



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.721079/2011-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.202 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2020
Recorrente TRANSVILLE TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PRELIMINAR DE NULIDADE. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (súmula CARF nº 11)

PRELIMINAR DE NULIDADE. EXCESSO DE EXAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Uma vez demonstrado que a ação fiscal se desenvolveu em conformidade com a legislação de regência e com os fatos apurados, inexistente fundamento à alegação de excesso de exação.

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, excluindo-se as aquisições que não sejam intrínsecas às atividades que compõem o objeto social da pessoa jurídica.

CRÉDITO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INDENIZAÇÃO POR AVARIA. SEGUROS DE VEÍCULOS E CARGAS. SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA DAS MERCADORIAS TRANSPORTADAS. SEGURANÇA PATRIMONIAL. ESTACIONAMENTOS. SERVIÇOS DE ESCOLTA, MONITORAMENTO E RASTREAMENTO.

Diante do objeto social do Recorrente, da legislação de regência e das constatações da Fiscalização, e por guardarem intrínseca relação com a atividade principal da pessoa jurídica, dão direito a crédito das contribuições não cumulativas os gastos com serviços de manutenção de equipamentos utilizados na prestação de serviços, indenização por avaria, seguros de veículos e cargas, serviços de vigilância das mercadorias transportadas, segurança

patrimonial, estacionamentos e serviços de escolta, monitoramento e rastreamento, observados os requisitos da lei.

CRÉDITO. CONSERVAÇÃO E REPAROS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Por expressa autorização legal, geram direito a crédito os valores relativos à depreciação ou amortização das benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, bem como da manutenção de equipamentos que acarrete aumento de vida útil superior a um ano nos bens em que aplicada, observados os demais requisitos da lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

EMENTA. MESMO TEOR.

Considerando que a ementa deste acórdão relativamente à Contribuição para o PIS é exatamente a mesma daquela exposta acima para a Cofins, dispensa-se aqui a sua reprodução, por economia processual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: **a)** o reconhecimento dos créditos na apuração das contribuições não cumulativas encontra-se dependente da observância dos requisitos legais, dentre os quais (i) a sua comprovação com base na escrita contábil-fiscal e nos documentos que a lastreiam, (ii) as aquisições dos bens e serviços geradoras de crédito são somente aquelas operadas junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País (art. 3º, §§ 2º, inciso I, e 3º, incisos I e II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), (iii) existência de pagamento das contribuições na aquisição dos bens e serviços utilizados como insumos, bem como em relação aos demais autorizados pela lei (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) e (iv) tratando-se de bem ou serviço que acarrete, nos bens do ativo imobilizado em que aplicados, aumento de vida útil superior a um ano, o crédito somente poderá ser aproveitado com base nos encargos de depreciação ou amortização (art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), mas desde que comprovada a sua escrituração nesses termos e desde que se refira, sendo o caso, a máquinas e equipamentos utilizados na atividade principal do Recorrente (art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003); **b)** reconhecer o direito a crédito nos dispêndios com (i) indenização por avarias, (ii) seguros de veículos e de carga, (iii) serviços de vigilância das mercadorias transportadas, (iv) segurança patrimonial, (v) escolta, monitoramento e rastreamento, (vi) estacionamentos e (vii) programa SASSMAQ; **c)** reconhecer o direito a crédito em relação aos gastos com manutenção de equipamentos utilizados na prestação de serviços (transporte de cargas) e desde que não acarretem aumento de vida útil superior a um ano nos bens em que aplicados, hipótese em que os créditos poderão ser calculados com base nos encargos de depreciação; e **d)** reconhecer o direito a crédito em relação aos encargos de depreciação decorrentes da conservação e reparos de edificações utilizadas nas atividades da empresa. Julgamento realizado na sessão do dia 24/09/2020, período da manhã.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica acima identificada em decorrência de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Impugnação por ele manejada para se contrapor à lavratura de autos de infração em que se exigiram parcelas da Cofins e da Contribuição para o PIS, apuradas na sistemática não cumulativa, em razão da constatação de insuficiência de recolhimento dessas contribuições e da desconsideração de créditos não comprovados ou deduzidos indevidamente.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), presente às fls. 1.670 a 1.682, consta que os lançamentos de ofício decorreram (i) da glosa de créditos das contribuições apropriados extemporaneamente sem retificação das obrigações acessórias (Dacon, DCTF e DIPJ) e após decorrido o prazo decadencial para se pleitear a restituição, (ii) de ajustes na base de cálculo das contribuições quanto aos gastos com pedágios ressarcidos pelos contratantes do transportador e (iii) glosas de créditos contabilizados indevidamente (agenciamento, telefone e comunicações, escolta e monitoramento/rastreamento, estacionamento, indenização por avarias, conservação de bens, INSS referente a autônomos e terceiros, serviço de vigilância da mercadoria, seguros de veículos e cargas, assinaturas técnicas, programa SASSMAQ, viagens e representações, internet/software, propaganda e publicidade, segurança patrimonial, seguros de veículos de apoio e predial e créditos incobráveis).

Em sua Impugnação, a empresa requereu, em preliminar, a anulação dos autos de infração por excesso de exação e, no mérito, o reconhecimento da não exigência dos valores lançados, alegando o seguinte:

a) contradição no procedimento fiscal quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos;

b) nos ajustes efetuados na receita bruta com exclusão dos valores relativos a pedágio, a Fiscalização não observou que tais despesas podem se dar em período diverso do período do faturamento da pessoa jurídica, pois a viagem pode durar vários dias ou semanas e o faturamento é apurado quando da emissão do Conhecimento de Frete;

c) o conceito de insumos na não cumulatividade das contribuições se refere aos dispêndios incorridos relativamente a bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e utilizados diretamente na realização das receitas (conceito de insumo da legislação do imposto de renda);

d) glosa indevida de créditos inerentes à atividade da pessoa jurídica.

O acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que manteve os autos de infração em sua totalidade restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade/ilegalidade de preceitos normativos. Os atos regularmente editados segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade/legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório demandado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COBRANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

O tempestivo protocolo de peça reclamatória suspende a exigibilidade do crédito tributário eventualmente cobrado, até o desfecho do processo administrativo.

EXCESSO DE EXAÇÃO.

Não comete excesso de exação a autoridade fiscal que age nos termos da legislação tributária.

VEDAÇÃO AO CONFISCO A vedação constitucional ao confisco é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa aplicar a legislação vigente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 04/01/2019 (fl. 1.806), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 04/02/2019 (fl. 1.807) e requereu a declaração de extinção do processo, seja pela ocorrência de prescrição intercorrente, seja pela total nulidade dos autos de infração por excesso de exação, ou, alternativamente, a declaração de inexistência da suposta obrigação tributária, reafirmando o direito a créditos relativamente aos dispêndios vinculados a sua atividade-fim.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração em que se exigiram parcelas da Cofins e da Contribuição para o PIS, apuradas na sistemática não cumulativa, em razão da constatação de insuficiência de recolhimento dessas contribuições e da desconsideração de créditos não comprovados ou deduzidos indevidamente.

Com base nas informações apuradas durante o procedimento fiscal, a Fiscalização recalculou as contribuições não cumulativas devidas no período, tendo-se em conta o seguinte:

a) glosa de créditos das contribuições apropriados extemporaneamente sem retificação das obrigações acessórias (Dacon, DCTF e DIPJ) e após decorrido o prazo decadencial para se pleitear a restituição;

b) ajustes na base de cálculo das contribuições quanto aos gastos com pedágios ressarcidos pelos contratantes dos serviços de transporte de cargas;

c) glosas de créditos contabilizados indevidamente (agenciamento, telefone e comunicações, escolta e monitoramento/rastreamento, estacionamento, indenização por avarias, conservação de bens, INSS referente a autônomos e terceiros, serviço de vigilância da mercadoria, seguros de veículos e cargas, assinaturas técnicas, programa SASSMAQ, viagens e representações, internet/software, propaganda e publicidade, segurança patrimonial, seguros de veículos de apoio e predial e créditos incobráveis).

De início, deve-se registrar que o Recorrente, no Recurso Voluntário, não se insurgiu quanto às glosas de créditos das contribuições apropriados extemporaneamente sem

retificação das obrigações acessórias (Dacon, DCTF e DIPJ), tratando-se, portanto, de matéria não controvertida nesta instância.

Feitas essas considerações, passa-se à análise das matérias controvertidas, tendo-se em conta o objeto social do Recorrente, qual seja, “transporte rodoviário de cargas terrestre em geral, inclusive transporte de produtos perigosos”, bem como “operadora logística, agente transitário de cargas e operadora de paletizações e unitizações de carga” (e-fl. 22).

I. Preliminares de nulidade. Prescrição intercorrente. Excesso de exação.

Em preliminar, o Recorrente alega a ocorrência de prescrição intercorrente pelo fato de ter transcorrido, no período entre a data da lavratura dos autos de infração e a data da ciência do acórdão de primeira instância, quase oito anos, o que, segundo ele, contraria o disposto no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/1999¹.

Contudo, além do fato de a Lei nº 9.783/1999 se referir a procedimentos administrativos relativos às ações punitivas da Administração Pública Federal no exercício do poder de polícia, ações essas que não se confundem com o lançamento de ofício de contribuições sociais, trata-se de matéria já sumulada neste CARF nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 11:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Logo, afasta-se essa preliminar de nulidade.

Alega, ainda, o Recorrente, em preliminar de nulidade, a ocorrência de excesso de exação, efeito confiscatório do lançamento e inobservância de sua capacidade econômica, em razão do fato de a Fiscalização ter se pronunciado, no que tange ao ressarcimento por parte dos contratantes dos valores pagos a título de pedágio, nos seguintes termos: “apuramos na maior parte dos meses valores menores que os recebidos pelo contribuinte de seus clientes a título de pedágio”, razão pela qual, “para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, consideramos o menor dos valores entre o total ressarcido pelos clientes a título de pedágio e o valor efetivamente desembolsado pelo contribuinte” (e-fl. 1.711).

No entendimento do Recorrente, esse procedimento adotado pela Fiscalização teve a intenção de puni-lo, configurando-se, por conseguinte, excesso de exação, pois dele se exigiu maior valor de tributo, por livre arbítrio e sem embasamento legal, considerando os maiores valores embora os efetivos tivessem sido comprovados e embasados documentalmente.

Contudo, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1.710 a 1.711), o procedimento adotado pela Fiscalização decorreu da constatação de que, do confronto do Dacon, das planilhas apresentadas pelo Recorrente em resposta à intimação e da conta razão, apuraram-se divergências de valores entre os pedágios efetivamente pagos pelo Recorrente e os valores recebidos a título de ressarcimento das pessoas jurídicas contratantes dos serviços de

¹ § 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

transporte de carga, tendo a Fiscalização considerado os menores deles, dada a inexistência de esclarecimentos quanto a tais divergências.

O Recorrente, tanto na primeira quanto na segunda instância, apenas alega a referida nulidade, sem, contudo, prestar os esclarecimentos acerca das divergências apuradas pela Fiscalização e sem indicar que valores seriam os efetivamente devidos.

O procedimento da Fiscalização se mostra o mais correto, pois se os valores dos pedágios ressarcidos pelos contratantes da transportadora eram menores que aqueles efetivamente pagos pelo Recorrente, somente os primeiros podiam ser considerados como redutores da receita bruta para fins de apuração das contribuições não cumulativas, pois o restante, embora passível de gerar crédito a título de insumo, devia ser mantido no total das receitas tributáveis.

Da mesma forma, tendo o Recorrente pago valores menores de pedágio em relação aos valores repassados pelos contratantes, aqueles valores eram os que deviam ser considerados na redução da receita bruta, pois que devidamente comprovados, tratando-se as diferenças recebidas pela transportadora de receita tributável.

Também aqui, afasta-se essa preliminar de nulidade.

II. Não cumulatividade das contribuições. Créditos.

Para análise deste item, mister destacar, de início, o conceito de insumo adotado neste voto para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições não cumulativas, conceito esse que se encontra em conformidade com a decisão do STJ (Recurso Especial nº 1.221.170) submetida à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

A não cumulatividade das contribuições sociais (PIS e Cofins) não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, relativa a impostos, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento relaciona-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito a crédito.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no percebimento de receitas, base de cálculo das contribuições, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapolam os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o processo produtivo da pessoa jurídica.

Nesse sentido, o regime não cumulativo das contribuições sociais não se restringe à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a

um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade”².

Como leciona Marco Aurélio Greco³, ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.

Somente os bens e serviços utilizados na produção ou na prestação de serviços da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo ou na atividade que constitui o objeto da sociedade empresária.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

As Leis 10.833/2003 e n.º 10.637/2002 disciplinam a matéria relativa ao direito de crédito na não cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS nos seguintes termos:

Lei n.º 10.833/2003

(...)

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

² ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributário. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.

³ GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, 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;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 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;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...)

Lei n.º 10.637/2002

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

III - VETADO

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX-energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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;

II-dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 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;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Considerando o conceito de insumo supra e os dispositivos legais transcritos, conclui-se acerca dos créditos pleiteados pelo Recorrente nos seguintes termos:

II.1. Crédito. Agenciamento.

A Fiscalização glosou os créditos descontados a título de agenciamento por considerar tal atividade de caráter administrativo não vinculado à prestação de serviços de transporte de cargas.

O Recorrente, por seu turno, argumenta que se trata de “efetiva atividade operacional de contratação de fretes em sua plenitude, inclusive envolvendo as atividades de logística, em todos os seus aspectos, desde carga, descarga, armazenagem, coleta e entrega das mercadorias e produtos objeto da prestação de serviços de frete, ou seja, gasto definitivamente ligado à geração das receitas de fretes” (e-fl. 1.817).

Contudo, inobstante o Recorrente afirmar que o chamado “agenciamento” se encontra vinculado à atividade de frete, ele não presta esclarecimentos adicionais que possam demonstrar tal liame, ou seja, ele não indica a natureza dos respectivos dispêndios e nem apresenta elementos probatórios hábeis a desconstituir a conclusão da Fiscalização no que se refere ao seu caráter meramente administrativo, conclusão essa amparada em ação fiscal que se desenvolveu durante o período de setembro de 2010 a junho de 2011, quando se analisaram a escrituração e os documentos apresentados pelo ora Recorrente.

Nesse sentido, por falta de demonstração da natureza dos dispêndios com “agenciamento”, mantém-se a glosa dos créditos respectivos.

II.2. Crédito. Telefone e comunicações.

Segundo a Fiscalização, os serviços de comunicação “não se enquadram no conceito de insumo, pois não são aplicados ou consumidos na prestação do serviço de transporte de cargas” (e-fl. 1.713).

O Recorrente se contrapõe a essa conclusão da Fiscalização nos seguintes termos:

Os valores gastos com telefonia de forma geral, embora injustamente, não tem permissão legal para serem utilizados como gastos passíveis de utilização para desconto

de créditos, entretanto os gastos apresentados pela RECORRENTE, a este título, referem-se aos gastos com comunicação direta com veículos e manutenção de sistema de localização de veículos e cargas, sem os quais, suas receitas restariam vertiginosamente diminuídas, pois sem tais receitas, os embarcadores não sentem segurança em entregar as cargas a serem transportadas; (e-fl. 1.817)

Ainda que parte dos dispêndios a título de “telefone e comunicações” possa se relacionar de forma direta com as atividades de transporte de cargas (contato entre o motorista e a empresa, com o porto etc.), não se pode ignorar que, numa empresa do porte do Recorrente, com estabelecimentos em várias cidades das regiões Sul e Sudeste do Brasil, a exigir uma estrutura administrativa relevante, fica prejudicada a sua defesa no sentido de que tais gastos se restringem ao controle de veículos e cargas, não se vislumbrando, por conseguinte, suporte ao crédito pretendido.

Merece destaque o fato de o Recorrente não discriminar os gastos com telefone e comunicação na área administrativa (atendimento a clientes, contatos com fornecedores e empresas parceiras, contatos burocráticos etc.) em relação aos gastos diretamente vinculados aos serviços de carga, situação em que se devem manter as glosas respectivas.

II.3. Crédito. Escolta, monitoramento e rastreamento.

Segundo a Fiscalização, trata-se de gastos que “[objetivam] a proteção da carga transportada” (e-fl. 1.713), mas, por não se subsumirem ao conceito de insumo por ela adotado, ou seja, por não se consumirem diretamente na prestação de serviços, tais dispêndios não dão direito a crédito das contribuições.

Contudo, neste item, assiste razão ao Recorrente, uma vez se tratar de dispêndios essenciais à prestação de serviços de transporte de cargas, precipuamente se se considerar que o roubo de cargas tem se tornado uma constante nas estradas do Brasil, situação em que não se prescinde de uma efetiva proteção das cargas transportadas.

O desconto de crédito, entretanto, deve ser reconhecido se atendidos os demais requisitos da lei, dentre os quais os seguintes:

(i) as aquisições dos bens e serviços utilizados como insumos e os créditos respectivos devem estar devidamente comprovados, com seu registro na escrita contábil-fiscal e na documentação fiscal que a lastreia;

(ii) somente os bens e serviços fornecidos por pessoa jurídica domiciliada no País dão direito a crédito (art. 3º, §§ 2º, inciso I, e 3º, incisos I e II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003);

(iii) existência de pagamento das contribuições na aquisição dos bens e serviços utilizados na produção ou na prestação de serviços (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

II.4. Crédito. Estacionamento.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que os dispêndios com estacionamento se configuram despesas para “utilização de um espaço” e não para a prestação de serviços de transportes.

Em contraposição a essa conclusão, o Recorrente afirma que tais gastos decorrem da necessidade de permanência dos caminhões em estacionamentos “para aguardar o momento do carregamento ou descarregamento das cargas”, tratando-se, portanto, de gastos necessários à obtenção da receita de frete.

Aqui, a argumentação do Recorrente se mostra verossímil, pois o uso de estacionamentos é consentâneo com a atividade de transporte de cargas, salvo se se referir a estacionamento utilizado na atividade administrativa por gerentes, funcionários etc., hipótese essa não aventada pela Fiscalização.

Portanto, por se tratar de gastos inerentes à atividade principal do Recorrente, devem-se reverter as respectivas glosas de créditos, mas desde que observado o disposto nas alíneas (i) a (iii) do subitem II.3 deste voto.

II.5. Crédito. Indenização por avarias. Seguros de veículos e de carga. Serviços de vigilância das mercadorias transportadas. Segurança patrimonial.

Por não se constituírem insumos, nem serem aplicados na prestação de serviços, bem como por inexistir previsão legal específica, a Fiscalização glosou os dispêndios relativos à indenização por avarias, à vigilância das mercadorias transportadas e à segurança patrimonial.

Quanto aos gastos com seguros de veículos e cargas, concluiu a Fiscalização que eles escapam ao conceito de insumos, pois o transporte de cargas pode se efetivar sem a sua contratação, destinando-se tais gastos à integridade econômica do patrimônio da transportadora.

O Recorrente contra-argumenta nos seguintes termos:

Indenização por Avarias: Neste aspecto há que se considerar que a atividade de transporte rodoviário de cargas, está sujeita a ocorrências que invariavelmente, podem vir a avariar cargas, sendo que o cliente que tenha uma carga eventualmente avariada, seja a que título for, e não seja indenizado por tal fato, com certeza não mais contratará frete com a respectiva transportadora e assim não mais haverá a respectiva receita, assim tal gasto é totalmente necessário a obtenção da receita; (e-fl. 1.817)

(...)

Seguro RFC-DC - Seguro de Frota Seguro RCTR: O dizer da autoridade fiscal é de que a transportadora pode transportar sem seguro de veículos e de cargas, e por isto tais gastos escapam do conceito de insumos, mas pergunta-se: Se não houver contratado pelas empresas transportadoras tais seguros, os embarcadores contratariam os fretes? Com certeza não, e por consequência não haveria as receitas de fretes, destarte os referidos seguros aplicam-se diretamente à obtenção de receitas. (e-fl. 1.817)

(...)

Serviços de Vigilância (mercadoria): Neste item, embora tendo o entendimento correto da natureza do gasto, ... *proteção da carga transportada* ..., não quer admitir a D. Auditora Fiscal, que o referido gasto seja considerado insumo na obtenção das receitas de fretes, entretanto o referido gasto é totalmente necessário à garantia do auferimento de receitas;

(...)

Segurança Patrimonial: Assim como a D. Auditora Fiscal, repete-se as assertivas elencadas aos serviços de vigilância, ou seja, são necessários à proteção das mercadorias transportadas, enquanto nas dependências da empresa e bem assim, garantir a segurança na entrada e saída dos veículos de carga;

Matéria similar a essas já foi objeto de decisão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que, no acórdão nº 9303-003.309, de 25/03/2015, assim se pronunciou:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

COFINS. SEGURO DE CARGAS. INSUMO.

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

Recurso Especial do Procurador Negado

Nesse sentido, devem-se reverter as glosas dos créditos decorrentes da contratação de seguros dos veículos e de cargas, bem como em relação a **gastos com avarias, vigilância das mercadorias e segurança patrimonial não acobertadas por seguro**, dada a essencialidade de tais dispêndios ao bom funcionamento da atividade principal do Recorrente, mas desde que observado o disposto nas alíneas (i) a (iii) do subitem II.3 deste voto.

II.6. Crédito. Conservação de bens.

De acordo com a Fiscalização, os dispêndios com conservação de bens não constituem insumos, não são custos aplicados na prestação de serviços e inexistente previsão legal autorizando o seu creditamento.

O Recorrente argumenta que tais gastos são pertinentes a sua atividade, dada a necessidade de se manterem os equipamentos e instalações em condições de operação.

Em relação aos dispêndios com conservação de instalações, o direito a crédito encontra-se previsto no inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, mas somente em relação aos encargos de depreciação ou amortização (art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), e desde que comprovada a sua escrituração nesses termos e observado o disposto nas alíneas (i) a (iii) do subitem II.3 deste voto.

Quanto aos gastos com manutenção de equipamentos, eles darão direito a crédito se se referirem a bens utilizados na prestação de serviços (transporte de cargas) e desde que não acarretem aumento de vida útil superior a um ano nos bens em que aplicados, hipótese em que os créditos poderão ser calculados com base nos encargos de depreciação ou amortização (art. 3º, inciso VI, e § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), e desde que comprovada a sua escrituração nesses termos e observado o disposto nas alíneas (i) a (iii) do subitem II.3 deste voto.

II.7. Crédito. INSS.

Quanto ao INSS recolhido em razão de serviços prestados por autônomos ou por terceiros, há que se registrar, de pronto, que, por se tratar de gastos previdenciários, tais dispêndios não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas, seja por não se subsumir no conceito de insumo, seja por não haver previsão legal autorizativa.

Além do mais, não se trata de bens ou serviços tributáveis adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

II.8. Crédito. Assinaturas técnicas. Programa SASSMAQ. Viagens e representações. Internet/software. Propaganda e publicidade. Créditos incobráveis.

Tais dispêndios encontram-se justificados pelo Recorrente nos seguintes termos:

11. **Assinaturas Técnicas:** Tais gastos são relativos a publicações técnicas, de onde se extrai subsídios e elementos de evolução tecnológica necessários a manter-se competitivo no mercado em que está inserido o contribuinte, sendo gasto necessário à manutenção das receitas;

12. **Programa SASSMAQ:** Tal programa refere-se a exigências de mercado que comprovem que a transportadora, mantém os padrões de qualidade exigidos pelo mercado em que atua, sendo que sem tal certificação, tem reduzida sua participação no mercado e conseqüentemente suas receitas, ou seja, gasto inerente a atividade e geração das receitas;

13. **Viagens e Representações:** A nomenclatura contábil desta conta pode dar a impressão de que não são gastos ligados a atividade, mas como expressamente declarado pela D. Auditora Fiscal ... *despesas realizadas durante as viagens para atendimento de necessidades dos motoristas ...*, ora sem motoristas, não há transporte, destarte não haverá receitas, assim o entendimento da autoridade fiscal, não se sustenta e os gastos desta natureza realizados, são sim, insumos aplicados a geração de receitas;

14. **Internet/Software:** Ao contrário do que entende a autoridade fiscal, bem como, do que comumente se depreende de tais gastos, no caso específico deste gasto, na composição dos gastos da **RECORRENTE**, referem-se a manutenção dos sistemas de internet necessários ao rastreamento de carga e frota, sem o qual atualmente, as empresas transportadoras veriam suas receitas caírem a níveis impraticáveis para a atividade, ou seja, sem estes sistemas, não haveria receitas;

15. **Propaganda e Publicidade:** Tal despesa é necessária para que a empresa possa se mostrar ao mercado, apresentando ao mesmo que está habilitada e cumpre as exigências de segurança e qualidade, para transportar, fato que contribui de forma decisiva na geração das receitas;

(...)

17. **Seguro (...) de Apoio e Seguro Predial:** Assim como os demais seguros que não foram aceitos pela autoridade fiscal, os mesmos elementos determinam que também estes gastos são diretamente aplicados as atividades necessárias a obtenção de receitas;

18. **Créditos Incobráveis:** A falta de previsão legal para apuração destes créditos, como afirma a D. Auditora Fiscal, não se sustenta, visto que sua previsão, vem da Constituição Federal, quando em seu artigo 195 inciso I, outorga a competência à União Federal para instituição de Contribuições Sociais sobre a Receita ou Faturamento, destarte a autoridade fiscal apenas pode exigir as referidas contribuições sociais sobre a base de cálculo prevista constitucionalmente, não extrapolando o conceito de receita ou faturamento, assim as não receitas, não podem ser tributadas, neste diapasão valores que não ingressaram e nem ingressam na empresa, visto a inadimplência, não devem, por

imperatividade da garantia constitucional da capacidade contributiva e do não confisco já citados alhures no presente petição - ser exigidos tributos sobre os mesmos valores.

A simples leitura da descrição de tais itens, descrição essa efetuada pelo próprio Recorrente, indica, insofismavelmente, não se tratar de insumos aplicados na prestação de serviços, não gerando, por conseguinte, direito a crédito das contribuições não cumulativas, dada, ainda, a inexistência de previsão legal específica, salvo as despesas com o Programa SASSMAQ (Sistema de Avaliação em Saúde, Segurança, Meio Ambiente e Qualidade), uma vez se tratar de programa de avaliação de sistemas de gestão ambiental, de saúde, da segurança e da qualidade voltado para os prestadores de serviço logístico responsáveis pelo transporte de produtos químicos, que, em razão de sua natureza, gera direito a crédito da contribuição para o Recorrente destes autos.

III. Conclusão.

Diante de todo o exposto acima, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos:

a) o reconhecimento dos créditos na apuração das contribuições não cumulativas encontra-se dependente da observância dos requisitos legais, dentre os quais (i) a sua comprovação com base na escrita contábil-fiscal e nos documentos que a lastreiam, (ii) as aquisições dos bens e serviços geradoras de crédito são somente aquelas operadas junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País (art. 3º, §§ 2º, inciso I, e 3º, incisos I e II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), (iii) existência de pagamento das contribuições na aquisição dos bens e serviços utilizados como insumos, bem como em relação aos demais autorizados pela lei (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) e (iv) tratando-se de bem ou serviço que acarrete, nos bens do ativo imobilizado em que aplicados, aumento de vida útil superior a um ano, o crédito somente poderá ser aproveitado com base nos encargos de depreciação ou amortização (art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), mas desde que comprovada a sua escrituração nesses termos e desde que se refira, sendo o caso, a máquinas e equipamentos utilizados na atividade principal do Recorrente (art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003);

b) reconhecer o direito a crédito nos dispêndios com (i) indenização por avarias, (ii) seguros de veículos e de carga, (iii) serviços de vigilância das mercadorias transportadas, (iv) segurança patrimonial, (v) escolta, monitoramento e rastreamento, (vi) estacionamentos e (vii) programa SASSMAQ;

c) reconhecer o direito a crédito em relação aos gastos com manutenção de equipamentos utilizados na prestação de serviços (transporte de cargas) e desde que não acarretem aumento de vida útil superior a um ano nos bens em que aplicados, hipótese em que os créditos poderão ser calculados com base nos encargos de depreciação.

d) reconhecer o direito a crédito em relação aos encargos de depreciação decorrentes da conservação e reparos de edificações utilizadas nas atividades da empresa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis