum documento de pagamento em contrato de *leasing* (na impugnação são apresentados contratos de *leasing*), e a análise das contas contábeis relativas a *leasing* possibilitaram identificar os lançamentos tão-somente em relação ao período de apuração de abril a junho de 2008, tendo sido para os demais períodos lançados inviabilizada a identificação.

Em 18/10/2011 a recorrente se manifesta sobre o termo emitido em conclusão da diligência, destacando que: (a) a diligência não analisou a questão das glosas referentes a seguros, entre outras, referidas na impugnação; (b) o princípio constitucional da não cumulatividade positivado, para as contribuições, no § 12 do art. 195 da CF, viabiliza a determinados setores da economia completa e irrestrita desoneração de seus faturamentos, não podendo a lei (como fez o art. 3º da Lei nº 10.637/2002, especialmente ao restringir os creditamentos a aquisições de pessoas jurídicas) limitar seu conteúdo, sob pena de inconstitucionalidade (e ainda violação ao art. 110 do CTN e aos princípios da capacidade contributiva, isonomia e vedação ao confisco); (c) a questão referente ao *leasing* não foi esclarecida na diligência, mesmo com a apresentação dos contratos de arrendamento na impugnação; e (d) em relação às incorreções de cálculo, a diligência não respondeu ao quesito formulado, simplesmente repetindo as informações constantes dos balancetes mensais da empresa e das DACON de 2008, pelo que se reiterou pedido de perícia para determinação dos valores corretos.

A decisão de primeira instância é proferida em 9/12/2011 (fls. 1666 a 1697), no sentido de que:

- (a) não é procedente a alegação de que inexistiu relatório fiscal, tendo sido o Termo de Verificação Fiscal entregue ao procurador da empresa em 7/12/2010, na mesma data em que este foi cientificado da autuação;
- (b) na planilha anexa ao Auto de Infração, a fiscalização indica as contas contábeis, os itens da DACON e os valores utilizados pelo contribuinte, as glosas e os valores acatados;
- (c) a motivação está claramente indicada no Termo de Verificação Fiscal: inclusão nas bases de cálculo de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep (e da COFINS) de todos os gastos da autuada no período, em desacordo com o previsto na Lei nº 10.637/2002 (e na Lei nº 10.833/2003);
- (d) não se configurou cerceamento de defesa, e o retardo na disponibilização de documentos à autuada se deve ao cumprimento de dispositivos normativos vigentes;
- (e) não há nulidade na autuação, pois a lavratura foi feita por autoridade competente;

- (f) não há necessidade de perícia, por estarem após a diligência esclarecidas as questões referentes ao cálculo da contribuição;
- (g) no que se refere a “**Bens Utilizados como Insumos**”, foram glosados integralmente (e não impugnados) os valores lançados nas contas contábeis do grupo 4.1.2.03 “Salários e ordenados dos dep. produtivos”, que incluem despesas com FGTS, indenização trabalhista, assistência médica, plano de saúde, brindes pessoais, bolsa de estudos, etc.; também foram integralmente glosados os valores lançados nas contas contábeis 4.1.2.01.002 - “frete pessoa física” e 4.1.2.02.001 - “frete pessoa física col/ent”;
- (h) no que tange a “**Serviços Utilizados como Insumos**”, foram integralmente glosados (e também não impugnados) os valores lançados nas contas contábeis identificadas como “advocacia”, “contabilidade”, “perícia processual”, “conservação e limpeza”, “telefone”, “água e esgoto”, “IPVA/DPVAT da frota adm” e despesas pagas a pessoas físicas;
- (i) em relação às glosas parciais, reiterou-se na diligência o que já constava no termo de verificação: que em virtude de empresa ter seus lançamentos todos registrados com o mesmo histórico (com a mensagem “Lanço nessa Data”) foram solicitados durante o procedimento fiscal relatórios auxiliares, com base nos quais se pode identificar e glosar todos os gastos incorridos com pessoas físicas;
- (j) no que se refere à argumentação pela inconstitucionalidade das restrições legalmente estabelecidas à não-cumulatividade, não tem o julgador administrativo competência para apreciá-la, a menos que tenha havido a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, com eficácia *ex tunc* ou estendida por ato da Administração;
- (k) em relação aos insumos, a matéria é disciplinada no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (e na IN SRF nº 247/2002, art. 66, § 5º), impedindo o creditamento em relação a aquisições de pessoas físicas e a serviços que não sejam aplicados diretamente na prestação dos serviços;
- (l) não foram glosados créditos referentes a combustíveis, lubrificantes, pneus da frota operacional e pagamento de fretes a pessoas jurídicas, redespachos de carga, balsas, transportes aéreo e fluvial, e manutenção da frota;

- (m) não geram créditos os gastos com os denominados “impressos legais”, por não serem empregados diretamente na prestação dos serviços;
- (n) em relação a gastos com transporte rodoviário de cargas, mais especificamente rastreamentos, escoltas e contratos de seguros, também não há emprego direto no serviço prestado;
- (o) em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep (e da COFINS), reitera-se a vedação de apreciação administrativa de constitucionalidade do ato legal tributário que dispõe em sentido diverso(Lei nº 10.637/2002);
- (p) em relação ao *leasing*, acatam-se todos os valores informados pela empresa a título de “Despesas de Contraprestação de Arendamento Mercantil”;
- (q) no que se refere a “Descontos com Duplicatas”, que a empresa alega tratarem-se de descontos incondicionais, não há lançamento contábil em conta específica, nem a comprovação mediante documento fiscal ou contábil (tendo sido apresentadas apenas mensagens eletrônicas trocadas com clientes);
- (r) em relação a eventual erro de cálculo, derivado da chamada “base de cálculo negativa” da Contribuição para o PIS/Pasep, após os esclarecimentos prestados em diligência, e as contrarrazões da empresa, o órgão julgador acresce as “Deduções sobre a Receita” glosadas pela autuante às bases de cálculo informadas pela empresa;
- (s) ao final do voto do julgador, acatado unanimemente, são consolidados em **tabelas** (fls. 1692 a 1694) os valores de **créditos a descontar** e de **Contribuição para o PIS/Pasep apurada e a pagar**, já incorporando os resultados do julgamento de primeira instância, e também compilados os **valores exonerados e mantidos** (fls. 1696);
- (t) em relação à qualificação da multa, entende-se incabível, pois ausente a comprovação da intenção de impedir ou retardar dolosamente a ocorrência do fato gerador ou de seu conhecimento;
- (u) a multa de ofício de 75%, prevista na Lei nº 9.430/1996, é aplicável ao caso apresentado, e o princípio do não confisco abarca somente tributos; e

- (v) em virtude do montante exonerado em virtude da decisão, demanda-se a ulterior análise do recurso de ofício decorrente.

Cientificada da decisão em 6/2/2012 (AR às fls. 1702), a recorrente apresenta em 2/3/2012 (fls. 1703 a 1775) Recurso Voluntário, no qual reitera as argumentações anteriormente externadas sobre (a) nulidade da autuação por ausência de motivação, (b) cerceamento de defesa pela não especificação das glosas, (c) impossibilidade de restrição à não-cumulatividade constitucionalmente estabelecida, (d) caráter confiscatório da multa de ofício, e (e) impossibilidade de inclusão de ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep (com solicitação de diligência para que seja refeito o cálculo, contemplando a exclusão), acrescentando que:

- (a) o conceito de **insumo** é muito mais amplo que o praticado na autuação e afirmado no julgamento de primeira instância, conforme o entendimento do CARF, devendo compreender os custos e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte;
- (b) os **contratos de seguro** decorrem de exigência legal, e sua ausência inviabiliza a própria execução do serviço, sendo incabível a glosa das contas “Seguro de Cargas Responsabilidade Civil”, “Desvio de Cargas”, “Seguro de Transporte Aéreo de Carga” “Seguro de Cargas em Terminal”, “Seguro da Frota contra Terceiros” etc;
- (c) os custos com **rastreamentos e escoltas**, vigilantes e porteiros, não são opcionais, mas exigíveis por disposições contratuais, sendo também incabível a glosa das contas “Escolta de Cargas”, “Rastreamento Rodoviário de Cargas”, “Manutenção de Equipamento de Rastreamento”, “Rastreamento Urbano de Cargas”, etc; e
- (d) os **descontos incondicionais**, ainda que classificados como “Descontos sobre Duplicatas”, devem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep (e da COFINS).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Os recursos preenchem os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles se toma conhecimento.

O Recurso de Ofício versa sobre as quantias exoneradas no julgamento de primeira instância, decorrentes de (a) acatamento do creditamento dos valores informados pela

empresa a título de “Despesas de Contraprestação de Arendamento Mercantil”; (b) refazimento dos cálculos, em atendimento a indicação de possível erro de cálculo pela recorrente; e (c) retirada da qualificação da multa de ofício, em virtude de ausência da comprovação da intenção de impedir ou retardar dolosamente a ocorrência do fato gerador ou de seu conhecimento.

Da análise do Recurso de Ofício

Na autuação, foram efetuadas diversas glosas em relação a creditamento de despesas com arrendamento mercantil. Na impugnação, a empresa apresenta documentos novos (como reconhece a própria autuante, em sede de diligência), que consistem em contratos de arrendamento mercantil, detalhando as operações. O julgador *a quo*, ao analisar tais documentos, e as fotocópias do Livro Razão anexadas ao Termo de Encerramento de Diligência, verifica que as operações se referem basicamente a *leasing* de equipamentos operacionais, concluindo que os custos incorridos em tais arrendamentos mercantis são passíveis de creditamento.

Não se apresenta retoque a tal conclusão, assim como às totalizações e consolidações efetuadas pelo julgador às fls. 1692 a 1694, em atendimento às indicações de erros de cálculo efetuadas na impugnação.

Há que se analisar, ainda em relação ao Recurso de Ofício, a temática da improcedência da qualificação da multa de ofício aplicada na autuação. O julgador de primeira instância entendeu que houve ausência de comprovação da intenção de impedir ou retardar dolosamente a ocorrência do fato gerador ou de seu conhecimento.

A multa de ofício referida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 só pode ser qualificada (duplicada) nos casos previstos nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude e conluio, caracterizados pela presença do intuito doloso).

Transcreve-se na íntegra (pela brevidade) a argumentação do tópico 4 (intitulado “da qualificação da multa de ofício”) do Termo de Verificação Fiscal anexo à autuação (fls. 46):

“A multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada sobre os valores lançados como insuficiência de recolhimento e declaração nos autos de infração da COFINS (sic) do PIS, se justifica tendo em vista o que preceitua o artigo 44, I e § 1º da Lei nº 9.430/96 combinado com o art. 71 da Lei nº 4.502/64, uma vez ser incontestável que o contribuinte, com toda a assessoria jurídico-contábil que dispõe tenha ignorado os dispositivos legais de regência da matéria com a intenção de se eximir da tributação a ela imposta pela legislação fiscal, deixando de declarar e recolher a COFINS e PIS devidos no período fiscalizado”. (grifo nosso)

A partir do exposto, pode-se concluir que a fiscalização entendeu haver sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), que consiste na ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador ou de condições pessoais do contribuinte. Contudo, efetivamente não se demonstra na autuação o elemento volitivo, o desígnio em impedir ou retardar o conhecimento de algo.

O CARF já consolidou entendimento (Súmulas nº 14 e nº 25) de que a apuração de omissão (ou a presunção de omissão) de receitas ou rendimentos, por si só, não constitui motivação suficiente para a qualificação da multa de ofício. Há que se comprovar na autuação a presença do intuito de fraude (detalhado em uma das hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964). Da mesma forma, o fato de haver débito tributário por inobservância de disposição legal, por si só, não enseja a qualificação da multa. Compete ao fisco caracterizar exatamente o dispositivo infringido e indicar as circunstâncias ou os elementos que comprovem o intuito doloso do agente e o vínculo com as situações descritas nos arts. 71 a 73 da citada Lei. E a simples leitura do tópico 4 acima transcrito revela que isso não se faz a contento na autuação de que trata o presente processo.

Integralmente improcedente, assim, o Recurso de Ofício.

Passa-se a analisar o Recurso Voluntário.

O contencioso expresso no Recurso Voluntário resume-se a: (a) preliminares de nulidade da autuação por ausência de motivação e cerceamento de defesa pela não especificação das glosas; (b) disposições legais que impõem limites à não-cumulatividade; (c) conceito de insumo para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e glosas decorrentes; (d) caráter confiscatório da multa de ofício; e (e) impossibilidade de inclusão de ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Da preliminar de nulidade por ausência de motivação - e do cerceamento de defesa

A recorrente afirma que há ausência de motivação na autuação, pois não teve conhecimento de que falta ou insuficiência de tributos lhe estava sendo exigida, e o Auto de Infração não tinha Relatório Fiscal.

Compulsando os autos, vê-se que não só que a autuação possui relatório fiscal (intitulado Termo de Verificação Fiscal - fls. 44 a 47), mas que as motivações das glosas foram indicadas, como destacou o julgador *a quo*, possibilitando a defesa da autuada.

Para os tópicos em que a impugnante apresentou dúvidas (principalmente casos de glosa parcial), requereu-se diligência, determinando à fiscalização eventuais esclarecimentos adicionais, e reabrindo-se prazo para o direito de manifestação da autuada (que foi exercido). Ademais, a documentação acrescentada em sede de impugnação pela autuada (contratos de arrendamento mercantil) foi tomada em consideração e aceita pelo julgador *a quo* para afastar as glosas correspondentes.

Dos tópicos glosados, o julgador de primeira instância indica ainda os poucos que não foram objeto de impugnação (como os do grupo 4.1.2.03 “Salários e ordenados dos dep. produtivos”, que incluem despesas com FGTS, indenização trabalhista, assistência médica, plano de saúde, brindes pessoais, bolsa de estudos, etc.; e valores lançados nas contas contábeis identificadas como “advocacia”, “contabilidade”, “perícia processual”, “conservação e limpeza”, “telefone”, “água e esgoto”, “IPVA/DPVAT da frota adm”). Destes poucos, nenhum é contestado ou aparece no recurso voluntário.

Não se percebe, assim, cerceamento de defesa no presente processo (nem mácula na competência do autuante) que ocasione a nulidade suscitada, em cotejo com os termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Das disposições legais que impõem limites à não-cumulatividade

Insurge-se ainda a recorrente contra restrições legalmente estabelecidas à não-cumulatividade, afirmando que o princípio constitucional da não cumulatividade positivado, para as contribuições, no § 12 do art. 195 da CF, viabiliza a determinados setores da economia completa e irrestrita desoneração de seus faturamentos, não podendo a lei (como fez o art. 3º da Lei nº 10.637/2002, especialmente ao restringir os creditamentos a aquisições de pessoas jurídicas) limitar seu conteúdo, sob pena de inconstitucionalidade.

Nesse tópico, a análise da argumentação expendida é obstaculizada *ab initio*, pois implicaria verificação de constitucionalidade de lei tributária vigente, faina vedada ao julgador administrativo, conforme entendimento já sumulado no âmbito desta corte administrativa:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Do conceito de insumo para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e das glosas decorrentes

Esclarecida no tópico anterior a vedação de apreciação administrativa de constitucionalidade (que é excepcionada apenas nas hipóteses referidas no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972), passa-se a analisar a sustentação da recorrente em face da legislação vigente.

O art. 3º da Lei nº 10.637/2002 dispõe sobre as hipóteses de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep:

*“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 (...);*

(...)

*§3º O direito ao crédito aplica-se, **exclusivamente**, em relação:*

*I - aos bens e serviços **adquiridos de pessoa jurídica** domiciliada no País;*

*II - aos **custos** e despesas incorridos, pagos ou **creditados a pessoa jurídica** domiciliada no País;*

(...)” (grifo nosso)

Pelo teor do artigo, não há que se cogitar de aproveitamento de créditos em relação a bens e serviços adquiridos de pessoas físicas, pois expressamente vedado pelo inciso I do § 3º. Assim, improcedente a argumentação da recorrente em sentido diverso.

Já o termo insumo comporta acepções variadas. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto da Lei nº 10.637/2002. Um norte em tal busca é o teor do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com alicerce no art. 66 da Lei nº 10.637/2002), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/Pasep (e da Cofins), estabelece **entendimento de que o termo insumo utilizado na prestação de serviços se refere aos bens**

aplicados ou consumidos na prestação de serviços (desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado) e aos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR. Contudo, tal tarefa se revela improficua, pois (a) o conceito na legislação do IPI é demasiadamente restrito, e não abarca exatamente o tópico sobre o qual versa o presente processo - prestação de serviços, e (b) o conceito do IR é demasiadamente amplo, visto que se adotada a acepção de “despesas operacionais”, chega-se à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão - v.g. incisos IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária.

No presente processo, discute-se se tal conceito alberga custos incorridos com: (a) contratos de seguro; e (b) rastreamentos e escoltas.

No que se refere aos contratos de seguro (de cargas - responsabilidade civil, desvio de cargas, de transporte aéreo, terminal, frota contra terceiros) a recorrente sustenta que devem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep por terem caráter compulsório (de acordo com a Lei nº 11.442/2007), sendo que sua ausência inviabiliza a própria execução do serviço.

O mesmo raciocínio empreendido pela recorrente em relação aos contratos de seguro (pelo cabimento do creditamento) estende-se aos custos incorridos com rastreamentos e escoltas que, em geral, decorrem de exigência contratual por parte das seguradoras, tendo também sua carga de compulsoriedade.

De início, alerte-se que não se pode confundir a aplicação dos bens (ou serviços) na prestação de serviços com a obrigatoriedade legal de cumprimento de requisito normativo para realização de atividade.

Veja-se, por exemplo, a emissão de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação. Por mais que tais emissões sejam normativamente obrigatórias para as empresas, ocasionando inclusive sanções em caso de descumprimento, isso não implica que sejam efetivamente geradoras de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, estando contempladas na expressão “insumos” do art. 3º da Lei nº 10.637/2002. Tal interpretação não deriva do comando legal, tanto que o legislador, sensibilizado com a questão, especificamente em relação às empresas prestadoras de serviços de limpeza, conservação e manutenção, alterou o art. 3º da Lei nº 10.637/2002, incluindo um inciso X (Lei nº 11.898/2009, art. 24), que dispõe aplicar-se o creditamento aos referidos “vales” no caso de pessoas jurídicas que explorem as atividades de “prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”.

Assim, em que pese a existência da obrigação legal no transporte rodoviário (que, recorde-se, é restrita a seguro de responsabilidade civil contra danos a terceiros e seguro contra perdas ou danos, sendo que a contratação não é feita necessariamente pelo transportador, cf. atesta o art. 13 da Lei nº 11.442/2007), tem-se que os **contratos de seguro** não são diretamente aplicados na prestação de serviços de transporte pela recorrente.

As **escoltas e rastreamentos**, por sua vez, podem gerar o creditamento, por serem diretamente aplicadas na prestação de serviços de transporte pela recorrente. Procedente, assim, a argumentação da recorrente em relação às glosas nas contas “Escolta de Cargas”, “Rastreamento Rodoviário de Cargas”, “Manutenção de Equipamento de Rastreamento”, e “Rastreamento Urbano de Cargas”.

Nesse tópico, por fim, é de se destacar que não geram créditos os gastos com os denominados **impressos legais**, e os custos com porteiros e vigilantes, ainda por não materializar-se sua utilização direta na prestação dos serviços; e que os “**Descontos com Duplicatas**”, que a empresa alega tratarem-se em verdade de descontos incondicionais, não tiveram esta última natureza nem formal nem materialmente comprovada no presente processo.

Da natureza da multa de ofício

Aponta a recorrente como confiscatória a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tanto em seu patamar normal quanto na qualificação.

O julgador *a quo* esclarece que a multa de ofício de 75%, prevista em lei vigente, é aplicável ao caso apresentado, e que o princípio do não confisco abrange somente tributos.

Acrescente-se ainda que tanto administrativa quanto judicialmente, há absoluta predominância do entendimento de que tal multa não possui natureza confiscatória.

Por fim, nos casos em que a Lei estabelece multas em faixa variável, a razoabilidade e a proporcionalidade são *standards* que norteiam a ação do aplicador e do julgador. No caso de penalidades em montante ou percentual fixo, como a multa aqui discutida, tal ponderação é *ex lege*. Seu afastamento seria incabível no âmbito administrativo, em face da já citada Súmula CARF nº 2.

Da inclusão de ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep

Em relação à inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, é de se destacar que a Lei que regula a matéria (no regime não-cumulativo, que é o tratado nos autos) é a de nº 10.637/2002, que dispõe em seu art. 1º:

*“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o **faturamento mensal**, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a **receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica**.*

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

*§ 3º **Não integram a base de cálculo** a que se refere este artigo, as receitas:*

(...)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

(...)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.” (grifo nosso)

O texto normativo apresenta a base de cálculo no § 2º de seu art. 1º, a partir do conceito de faturamento do *caput*, detalhado no § 1º. E no § 6º são relacionadas as exclusões, entre as quais não se encontra menção ao ICMS pago (apesar de haver menção expressa de exclusão à transferência onerosa a terceiros de ICMS originado de operações de exportação).

Assim, por ausência de previsão legal, descabe a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep. Entender de forma diversa da expressa na lei, em face de princípios de ordem constitucional, implicaria análise administrativa de constitucionalidade (em que pese o recurso voluntário ter sustentado em sentido diverso), tema que aqui reiteradamente se informou extrapolar a competência deste CARF, de acordo com a Súmula nº 2.

E, também, entender de forma diversa da expressa na lei com fundamento em jurisprudência relativa ao regime cumulativo não se afigura pertinente, como se trata a seguir.

A **contribuição para o PIS/Pasep** sujeita-se ao **regime cumulativo** (disciplinado pela Lei nº 9.718/1998 e pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001), ao **regime não cumulativo** (tratado nas Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003, nº 10.864/2004, e nº 10.925/2004), ou ainda a **regimes especiais** (v.g., com bases de cálculo e/ou alíquotas diferenciadas ou substituição tributária, estabelecidos por legislação específica).

No presente processo, versa-se sobre **regime não cumulativo**. Descabe, assim, analisar a questão sob o prisma da legislação e dos entendimentos jurisprudenciais relacionados ao regime cumulativo da Lei nº 9.718/1998. Aliás, assim já entendeu unanimemente esta mesma turma, há alguns meses:

*“A leitura do inteiro teor da sentença (fls. 154 a 157) e do acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (fls. 158 a 162) revela que, conquanto o mandado de segurança tenha sido ajuizado em 29/11/2006, seu objeto restringese à exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins apuradas **no regime cumulativo**, ou seja sob a égide da Lei nº 9.718/98*

*O RE nº 574.706 está submetido ao regime do art. 543B do CPC, conforme revela pesquisa efetuada na página sobre repercussão geral do STF (tema 69). Esta pesquisa revelou que a questão constitucional que será decidida tanto o RE nº 240.785, quanto no RE nº 574.706, versa sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições **no regime cumulativo**.*

É evidente que os limites objetivos deste mandado de segurança não abrangem a apuração das bases de cálculo do PIS e Cofins no regime não cumulativo, que é o caso dos autos. A empresa não poderá utilizar a norma individual e concreta emanada desta decisão judicial para excluir o ICMS das bases de cálculo

Processo nº 10580.732654/2010-56
Acórdão n.º **3403-001.815**

S3-C4T3
Fl. 1.787

das contribuições apuradas sob o regime das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

(...)²”

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, mantendo-se as exclusões efetuadas na decisão de primeira instância, e dar provimento parcial ao recurso voluntário, admitindo o creditamento em relação a despesas com escolta e rastreamento de cargas.

Rosaldo Trevisan

² CARE, Acórdão 3403-001.480, Rel. Antonio Carlos Atulim, Sessão de 21.mar.2012.