



Revista de Administração e Contabilidade

Volume 11, número 2

Feira de Santana, maio/agosto 2019, p.87 – 103

ISSN: 2177-8426

Discussões na Apuração de Créditos de PIS/PASEP e COFINS - Ênfase nos Insumos da Atividade de Transporte de Cargas

**Ernando Fagundes
Vinícius Teles
Ana Paula Haskel**

Resumo

Este artigo teve por objetivo analisar as possibilidades do direito ao crédito do PIS/PASEP e da COFINS para as empresas enquadradas na sistemática de tributação da não cumulatividade, sobre insumos da atividade de transporte de cargas, identificando o posicionamento da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Para tanto, por meio da análise de soluções da RFB e dos acórdãos do CARF, buscou-se demonstrar os entendimentos desses órgãos e identificar a diferença de entendimentos, dada a divergência de opinião entre estes órgãos, o que gera dúvidas ao contribuinte, em relação as despesas que poderão ser utilizadas para fins do direito ao crédito na apuração do PIS/PASEP e da COFINS sobre insumos. Esta pesquisa se caracteriza com qualitativa, de cunho documental e descritiva, com base nos documentos dos órgãos citados. A partir deste estudo constatou-se que existem divergências consideráveis entre a RFB e o CARF, onde em muitos casos a RFB glosa a utilização do crédito sobre insumos e o CARF cancela esta glosa, permitindo a utilização do direito ao crédito. Desse modo, observou-se uma oportunidade favorável ao contribuinte, gerando economia tributária e consequentemente, uma vantagem quanto a outros contribuintes que não se utilizam das prerrogativas discutíveis.

Palavras-Chave: Crédito. Insumo. Contribuições federais. PIS/PASEP. COFINS

1 INTRODUÇÃO

Em virtude da elevada carga tributária no Brasil, cada vez mais se dá atenção à forma de tributação das organizações. Com isso, estas organizações buscam constantemente possibilidades legais de diminuição no pagamento de tributos.

No rol de tributos recolhidos pelas organizações, tem-se algumas contribuições federais: Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que são contribuições que afetam de maneira significativa as entidades de direito privado, visto

que, independente da atividade executada, haverá a incidência dessas contribuições, calculadas a partir do seu faturamento ou em relação as suas receitas, tornando assim, pertinente um estudo que vise uma possibilidade de reduzir estas contribuições, podendo gerar uma economia tributária.

Muitas organizações não aproveitam a totalidade dos possíveis créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre os insumos, visto que há divergências de aceitabilidade das despesas que integram a base de cálculo por parte do órgão fiscalizador da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). O CARF é o julgador das ações administrativas, referente aos tributos administrados pela RFB, possibilitando ao contribuinte pleitear os créditos em período corrente, e em esfera administrativa.

O ramo de transportes de carga, que tributa de maneira não cumulativa as contribuições PIS/PASEP e COFINS, quando a organização é optante pela tributação no Lucro Real, é um dos segmentos de negócio onde ocorre essa divergência entre os órgãos RFB e CARF, no que diz respeito a aceitabilidade dos créditos tributários dessas contribuições.

Devido à essa divergência de entendimento entre os órgãos, este estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: **Quais as possibilidades de crédito sobre insumos para organizações transportadoras de cargas, que tributem de maneira não cumulativa, tendo por referência os posicionamentos da RFB e do CARF?**

Desse modo, o objetivo desta pesquisa é identificar os créditos tributários aceitos sobre os insumos em organizações cuja atividade é o transporte de cargas, de acordo com o entendimento da RFB e do CARF, permitindo que se faça um comparativo entre os entendimentos desses dois órgãos.

A opção de análise dos créditos tributários de insumos referentes à atividade de transportes de carga se deu devido às dúvidas geradas no contribuinte, referente à utilização desses créditos das contribuições PIS/PASEP e COFINS sobre seus insumos.

Além desta seção introdutória, este estudo é composto de uma seção de referencial teórico que visitar os temas PIS/PASEP e COFINS bem como aspectos relacionados a esses tributos aplicados sobre insumos para prestadores de serviços.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este referencial teórico descreve as contribuições PIS/PASEP e COFINS, e suas dinâmicas perante regime não cumulativo, trazendo o foco ao crédito sobre insumos, demonstrando também como cada órgão, RFB e CARF, se posiciona perante o conceito de insumos em relação a atividade de transporte de cargas.

2.1 Contribuições PIS/PASEP e COFINS

A COFINS tem como causa, para seu surgimento, o financiamento da seguridade social. O art.194 da Constituição Federal do Brasil (CF) afirma que “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”, ocorrendo a contribuição de forma direta ou indireta, conforme (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

Já o PIS/PASEP tem como causa o financiamento do programa de seguro desemprego e o abono salarial, que proporciona aos empregados de empregadores contribuintes do

PIS/PASEP, os quais tenham até dois salários mínimos de remuneração mensal, o direito de pagamento de um salário mínimo anual, conforme o art. 239 da CF (Constituição da República Federativa do Brasil, 1998), sendo uma contribuição que incide sobre a receita bruta das entidades de direito privado, conforme Melo e Lippo (2004).

O fato gerador do PIS/PASEP e da COFINS para as pessoas jurídicas é a receita ou o faturamento. Desse modo, a incidência do tributo é sobre a receita bruta, sendo que se entende como receita bruta, o produto da venda de bens em conta própria, a prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações em conta alheia e as receitas provenientes da atividade ou objeto principal, e todas as demais receitas auferidas, com seus valores decorrentes do ajuste a valor presente (Lei n. 10.637, 2002; Lei n. 10.833, 2003; Lei n. 12.973, 2014).

Cabe ressaltar que em 2017 o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS

As alíquotas aplicáveis as contribuições, de apuração não cumulativa, correspondem a alíquota de 1,65% para PIS/PASEP, e a alíquota de 7,6% para COFINS, as quais são aplicáveis a receita bruta ou o faturamento, conforme mencionado anteriormente, sendo descontado os créditos identificado na Lei n. 10.833 (2003) e de Lei n. 10.637 (2002).

O PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, assim como os demais tributos não cumulativos, permite o abatimento do montante dos tributos pagos em operações anteriores, conforme Higuchi (2016).

Caso uma organização identifique alguma possibilidade de crédito de períodos anteriores que a mesma deixou de aproveitar, a mesma poderá lançar créditos sobre períodos anteriores, e mediante notificação da RFB, atuar em esfera administrativa para recuperá-los, visto que os créditos que não foram utilizados em um determinado período de apuração, poderão ser utilizados nos seguintes. Conforme § 4, Art. 3º, do Lei n. 10.833 (2003), há um prazo de 5 anos, contados da data de constituição definitiva, para que a entidade possa pleitear a recuperação do crédito. Após este período a entidade perde direito sobre o crédito, conforme Art. 174º da Lei n. 5172 (1966).

Os custos e despesas permitidos na composição da base de cálculo dos créditos se encontram na Lei n. 10.833 (2003), e da Lei n. 10.637 (2002). Devido as leis serem idênticas, com exceção das alíquotas, conforme Higuchi (2016), será utilizada como referência, neste artigo, a Lei n. 10.833 (2003). Serão utilizadas também as Soluções de Consulta a RFB, visto que conforme o Art. 9º da Instrução Normativa n. 1396 (2013), a qual dispõe sobre as soluções de consulta e esclarece que as mesmas “respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida”. No intuito de trazer a discussão sobre as possibilidades de crédito de insumos, serão utilizados posicionamentos do CARF por meio dos seus Acórdãos.

2.2 Restrições quanto à utilização de gastos na base de cálculo do crédito das contribuições

A legislação das contribuições trouxe algumas restrições quanto à utilização de alguns custos e despesas, mesmo estes podendo ser enquadrados em sua essência entre os incisos I a XI, os quais dariam direito ao crédito. Conforme a Lei n. 10.833 (2003), art. 9º § 2º, não podem integrar a base de cálculo do crédito, mão de obra paga a pessoa física; aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Inclusive no caso

de isenção, a isenção será considerada restrição caso seja utilizada pela entidade para revenda ou utilizado como insumo em produtos ou serviços sujeitos alíquota zero, isentos, ou não alcançados pela contribuição.

O produto ou serviço sujeito à tributação monofásica ou tributação concentrada, não se enquadra como restrição por esta característica fiscal, visto que houve a contribuição em uma das etapas do processo, não o caracterizando como um bem ou serviço não sujeito ao pagamento da contribuição (Solução de Consulta n. 241, 2012).

Outra restrição é a exposta no § 3, Art. 3º da Instrução Normativa n. 1.396 (2013), na qual os bens e serviços devem ser adquiridos de pessoa jurídica (PJ) domiciliada no país e os custos e despesas devem ser incorridas também nacionalmente.

2.3 Bens e serviços utilizados como crédito sobre insumos a prestação de serviço

De acordo com a Instrução Normativa n. 1.396 (2013), é possível a utilização de créditos dos incisos I a XI. Como o objetivo deste estudo é de verificar os créditos sobre insumos, ater-se-á sobre o inciso II, visto que os demais incisos são sobre outras operações, possíveis de utilização em transportadoras de cargas, mas não abrem tamanha discussão como o crédito sobre insumos.

Darão direito ao crédito segundo inciso II, Art. 3º da Instrução Normativa n. 1.396 (2013):

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004).

A definição dos insumos utilizados na prestação de serviços, entretanto, não é clara. Desse modo, existem divergências no entendimento da definição da base de cálculo do crédito das contribuições em estudo.

Conforme Higuchi (2016), o CARF decidiu que o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS/PASEP e COFINS, deve ser entendido como todo e qualquer custo e despesa necessários à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ.

Conforme Silva et al. (2016), o CARF trouxe um conceito próprio para insumo, o qual utiliza uma relação entre o bem ou o serviço tomado como insumo e a atividade relacionada pelo contribuinte. De acordo com o CARF, por meio de sua jurisprudência entre 2012 e 2015 (Acórdão n. 9303003.309), afirma que para se reconhecer a característica de insumo, é preciso verificar a necessidade, a essencialidade ou imprescindibilidade do bem ou serviço para o exercício da atividade econômica do contribuinte” (Silva, et al., 2016).

Já a RFB, tem adotado o conceito de insumo próximo ao da legislação do IPI, onde permite a utilização do crédito sobre insumos que estejam ligados diretamente ao bem fabricado ou ao serviço prestado (Instrução Normativa n. 404, 2004).

Estas divergências abrem precedentes para algumas discussões em relação a quais despesas podem integrar a base de cálculo do crédito sobre insumos para PIS/PASEP e COFINS. Devido a essa divergência, serão analisadas as disposições da RFB e a do CARF, sobre a utilização das despesas, que possibilitam enquadrarem-se como insumos neste tipo de atividade econômica, transportadoras de cargas que tributam PIS/PASEP e COFINS de maneira não cumulativa, na base de cálculo do tributo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Procedimentos para a coleta dos dados

Esta pesquisa quanto à sua natureza classifica-se como aplicada, visto que objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática. Além disso, a pesquisa é descritiva pois observa, registra, analisa e ordena dados, sem manipulá-los. Classifica-se ainda esta pesquisa como documental pois baseia-se em materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, visto que a mesma se utiliza da jurisprudência da RFB, por meio das soluções de consulta, e do CARF, por meio de acórdãos, abordando o problema qualitativamente (Prodanov & Freitas, 2013).

Os dados utilizados na pesquisa foram buscados nas soluções de consulta da RFB e nos acórdãos do CARF emitidos entre os dias 29 de maio de 2007 a 29 de maio de 2017. Para a busca, utilizaram-se as palavras chave: “transportes de carga”, “PIS”, “COFINS” e “INSUMOS”, as quais possibilitaram encontrar cinco soluções de consultas e sete acórdãos, pertinentes ao tema.

3.2 Procedimentos para análise dos dados

Com as soluções de consulta e os acórdãos disponíveis, iniciou-se levantamento das despesas inerentes a atividade de transporte de cargas, com o objetivo de identificar as possibilidades do crédito dessas despesas na tributação do PIS/PASEP e da COFINS em organizações tributadas pela forma não cumulativa.

Posteriormente, os dados foram organizados numa planilha eletrônica onde foram simulados dois cenários, a partir de uma relação de despesas, de modo que se pudesse verificar os impactos dos diferentes entendimentos a partir do mesmo rol de despesas.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

A partir deste tópico serão analisados os dados levantados na pesquisa e feito comparativos dos créditos tributários em estudo, considerados pela RFB e pelo CARF.

4.1 Posicionamento da RFB em relação aos créditos sobre insumos

Efetou-se uma pesquisa com período de 10 anos nas Soluções de consulta da RFB, as quais se referem ao esclarecimento sobre quais despesas podem integrar a base de cálculo dos créditos, em período corrente, visando trazer se maneira objetiva qual o posicionamento da RFB perante despesas que gerariam questionamentos sobre o enquadramento como insumos.

Referente a permissão da utilização de despesas com combustíveis e lubrificantes, que está destacada na Lei n. 10.833 (2003) e na Lei n. 10.637 (2002), torna-se pertinente a consulta na RFB quanto ao crédito sobre combustíveis e lubrificantes, visto que gera dúvida a muitos contribuintes quando a sua utilização devido ao recolhimento monofásico das contribuições.

A Solução de Consulta n. 241 (2012) apresenta uma resposta assertiva sobre a possibilidade de utilização do crédito sobre despesas com combustíveis e lubrificantes, mas só integra a base de cálculo do crédito o combustível empregado de forma direta na prestação do serviço.

[...]pode aduzir acerca dos combustíveis e lubrificantes. Por expressa disposição legal, conformam-se eles ao conceito de insumo, desde que respeitados todos os requisitos legais e normativos. Devem, *v.g.*, ser sujeitos à incidência da contribuição, devem ser adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, e assim por diante. E, devem ser usados como diretamente na prestação de serviços, no caso, para abastecer os caminhões que efetuam o transporte das cargas angariadas. A utilização em outros veículos usados pela PJ não admite o creditamento (Solução de Consulta n. 241, 2012).

A Solução de Consulta n. 16 (2013) apresenta a possibilidade da utilização de créditos sobre combustíveis e lubrificantes, mas levanta uma questão quanto ao caso analisado pela solução de consulta, interpretando que devido ao distribuidor ou o comerciante a varejo de gasolina e óleo diesel, ter a alíquota reduzida a zero, seria impossível o crédito sobre a aquisição de combustíveis e lubrificantes nestas condições, visto que se enquadraria nas restrições identificadas no art. 93 § 2, da Lei n. 10.833 (2003).

Há uma divergência quanto ao exposto na Solução de Consulta n. 241 (2012), a qual no item 7.2.3, discorre sobre a utilização do crédito sobre produtos de tributação monofásica, trazendo que é possível a utilização do crédito sobre estes produtos, visto que não se enquadram como não tributados.

A Solução de Consulta n. 169 (2013) e a Solução de Consulta n.º 99045 (2017) trazem visão muito semelhante à da Solução de Consulta n. 241 (2012), visto que as duas também trazem como possível a utilização do crédito sobre combustíveis e lubrificantes, desde que empregados diretamente no serviço prestado e também nos veículos que movimentam a carga internamente na nas instalações da empresa transportadora.

Conforme as soluções de consultas pesquisadas, o ente fiscalizador posiciona-se positivamente, quanto à utilização de créditos sobre combustíveis e lubrificantes, independentemente de o mesmo estar sujeito, à tributação monofásica.

Referente ao gastos e despesas de serviços de manutenção partes e peças, uma das soluções de consulta descreve que é possível utilizar o crédito de PIS/PASEP e COFINS sobre peças ou partes de reposição, sendo compreendido toda e qualquer peça ou partes que não integrem o imobilizado, conforme descrito na Lei n. 10.833 (2003). É importante ressaltar que se considera insumo quaisquer bens aplicados ou utilizados na prestação de serviço, desde que não integrados ao imobilizado.

Conforme o art. 346, (Decreto n. 3.000, 1999), fica evidente a disposição, no caso de peças e partes para manutenção e reposição, empregados diretamente, os quais serão

considerados ativos imobilizados, caso aumentem a vida útil do bem, em um período superior a um ano, não podendo integrar a base de cálculo, conforme inciso II, art. 3º, da Lei n. 10.833 (2003).

É necessário pontuar que somente a aquisição da peça não garante possibilidade de utilização do crédito, visto que o mesmo tem sua entrada no estoque, conforme for utilizado nos veículos que executam o serviço prestado e nos veículos para movimentação interna, este pode ser utilizado como crédito para os tributos PIS/PASEP e COFINS. Este entendimento estende-se às peças dos veículos utilizados para prestar o serviço e nos veículos para movimentação interna, também é possível utilizar como crédito sobre insumos (Solução de Consulta n. 241, 2012; Solução de Consulta n. 169, 2013; Solução de Consulta n.º 99045, 2017).

Referente a gastos ou despesas com seguros de bens e cargas, conforme Solução de Consulta n. 294 (2008), despesas que se originarem de seguros de qualquer espécie não devem ser caracterizadas como insumo, para a prestação de serviço de transporte de carga, devido a não se configurarem como serviços aplicados ou consumidos na prestação do serviço. A Solução de Consulta n. 169 (2013) e a Solução de Consulta n. 99045 (2017) trazem o mesmo posicionamento demonstrando que não se reconhece, por parte da RFB, possibilidade de crédito sobre a despesa com seguros.

Gastos e despesas com serviço e rastreamento de veículos não são reconhecidos pela Receita Federal do Brasil como insumos que permitam créditos tributários, conforme Solução de consulta n. 99045 (2017).

Referente a gastos e despesas com lonas e adereços, conforme Solução de Consulta n. 241 (2012), não gera direito a crédito mesmo quando aplicados ao veículo que realiza o transporte de cargas por não serem imprescindíveis à realização do serviço. No entanto, analisando as soluções de consulta, observa-se que é permitido creditar-se das despesas referente às lonas utilizadas nos veículos que realizam o transporte de cargas, de acordo com Solução de Consulta n. 215 (2017).

Referente gastos e despesas com pneus e serviços de borracharia, a aquisição de pneus por si só, não garante direito ao crédito de insumos, visto que nem todos os pneus adquiridos geram possibilidade de utilização do crédito de PIS/PASEP e COFINS. Os pneus que saírem do estoque para utilização nos veículos que realizam a atividade operacional da entidade, poderão integrar a base de cálculo do crédito das contribuições (Solução de Consulta n. 294, 2008).

O serviço de borracharia utiliza o mesmo conceito de serviços de manutenção, onde também é possível a utilização do crédito, desde que o serviço seja realizado nos veículos que realizam o transporte de carga, conforme Solução de Consulta n. 294 (2008).

Referente gastos e despesas com fretes subcontratados, os fretes subcontratados são muito utilizados para transporte da carga intercidades, apesar de não identificado em nenhuma solução de consulta na pesquisa, que trouxesse este tema, utilizo a legislação vigente, a qual no inciso II, 3º art. da Lei n. 10.833 (2003), traz que é possível utilizar-se de bens e serviços que se enquadrem como insumo.

O serviço de frete subcontratado é enquadrado como insumo, identificado no inciso II, 3º art. Da Lei n. 10.833 (2003), quando prestado por pessoa jurídica não enquadrada no Simples Nacional, este raciocínio se concretiza, com a Lei vigente, a qual identifica o frete subcontratado como um insumo de grande relevância a atividade econômica prestada, transporte de cargas, isso é claramente identificado quando a mesma possibilita o crédito

presumido sobre os fretes subcontratados de fornecedores optantes pelo simples nacional e pessoas físicas, identificadas no §19, art. 3º da Lei n. 10.833 (2003).

Referente a gastos e despesas com serviços de despachantes e serviços de inspeção veicular, apesar de serem despesas com fato gerador distinto, as soluções de consulta analisadas as tratam de maneira semelhante, Segundo análise das soluções de consulta, Solução de Consulta n. 241 (2012) e a Solução de Consulta n. 169 (2013), serviços de despachantes e de inspeções veiculares, para o ente fiscalizador, não possibilitam o aproveitamento de créditos, devido a não se enquadrarem como insumos, pois não são serviços prestados ou bens consumidos na produção, estes não podem integrar a base de cálculo do crédito de PIS/PASEP e COFINS.

Referente a gastos e despesas com pedágio, a Solução de Consulta n. 241 (2012), traz que o pedágio, cobrado pela utilização de vias públicas, o qual, segundo solução descrita, não se enquadra como insumo a prestação do serviço de transporte de carga, sendo que o gasto com pedágio não é imputado a entidade prestadora, e sim atribuído ao contratante, chamado de “vale pedágio”, conforme a Lei n. 10.209 (2001).

Pedágio, conforme Solução de Consulta n. 294 (2008), não se caracteriza como um serviço prestado. Devido a cobrança pela utilização das vias públicas, característica não descrita no inciso II, art. 3º da Lei n. 10.833 (2003), impossibilitando a utilização deste como base de cálculo para crédito do PIS/PASEP e da COFINS.

4.1 Posicionamento do CARF em relação aos créditos sobre insumos

Efetua-se uma pesquisa nos acórdãos do CARF de um período de 10 anos, os quais se referem a créditos pleiteados por empresas transportadoras de cargas. Analisou-se as decisões sobre glosas, efetuados pela RFB, canceladas, nas despesas e custos enquadrados como insumo, utilizados como base de cálculo, visando demonstrar as possibilidades ao contribuinte de pleitear créditos sobre insumos perante esfera administrativa.

Referente a gastos e despesas com seguro, escolta, rastreamento, monitoramento e software, o Acórdão n. 9303004.342 (2016), traz os serviços de escolta e rastreamento de veículos, utilizados na prestação do serviço, como necessários ao serviço prestado cancelando a glosa efetuada pela RFB, referente a utilização a utilização dos gastos com rastreamentos e seguros de veículos e cargas, tendo como argumento a insegurança em território nacional, o qual eleva a despesa exposta como necessária a execução do serviço.

O Acórdão n. 3402003.064 (2016) apresenta uma decisão quanto aos insumos, diferente dos outros Acórdãos, pois possibilita o crédito além das despesas de rastreamento e monitoramento, a utilização também de aluguéis de softwares utilizados no rastreamento ou monitoramento, não incluindo os equipamentos utilizados para este fim, e despesas com vigias e segurança.

Em relação a gastos ou despesas com telefonia, dentre os Acórdãos analisados, o Acórdão n. 3402003.064 (2016), foi o único que cancelou glosa para a despesa com a telefonia de motoristas, sob o argumento de que a organização, por razões de eficiência e segurança, precisa manter eficientes sistemas de comunicação com sua frota, para se habilitar à prestação de serviços ao longo do território nacional nos padrões de excelência conquistados. Há clientes que inserem tal necessidade em contratos”.

É interessante explicar que os Acórdãos se restringem ao determinado caso julgado, como a proposta do artigo é demonstrar possibilidades de êxito perante ação administrativa,

essa seria uma possibilidade, para uma empresa transportadora de cargas, pleitear créditos em esfera administrativa.

Referente gastos e despesas com equipamentos de proteção individual, o Acórdão n. 3401002.857 (2015) traz as despesas, com equipamentos de proteção individual (EPI), podem incluir a base de cálculo do crédito de PIS/PASEP e COFINS como insumos, visto que são relacionadas a contratação de funcionários, sendo os funcionários necessários a execução dos serviços prestados, o EPI é considerado nesta decisão como insumo.

É importante ressaltar que, por se tratar da atividade de transportadora de cargas, os EPI's referentes ao motorista, mecânico, auxiliares, possibilita crédito, já o de outras atividades como administrativas, não se enquadram como possibilidade de crédito, conforme a disposição apresentada.

No que diz respeito aos gastos e despesas com pedágios, o Acórdão n. 3301001.788 (2016) descreve cancelamento de glosa com despesas referentes a Pedágios de terceiros e da própria frota, visto que este seria um gasto imprescindível a realização da atividade do contribuinte, devido a este fato a despesa se enquadra como insumo, gerando possibilidade de crédito.

Em contrapartida os Acórdãos n. 3402003.064 (2016) e n. 3401002.857 (2015), mantêm glosa sobre as despesas de pedágio, com visão semelhante a apresentada pela RFB, devido ao pedágio ser suportado pelo adquirente do serviço.

Referente a gastos ou despesas de viagens, o Acórdão n. 3402003.096 (2016) cancela glosa, cedendo utilização do crédito, sobre despesas de viagens, sendo estas despesas, gastos com motoristas, como bem descreve Acórdão n. 3402003.064 (2016), "Despesas por estadia, lavanderia, alimentação, etc. a estabelecimentos diversos, em postos de paradas nas viagens com transportes de cargas" possibilitam pleitear créditos sobre estas despesas.

É importante ressaltar que a conta despesas com viagens deve ser bem segmentada de outras despesas de mesma natureza, mas sem o mesmo fim, visto que o Acórdão n. 3401002.857 (2015) manteve glosa devido a utilização generalizada de uma mesma conta, o que impossibilitou o contribuinte julgado a utilizar-se deste possível crédito sobre insumos.

No que diz respeito aos gastos e despesas com licenciamento, o Acórdão n. 3402003.064 (2016) cancela a glosa sobre despesas de emplacamento de frota e gastos com IPVA dos veículos operacionais, sobre descrição "taxas rodoviárias", sendo estas duas despesas necessárias à execução do serviço de transporte de cargas. Já o Acórdão n. 3401002.857 (2015) mantêm glosa sobre exatamente sobre estas despesas, sob o argumento de que o conceito de insumos abrange apenas bens e serviços, não podendo enquadrar tais despesas.

Mesmo que algumas decisões tratem esta despesa como inviável a utilização como crédito de insumos, o emplacamento de frota e gastos com IPVA dos veículos operacionais, como demonstrado Acórdão n. 3402003.064 (2016) tem possibilidade de êxito mediante esfera administrativa.

Referente a gastos e despesas com cursos e treinamentos, o Acórdão n. 3401002.857 (2015) cancela glosa efetuada pela RFB, sobre despesas com cursos e treinamentos de motoristas, visto que o mesmo demonstra que o CONTRAN exige cursos e habilitações para que os motoristas conduzam a carga, sem este gasto a mesma não poderia exercer sua atividade econômica, viabilizando a possibilidade de utilização destas despesas como crédito de insumos.

Como exposto anteriormente, os gastos com treinamentos e cursos aos funcionários que tenham envolvimento com a atividade operacional da entidade, são possíveis de pleitear créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre esta despesa, enquadrada como crédito de insumos, em esfera administrativa.

Gastos e despesas com armazenagem de carga ou veículo, de acordo com o Acórdão n. 3402003.064 (2016) tem a glosa cancelada, permitindo a utilização da mesma à base de cálculo do crédito, sobre despesas com armazenagem de mercadoria e veículo, este traz dois aspectos, para o cancelamento da glosa no âmbito administrativo, os quais trazem naturezas semelhantes, o fato que os gera é que diverge.

4.3 Comparação entre créditos considerados pela RFB e pelo CARF

Salienta-se que a análise abordada destaca as possibilidades do direito ao crédito nas esferas administrativas da RFB e do CARF, considerando que, na primeira discussão com a RFB o contribuinte já conseguiu o direito ao crédito sob determinada despesa, essa discussão não será prolongada ao CARF.

Tabela 1: Resultado das análises efetuadas na pesquisa.

Despesas	RFB permite utilização	CARF já permitiu
Combustíveis e lubrificantes	Sim	
Serviços de manutenção, partes e peças de reposição	Sim	
Seguro de bens e cargas	Não	Sim
Serviços de rastreamento de veículos, monitoramento e software	Não	Sim
Lonas e adereços	Parcial	
Pneus e serviços de borracharia	Sim	
Fretes subcontratados	Sim	
Pedágio	Não	Sim
Telefonia	Não	Sim
Equipamentos de proteção individual	Não	Sim
Despesas de viagem	Não	Sim
Licenciamentos (IPVA e emplacamento)	Não	Sim
Cursos e treinamentos	Não	Sim
Gastos com armazenagem de carga ou veículo	Não	Sim

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Analisando a Tabela 1, é possível observar que do rol de despesas listadas, o CARF já permitiu a utilização do crédito do PIS e da COFINS para várias delas, as quais de acordo com o entendimento da RFB não seria possível essa utilização do crédito.

4.4 Simulação de apuração de créditos em período corrente e créditos a pleitear em esfera administrativa

A Tabela 2 apresenta uma simulação de cálculo sob os dois cenários, sendo eles permissão da RFB e permissão do CARF.

Tabela 2 - Exemplo hipotético de despesas, em um período de apuração, que poderiam gerar ou não crédito em uma entidade transportadora de carga, de apuração não cumulativa.

Despesas ¹	Valor	PIS/PASEP ²	COFINS ³	RFB ⁴	CARF ⁵
1 ⁶	R\$ 10.000,00				
2 ⁷	R\$ 800.000,00	R\$ 13.200,00	R\$ 60.800,00	R\$ 74.000,00	R\$ 74.000,00
3 ⁸	R\$ 230.000,00	R\$ 3.795,00	R\$ 17.480,00	R\$ 21.275,00	R\$ 21.275,00
4 ⁹	R\$ 80.000,00				
5 ¹⁰	R\$ 20.000,00				
6 ¹¹	R\$ 40.000,00	R\$ 660,00	R\$ 3.040,00	R\$ 3.700,00	R\$ 3.700,00
7 ¹²	R\$ 400.000,00	R\$ 6.600,00	R\$ 30.400,00	R\$ 37.000,00	R\$ 37.000,00
8 ¹³	R\$ 5.000,00				
9 ¹⁴	R\$ 350.000,00	R\$ 5.775,00	R\$ 26.600,00	R\$ 32.375,00	R\$ 32.375,00
10 ¹⁵	R\$ 250.000,00	R\$ 4.125,00	R\$ 19.000,00		R\$ 23.125,00
11 ¹⁶	R\$ 60.000,00	R\$ 990,00	R\$ 4.560,00		R\$ 5.550,00
12 ¹⁷	R\$ 1.500,00	R\$ 24,75	R\$ 114,00		R\$ 138,75
13 ¹⁸	R\$ 3.000,00	R\$ 49,50	R\$ 228,00		R\$ 277,50
14 ¹⁹	R\$ 4.000,00	R\$ 66,00	R\$ 304,00		R\$ 370,00
15 ²⁰	R\$ 80.000,00	R\$ 1.320,00	R\$ 6.080,00		R\$ 7.400,00
16 ²¹	R\$ 60.000,00	R\$ 990,00	R\$ 4.560,00		R\$ 5.550,00
17 ²²	R\$ 28.000,00	462,00	R\$ 2.128,00		R\$ 2.590,00
18 ²³	R\$ 10.000,00				
19 ²⁴	R\$ 45.000,00	R\$ 742,50	R\$ 3.420,00		R\$ 4.162,50

¹ Despesas pertinentes ao tema, conforme pesquisa;

² Crédito de PIS/PASEP, considerando alíquota básica de 1,65%;

³ Crédito da COFINS, considerando alíquota básica de 7,6%;

⁴ Posicionamento da RFB quanto à utilização das despesas como crédito;

⁵ Posicionamento da CARF quanto a utilização das despesas como crédito, salientando que, o direito ao crédito já disponibilizado pela RFB, não precisará ser discutido pelo CARF;

⁶ Despesas com combustíveis e lubrificantes de setor administrativo;

⁷ Despesas com combustíveis e lubrificantes da frota de caminhões;

⁸ Serviços de manutenção em frota (aumento inferior a um ano de vida útil);

⁹ Serviços de manutenção em frota (troca de motor do veículo); Serviços de manutenção em frota (troca de motor do veículo);

¹⁰ Serviços de manutenção em veículos do setor administrativo;

¹¹ Aquisição de capa protetora de carga em material film stretch;

¹² Saída de pneus do almoxarifado a caminhões da frota;

¹³ Saída de pneus do almoxarifado a veículos do setor administrativo;

¹⁴ Fretes subcontratados;

¹⁵ Despesas com escolta, rastreamento, monitoramento, de frota de caminhões

¹⁶ Despesas com seguros de veículos da frota

¹⁷ Aluguel de software de rastreamento, monitoramento de veículos e carga;

¹⁸ Despesas com telefone de motoristas;

¹⁹ Despesas com EPI a motoristas.

²⁰ Despesas com pagamentos de pedágios (não incluídos no vale pedágio)

²¹ Vale pedágio pago a fretes subcontratados;

²² Cursos e treinamentos a motoristas;

²³ Cursos e treinamentos ao setor administrativo;

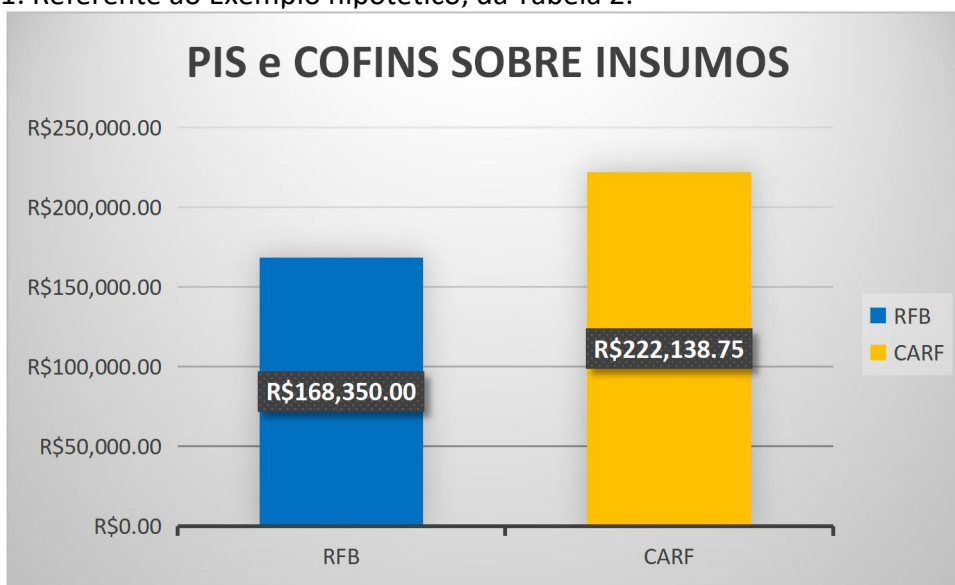
²⁴ Gastos com estacionamento e armazenagem de veículos da frota em operação

20 ²⁵	R\$ 2.000,00				
21 ²⁶	R\$ 50000,00	R\$ 825,00	R\$ 3.800,00		R\$ 4.625,00
Total:	\$2.528.500,00	R\$ 39.624,75	R\$ 182.514,00	R\$ 168.350,00	R\$ 222.138,75

Fonte: Elaborado pelos autores (2017).

Para melhor entendimento, a figura seguir apresenta um comparativo entre os créditos tributários de PIS/PASEP e COFINS sobre insumos relacionados à atividade de transportes, considerados pela RFB e os créditos considerados pelos CARF.

Figura 1: Referente ao Exemplo hipotético, da Tabela 2.



Fonte: Elaborado pelos autores (2017)

É possível identificar que se a entidade do exemplo hipotético se restringisse somente ao ente fiscalizador esta estaria perdendo a oportunidades de utilizar-se de 24,21% das possibilidades que a mesma teria para pleitear créditos sobre insumos, demonstrando que pleitear créditos em esfera administrativa gera economia, e um aproveitamento da inteira não cumulatividade das contribuições.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo demonstrou divergências quanto ao conceito de insumos, adotado para fins do cálculo do direito ao crédito de PIS/PASEP e da COFINS em organizações com a atividade de transporte de cargas, na esfera administrativa da RFB, assim como, no CARF. Assim, foram analisadas jurisprudências do ente fiscalizador e do ente julgador, as quais divergem em alguns casos, gerando dúvidas ao sujeito passivo quanto à utilização das despesas na base de cálculo do crédito das contribuições federais.

No início do desenvolvimento deste estudo identificou-se qual o posicionamento da RFB e do CARF em torno do tema em discussão, sobre o crédito das contribuições sobre os insumos da atividade de transporte de cargas, onde mostra que a RFB se aproxima do

²⁵Gastos com telefonia setor administrativo e comercial;

²⁶Despesas de viagens de motoristas.

conceito de insumos adotado pelo conceito do IPI e o CARF se utiliza da essencialidade do gasto ou despesa a execução do serviço ou produção do bem.

A pesquisa conseguiu apresentar algumas oportunidades de pleitear créditos sobre insumos, sendo possível identificar que, em muitos casos que a RFB glosa a utilização de determinados créditos, o CARF cancela a glosa devido a essencialidade da despesa ou gasto na execução do serviço. Desse modo, observa-se a oportunidade que as organizações têm de pleitear esse direito, utilizando-se dos entendimentos do órgão julgador.

É importante destacar que, para pleitear direito sobre o crédito em esfera administrativa, recomenda-se procurar profissionais especializados na área, devido a necessidade de acompanhamento contábil e jurídico.

Sugere-se para trabalho futuros que seja aplicado um estudo de caso em uma entidade transportadora de cargas, como um estudo de caso, referente ao aproveitamento da totalidade do crédito no cálculo da não cumulatividade exposta neste artigo, focando no processo para execução de recursos perante o CARF. Além disso, levanta-se a possibilidade de um estudo da formalização dessas discussões perante as esferas administrativas, e até mesmo jurídicas.

REFERÊNCIAS

Acórdão n. 9303004.342, de 05 de outubro de 2016 (2016). Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3º Turma Recuperado em 29 maio, 2017, de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Acórdão n. 3401002.857 de 27 de janeiro de 2015 (2015). Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3º Turma Recuperado em 29 maio, 2017, de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Acórdão n. 9303003.309 de 25 de março de 2015 (2015). Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3º Turma Recuperado em 25 maio, 2017, de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Acórdão n. 3402003.064 de 17 de maio de 2016 (2016). Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Recuperado em 28 maio, 2017, de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Acórdão n. 3301001.788 de 19 de março de 2016 (2016). Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Recuperado em 29 maio, 2017, de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Acórdão n. 3402003.096 de 21 de junho de 2016 (2016). Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária. Recuperado em 28 maio, 2017, de

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Acórdão n. 3301002.995 de 08 de agosto de 2016 (2016). Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recuperado em 21 maio, 2017, de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (1988). Recuperado em 23 maio, 2017 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm

Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999 (1999). Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Recuperado em 25 maio, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm

Higuchi, H. (2016). *Imposto de renda das empresas: Interpretação e prática* (41ª ed). São Paulo: Ir Publicações.

Instrução Normativa n. 404, de 12 de março de 2004 (2004). Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei n. 10.833, de 2003, e dá outras providências. Recuperado em 29 maio, 2017, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>

Instrução Normativa n. 1396, de 16 de setembro de 2013 (2013). Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Recuperado em 29 maio, 2017 de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46030>

Melo, J. E. S.; Lippo, L. F. (2004). *A não cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)* (2. ed.). São Paulo: Dialética.

Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966 (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Recuperado em 29 maio, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

Lei n. 10637, de 30 de dezembro de 2002 (2002). Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Recuperado em 29 maio, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm

Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (2003). Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Recuperado em 29 maio, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm

Lei n. 10.209, de 23 de março de 2001 (2001). Institui o Vale-Pedágio obrigatório sobre o transporte rodoviário de carga e dá outras providências. Recuperado em 29 maio, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm

Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014 (2014). Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Recuperado em 29 maio, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10209.htm

Prodanov, C. C.; Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho acadêmico* (2. ed.). Novo Hamburg: Universidade Feevale.

Silva, D. S. S. et al. (2016). *Repertório analítico de jurisprudência do CARF*. São Paulo: Max Limonad.

Solução de Consulta n. 169, DISIT de 28 de agosto de 2013 (2013). Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Recuperado em 17 maio, 2017, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=45701>

Solução de Consulta n. 99045, COSIT de 14 de março de 2017 (2017). Contribuição para o PIS/Pasep. Recuperado em 29 maio, 2017, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81415&visao=anotado>

Solução de Consulta n. 215, COSIT de 03 de maio de 2017 (2017). Contribuição para o PIS/Pasep. Recuperado em 18 maio, 2017, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81415&visao=anotado>

Solução de Consulta n. 294, DISIT de 31 de outubro de 2008 (2008). Contribuição para o PIS/PASEP. Recuperado em 14 maio, 2017, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=71918>

Solução de Consulta n. 241, DISIT de 12 de dezembro de 2012 (2012). Recuperado em 26 maio, 2017, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=71917&visao=anotado>

Solução de Consulta n. 16, DISIT de 24 de outubro de 2013 (2013). Contribuição para o PIS/PASEP. Recuperado em 26 maio, 2017, de

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=71917&visao=anotado>