



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

**Processo nº** 10120.720382/2016-54  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-004.815 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** PIS/COFINS  
**Recorrente** EMPRESA GESTÃO DE PESSOAS E SERVIÇOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

INSUMOS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE

No cálculo da Cofins não-cumulativa podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens e serviços previstos na legislação e essenciais ao processo produtivo de um determinado bem ou de prestação de um determinado serviço.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

INSUMOS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE

No cálculo do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens e serviços previstos na legislação e essenciais ao processo produtivo de um determinado bem ou de prestação de um determinado serviço.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 720 a 742) interposto pelo Contribuinte, em 25 de janeiro de 2017, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-63.633 (fls. 674 a 705), de 12 de janeiro de 2017, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte as Impugnações (fls. 475 a 481 e 563 a 574), mantendo parcialmente o crédito tributário exigido.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão (fls. 675 a 679):

Trata-se de autos de infração relativos à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep referentes aos períodos de apuração janeiro a dezembro de 2011, por meio dos quais foram constituídos créditos tributários nos valores de, respectivamente, R\$ 7.490.237,37 e R\$ 1.623.723,55, incluídos os principais, multas de ofício no percentual de 75% e juros de mora calculados até janeiro de 2016.

Nos dois autos de infração, na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (fls. 436/443 e fls. 450/458), encontram-se os Relatórios Fiscais, nos quais o Auditor-Fiscal apresenta os fundamentos das autuações, que são os mesmos para ambos. Segundo a fiscalização, para todos os períodos de apuração existe insuficiência dos valores recolhidos e/ou declarados, em decorrência da apuração de créditos da não-cumulatividade em desacordo com a legislação em vigor, conforme passaremos a expor. Além disso, para os períodos de apuração janeiro a março a contribuinte deixou de incluir receitas na base de cálculo, e nos períodos de apuração novembro e dezembro, não recolheu nem declarou os valores devidos.

O Auditor-Fiscal inicia os Relatórios com um histórico da ação fiscal no qual, além de relatar os eventos propriamente ditos da referida ação, informa as razões dos lançamentos relativos aos períodos de apuração novembro e dezembro/2011:

Em 21/01/2016, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0006, o contribuinte informa que referente fez recolhimentos de PIS e COFINS do mês de janeiro de 2011, e nos meses de novembro e dezembro de 2011, o contribuinte não entregou DCTF, e, segundo ele, via Per/dcomp fez pedido de compensação dos tributos (Pis e Cofins), sem no entanto ter entregue DCTF declarando os débitos dos citados tributos dos meses de novembro e dezembro de 2011. Solicita a abertura da competência para retificar a DCTF com as informações necessárias. Por estar sob fiscalização, esse seu pedido, por falta de previsão legal, não pôde ser atendido e os créditos tributários apurados nos 03 (três) meses, juntamente com os demais meses que tiveram créditos a ser constituídos, será objeto do presente Auto de Infração.

Após o histórico, apresenta a motivação das glosas efetuadas nos créditos apurados pela contribuinte. Esclarece que esta exerce a atividade de fornecimento de mão de obra para trabalho temporário e que na planilha de apuração das contribuições teria listado despesas em relação às quais não existe previsão legal para o aproveitamento de créditos. Prossegue (destaques no original):

*Conforme a citada planilha, o contribuinte requer créditos de Pis e Cofins não cumulativo sobre as despesas, dentre elas: **Pat convênio Alimentação, com vale transporte, cartórios e correios, combustíveis, recrutamento e seleção, telefones, seguro de vida, plano de saúde/odontológico, exames admissionais, uniformes, materiais de escritório, viagens, transportes, seguros, lanches e refeições, hospedagens, anúncios e publicidades, serviços gráficos.***

Passa então a apresentar os motivos das glosas relativas a cada um dos itens de despesa mencionados. Deste ponto, destacamos:

- a) não consta na contabilidade da fiscalizada o registro de receitas provenientes da prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, e a legislação em vigor permite a apuração de créditos sobre as despesas com vale-transporte, vale-refeição, vale-alimentação, fardamento e uniformes somente em relação à mão-de-obra empregada nestas atividades.
- b) diárias pagas a empregados e funcionários em virtude de prestação de serviços em localidade diversa daquela em que residem ou trabalham não dão direito a crédito, por configurarem pagamento de mão-de-obra, sendo portanto, expressamente vedada a apuração de créditos.

As demais glosas foram efetuadas porque, segundo a fiscalização, se referem a despesas com aquisição de bens e/ou serviços que não se caracterizam como insumos e em relação aos quais não existe previsão legal específica admitindo a apuração de créditos.

Cientificada em 26/01/2016, no dia 25/02/2016 a contribuinte apresentou as impugnações de fls. 475/481 (Cofins) e 563/574 (PIS), nas quais contesta os lançamentos.

Inicia a impugnação ao auto de infração da Cofins com um breve resumo da autuação. A seguir, contesta os lançamentos relativos a novembro e dezembro/2011, alegando que os créditos tributários relativos a estes períodos de apuração haviam sido extintos por meio de compensações formalizadas antes do início da ação fiscal. Entende que o fato de não terem sido declarados em DCTF não poderia, por si só, justificar o lançamento, uma vez que, como dito, tinham sido extintos da forma mencionada.

Passa então a contestar as glosas de créditos. Neste sentido, relaciona as despesas que foram objeto de glosas, acrescenta que “a atividade principal da Impugnante é

assim descrita (CNPJ): 78.20.5-00 – Locação de mão-de-obra temporária”, e sustenta:

Tem-se que o insumo é o que é colocado em um processo de produção de bens e serviços de forma direta ou indireta. Assim, entende a Impugnante, ser possível deduzir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as despesas com vale-transporte, vale-refeição, vale-alimentação, fardamento e uniformes fornecidos aos funcionários vinculados a cada contrato, inclusive seguro de vida, com base no art. 3º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Importa destacar que para execução dos objetos dos contratos, a Impugnante utiliza um grande contingente de pessoal. Assim, considera que a mão-de-obra é necessária para a execução do objeto do contrato e que as despesas elencadas acima são custos inerentes à mão-de-obra necessária para a execução dos serviços contratados, observando os princípios da essencialidade, necessidade, imprescindibilidade e utilizabilidade.

Destarte, para a caracterização das despesas como insumo é relevante verificar se estas despesas são inerentes, essenciais e necessários à realização/produção do serviço, não devendo se submeter tal conceito às regras do IRPJ e IPI, mas apenas às próprias regras do PIS e da Cofins. Reafirma-se que os dispêndios, denominados insumos, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem e afetem o universo das receitas tributáveis (pelo PIS e pela Cofins), podendo-se utilizar, como referência, três exigências para delimitação do conceito em relação a tais contribuições, quais sejam:

- a) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na respectiva prestação do serviço, ou para viabilizá-los;
- b) a prestação do serviço dependa daquela aquisição do bem ou do serviço, conforme o caso; além de
- c) não se fazer necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo), como exigido por outras normas, a exemplo daquela aplicável ao IPI. Por conseguinte, atendidos tais requisitos, o bem ou serviço será considerado insumo e poderá ser utilizado como crédito na apuração das referidas contribuições.

Cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, e conclui:

Desta forma verifica-se que os dispêndios elencados são indispensáveis à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos, sem os quais os contratos de prestação de serviços são prejudicados pela sua realização parcial e/ou mesmo a não realização.

### III - DO PEDIDO

À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total do lançamento requer que seja acolhida a presente Impugnação, acatando-se:

- a) os créditos glosados indevidamente; e
- b) as compensações de que trata o PER/DCOMP acima referenciado.

Na impugnação ao auto de infração da Contribuição para o PIS/Pasep repete todas as alegações acima expostas, com acréscimos. No primeiro tópico da impugnação, denominado “Dos Fatos”, no qual apresenta o resumo da autuação, inseriu o parágrafo a seguir reproduzido:

O autor do feito desconsiderou, também, as apurações de janeiro, fevereiro e março de 2011, da Impugnante, inserindo valores alusivos às notas fiscais faturadas nesses períodos, conforme quadro abaixo, quando, em verdade, os valores respectivos foram contabilizados em dezembro/2010 conforme se comprova através do SPED (ANEXO I).

Após a repetição dos argumentos da impugnação ao Auto de Infração da Cofins, apresenta um tópico específico, intitulado “Da apuração de janeiro, fevereiro e março/2011 – competência”.

Neste tópico, transcreve o caput do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, transcreve parte da ementa e trecho dos fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 114, de 22 de abril de 2014, e sustenta (destaques no original):

Portanto, considerando a existência de contratos de prestação de serviços entre a Impugnante e determinados clientes, buscou-se atender os dispositivos legais que regem o assunto, sendo incorreta a inclusão, pelo autor do feito, dos valores de janeiro, fevereiro e março de 2011. Veja-se abaixo os quadros contendo a apuração da autoridade fiscal e da Impugnante:

| APURAÇÃO DO FISCO – PIS                     |                     |                      |                     |
|---------------------------------------------|---------------------|----------------------|---------------------|
| Descrição da Operação                       | BC Janeiro          | BC Fevereiro         | BC Março            |
| Operação Tributável                         | 1.077.946,00        | 3.978.357,72         | 5.053.643,81        |
| Operação Tributável                         | 437.753,97          | 3.432.044,83         | 2.805.455,44        |
| Nota Fiscal faturamento emissão 2011        | 4.657.672,53        | 4.326.490,02         | 59.654,16           |
| Operação será Tributada na Emissão NF venda |                     |                      |                     |
| Alíquota zero                               | 1.655,16            | 1.216,69             | 268,85              |
| Alíquota zero                               | 30.382,41           | 36.117,83            | 41.667,76           |
| Alíquota zero                               | 36,69               | 234,97               | 168,48              |
| Alíquota zero                               | 26.159,05           | 26.146,37            | 28.877,06           |
| Não Tributada PIS/COFINS                    | 0                   | 0,00                 | 0,00                |
| Total Geral das Receitas                    | 6.231.605,81        | 11.800.608,43        | 7.989.735,56        |
| Total Não Tributada                         | 58.233,31           | 63.715,86            | 70.982,15           |
| <b>Total Receita Tributada</b>              | <b>6.173.372,50</b> | <b>11.736.892,57</b> | <b>7.918.753,41</b> |

| APURAÇÃO IMPUGNANTE – PIS             |            |              |            |
|---------------------------------------|------------|--------------|------------|
| Descrição da Operação                 | BC Janeiro | BC Fevereiro | BC Março   |
| Alíquota sobre o Faturamento de 1,65% | 101.538,26 | 193.274,77   | 130.360,93 |

|                                    |              |              |              |
|------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Saldo Credor acompens mês seguinte |              |              |              |
| SALDO DEVEDOR APURADO NO MÊS       | 101.538,26   | 193.274,77   | 130.360,93   |
| Retenções Descontadas no mês       | 38.926,97    | 75.326,56    | 50.749,26    |
| Saldo a Pagar                      | 62.611,29    | 117.948,21   | 79.611,67    |
| Operação Tributável                | 1.077.946,00 | 3.978.357,72 | 5.053.643,81 |
| Operação Tributável                | 437.753,97   | 3.432.044,83 | 2.805.455,44 |
| Operação Tributável na Emissão     |              |              |              |
| Alíquota Zero                      | 1.655,16     | 1.216,69     | 268,85       |
| Alíquota Zero                      | 30.382,41    | 36.117,83    | 41.667,76    |
| Alíquota Zero                      | 36,69        | 234,97       | 168,48       |
| Alíquota Zero                      | 26.159,05    | 26.146,37    | 28.877,06    |
| Não Tributada PIS/COFINS           | 0,00         | 0,00         | 0,00         |
| Total Geral das Receitas           | 1.573.933,28 | 7.474.118,41 | 7.930.081,40 |
| Total Não Tributada                | 58.233,31    | 63.715,86    | 70.982,15    |
| Total Receita Tributada            | 1.515.699,97 | 7.410.402,55 | 7.859.099,25 |

Conclui:

### III - DO PEDIDO

À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total do lançamento requer que seja acolhida a presente Impugnação.

Tendo em vista a decisão consubstanciada no Acórdão ora recorrido, o Contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, para que seja reformada a referida decisão na parte em que a impugnação foi considerada improcedente.

Houve, ainda, a apresentação de Despacho (fls. 1178 a 1179), pela administração fazendária (DRF/Goiânia), para que seja apensado o processo nº 10120-721.361/2017-37 ao presente. O Contribuinte apontou discordância pelo desmembramento do crédito tributário, pois todo o débito estava sendo objeto de questionamento quando da impugnação e agora por meio do Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-63.633, é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo da Cofins não-cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou serviços destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos diretamente na produção dos bens ou serviços vendidos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DÉBITO COMPENSADO, NÃO DECLARADO EM DCTF.

A extinção do crédito tributário mediante compensação não obsta o lançamento de ofício relativo ao débito não declarado em DCTF, posto que está condicionada a posterior homologação, e pode ser cancelada pelo sujeito passivo sem prévia manifestação da administração tributária. Verificada a homologação da compensação, exclui-se do lançamento a parcela do crédito tributário efetivamente compensada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo do PIS não-cumulativo somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou serviços destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos diretamente na produção dos bens ou serviços vendidos.

PIS. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO.

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.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DÉBITO COMPENSADO, NÃO DECLARADO EM DCTF.

A extinção do crédito tributário mediante compensação não obsta o lançamento de ofício relativo ao débito não declarado em DCTF, posto que está condicionada a posterior homologação, e pode ser cancelada pelo sujeito passivo sem prévia manifestação da administração tributária. Verificada a homologação da compensação, exclui-se do lançamento a parcela do crédito tributário efetivamente compensada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Verificando o Recurso Voluntário apresentado, observa-se que o Contribuinte descontou na apuração do PIS e Cofins créditos relativos a insumos que, conforme o entendimento da DRJ/POA, estão em desacordo com a legislação, são eles:

- 
- Despesas com vale-transporte, vale-alimentação, vale-refeição, fardamento, uniformes e seguro de vida;
  - Despesas com publicidade, propaganda e divulgação;
  - Diárias pagas a empregados, despesas de aluguéis de veículos para transporte de empregados;
  - Despesas com telefonia;
  - Despesas com cartórios e correios, combustíveis, recrutamento e seleção, plano de saúde/odontológico, exames admissionais, materiais de escritório e serviços gráficos.

Questão bastante controvertida, tanto na esfera das decisões administrativas, quanto nas decisões judiciais, é o conteúdo e o alcance do conceito de insumos utilizado na legislação concernente. Entendo que podem ser considerados insumos os bens e serviços que tenham pertinência e que se façam essenciais no processo produtivo de um determinado bem ou de prestação de um determinado serviço.

Quanto ao conceito de insumos verifica-se a seguinte posição exposta no recorrido Acórdão (fl. 695):

Posto isso, é possível concluir-se, ainda sobre a definição de insumo, que as leis não dizem que um bem ou serviço, por sua natureza, o seja, mas reconhecem que **a sua utilização em contato direto com o produto ou serviço torná-lo-á insumo.**

A atividade fim da empresa será importante referencial para se caracterizar um bem ou serviço como insumo ou não. Neste caso, insumo será aquele elemento que, em razão de sua função direta exercida sobre o serviço em andamento ou sobre o produto em fabricação, repercutirá no produto final ou na prestação de serviço final, e do qual decorrerá a receita ou faturamento.

Pois bem. Diante das razões acima expostas, conclui-se que o ponto de partida para se perquirir se determinado bem ou serviço se caracteriza como insumo é questionar-se se esses elementos exerceram função direta sobre o produto ou serviço final. Esse bem ou serviço, desde que tenha contato direto com o produto ou serviço objeto da atividade fim da empresa, será insumo.

Ou seja, deve haver uma relação direta entre o direito ao crédito do insumo (bens e serviços) e a posterior ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, qual seja, a receita advinda da venda do serviço final ou do produto fabricado.

Insumo, na verdade, será o bem que, agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto ou serviço a que se destina. É o material ou serviço que se incorpora ao produto final, definido como aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes, de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados nesse processo.

Já o Contribuinte aduz em seu recurso que os itens acima incluem-se no conceito de insumo, pois essas despesas estão vinculadas de forma essencial ao processo produtivo da empresa, visto que sua atividade principal é a locação de mão-de-obra temporária (CNAE 78.20-5-00) e, diante disso, indaga (fl. 731):

E ainda: É possível viabilizar a cessão de mão-de-obra sem a contrapartida das despesas com vale-transporte, vale-alimentação, vale-refeição, fardamento, uniforme e seguro de vida, diárias pagas, aluguéis de veículos para transportes, plano de saúde odontológico e outras vinculadas aos profissionais executores dos serviços contratados? É possível, portanto, a realização de tal processo produtivo sem tais despesas?

10.637/2002 e 10.883/2003, assim estabelecem em seu artigo 3º as possibilidades de creditamento:

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

(...)

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

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

(...).

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 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.

(...). (grifou-se).

Sendo assim, cabe aqui que sejam individualizados todos os custos alegados pelo Contribuinte e estabelecer, um a um, se permitem ou não o creditamento desses valores na apuração das contribuições do PIS e da Cofins.

**Despesas com vale-transporte, vale-alimentação, vale-refeição, fardamento, uniformes e seguro de vida**

O Contribuinte requer que o custo com vale-transporte, vale-alimentação, vale-refeição, fardamento, uniformes e seguro de vida, seja incluído no creditamento de PIS e de Cofins, uma vez que considera que são custos essenciais para o desenvolvimento da sua atividade, qual seja a locação temporária de mão de obra.

De fato, estes custos são essenciais para que o Contribuinte realize o serviço prestado, ou seja, respeitando o critério da essencialidade considero que o valor gasto com vale-transporte, vale-alimentação e vale-refeição é fundamental no processo produtivo do Contribuinte, possibilitando assim o creditamento de PIS e Cofins não-cumulativos.

Da mesma forma, aplica-se para o custo referente ao fardamento e uniformes, essenciais para que o Contribuinte realize a prestação de serviço objeto de sua empresa como se pode verificar as fls. 321 e seguintes (10. Das condições de segurança do trabalhador temporário – Anexo I ao contrato firmado com Correios, salientando que foram entregues quatro contratos de prestação de serviços de mão de obra temporária).

Já no que tange o valor gasto com seguro de vida, considero que este custo não está vinculado diretamente com o serviço prestado pelo Contribuinte, não possibilitando que estes valores sejam creditados para fins de compensação de PIS e de Cofins.

Ocorre que, como bem exposto quando da motivação das glosas de créditos, no “Relatório Fiscal da Descrição dos Fatos do Citado Auto de Infração”, o Contribuinte não demonstrou que atende ao disposto na Lei nº 11.898/09 no sentido de que registra receitas de limpeza, conservação e manutenção, visto que teria que demonstrar para fazer jus ao crédito que explora essas atividades (fls. 470 e 471):

Processo nº 10120.720382/2016-54  
Acórdão n.º **3301-004.815**

**S3-C3T1**  
Fl. 1.190

Segundo o disposto nos artigos 3º, X, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as quais dispõem sobre a apuração de créditos na sistemática da não cumulatividade na cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, as pessoas jurídicas podem deduzir da base de cálculo das contribuições citadas as despesas com vale-transporte, vale-refeição, vale-alimentação, fardamento e uniformes fornecidos aos funcionários vinculados a cada contrato, relativos à mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de **limpeza, conservação e manutenção**.

Considera-se que a mão-de-obra é necessária para a execução do objeto do contrato e que as despesas com as atividades relacionadas acima são custos inerentes à mão-de-obra necessária para a execução dos serviços contratados. **É importante salientar que a apuração de créditos decorrentes destes dispêndios não cabe em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica** e que o direito ao crédito em referência independe de a pessoa jurídica desenvolver, concomitantemente, as três atividades.

Em sua contabilidade, o contribuinte não registra receitas de limpeza, conservação e manutenção.

O conceito de insumos fixado nos artigos 3ºs, inciso II, das Leis nºs 10.637 /02 e 10.833 /03, e regulamentado por Instruções Normativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, em especial as de nº. 247/02 e 404/04, compreende exatamente os bens e serviços diretamente utilizados na fabricação de produtos destinados ao comércio ou na prestação de serviços. 2. Os artigos 3ºs, inciso X, das Leis ns 10.637 /02 e 10.833 /03, enumeram de forma taxativa em que hipóteses pode haver o creditamento do PIS e da COFINS, considerando o critério correspondente à natureza da atividade desempenhada pela empresa para concluir se haverá ou não

autorização para a efetuação do desconto respectivo. 3. Com a edição da Lei nº. 11.898 /09 instituiu-se a previsão de que apenas a pessoa jurídica, exploradora de atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, teria permissão para descontar créditos calculados em relação a vale-transporte, vale-refeição, ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos seus empregados.

Sendo assim, voto por negar provimento ao recurso do Contribuinte no que tange aos custos de vale-transporte, vale-alimentação, vale-refeição, fardamento, uniformes e seguro de vida.

### **Despesas com publicidade, propaganda e divulgação**

As despesas com publicidade, propaganda e divulgação não estão arroladas como custos passíveis de aproveitamento de crédito no art. 3º da legislação de regência.

Neste sentido voto por negar provimento ao recurso, mantendo a glosa das despesas com publicidade, propaganda e divulgação.

### **Diárias pagas a empregados, despesas de alugueis de veículos para transporte de empregados**

Em que pese os argumentos trazidos pelo Contribuinte no sentido de que os custos com diárias pagas a empregados e despesas de alugueis de veículos para transportar os empregados devem ser considerados insumos, cito trecho do Relatório Fiscal (fls. 471):

As diárias pagas a empregados e funcionários em virtude de prestação de serviços em localidade diversa da que residem ou trabalham não dá direito ao crédito de Pis e Cofins não cumulativo, por configurarem pagamento de mão de obra. Neste caso a apuração do crédito é vedada pelo art. 3º, §2º, I, da Lei nº 10.833, de 2003. Os gastos com passagem e hospedagem de empregados e funcionários, não são considerados "insumos" na prestação de serviços, não podendo ser considerados para fins de desconto de crédito na apuração da contribuição para o Pis e Cofins não cumulativo. As despesas de alugueis de veículos para transporte de empregados e funcionários não dão direito ao crédito da contribuição para o Pis e Cofins não cumulativo, por falta de previsão legal. Dispositivos Legais: Solução de Divergência nº 15/08, Lei 10.833/03, art. 3º, II e IV; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, I, "b" e §4º, II, "b".

Com isto posto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no que tange as diárias pagas a empregados e despesas de alugueis de veículos para transportar os empregados.

### **Despesas com telefonia**

Neste ponto, considero que o Contribuinte tenta classificar como insumo um custo operacional inerente de praticamente toda empresa, que não tem relação direta com o serviço prestado. Logo, impossibilitando a classificação como insumo e consequentemente não sendo possível o creditamento para fins de PIS e Cofins. Nego assim provimento ao recurso interposto neste quesito.

### **Despesas com cartórios e correios, combustíveis, recrutamento e seleção, plano de saúde/odontológico, exames admissionais, materiais de escritório e serviços gráficos**

Mais uma vez o Contribuinte requer que sejam classificados como insumos meros custos operacionais da empresa, não sendo possível a inclusão de tais valores gastos no conceito de insumo quanto a essencialmente e, consequentemente, impossibilitando o creditamento de PIS e Cofins para tais custos.

Não havendo previsão legal para o creditamento destas despesas e não atendendo ao critério de essencialidade, voto por negar provimento ao recurso.

Isto posto em relação a questão dos insumos e das glosas efetuadas pela administração fiscal, requer ainda o Contribuinte em seu recurso um ponto específico que trata do **PIS – Bases de cálculo de janeiro, fevereiro e março de 2011**. Assim expõe (fls. 792 e seguintes):

#### **II.2. PIS – BASES DE CÁLCULO DE JANEIRO, FEVEREIRO E MARÇO 2011**

(...)

2.1. Ora, considerar a confirmação de um pagamento “indevido”, em decorrência da antecipação de um fato gerador e, ao mesmo tempo, autuar o contribuinte pelo não recolhimento no mês do efetivo recebimento da receita, é penalizá-lo sobremaneira, especialmente indicando-lhe possível pedido de restituição em face do recolhimento à maior, em que pese tratar-se comprovadamente de um erro de fato, tendo restado evidente o equívoco na antecipação dos fatos geradores, resultando não um benefício para o contribuinte, porém, pró-fisco.

2.1.1. Segue apuração do PIS/COFINS, considerando as receitas que ocorreu a antecipação para o ano de 2010, conta contábil Nº 4110100003 - TAXA DE SERVIÇOS – TMO, período de apuração Outubro, Novembro e Dezembro de 2010, mas que a confirmação de fato ocorreu com a emissão da NFs nos meses de Janeiro, Fevereiro e Março de 2011, contudo ao analisar as *LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003 no seu Art. 1º*, ele nos fala das receitas auferidas no mês, e ao analisar cada nota fiscal verificará que as competências são do período de 2010, constituindo dessa forma uma receita do período apurado.

(...)

Nesse caso, não temos mais possibilidade de realizar o pedido de restituição, por ter passado os cinco anos conforme RIR 99, e quando realizamos essa antecipação não gerou prejuízo para a Receita Federal, mas uma antecipação da receita da contribuição que teríamos que ter pagado com a data inicial de fevereiro de 2011 até abril 2011. Ao analisar a DCTF e SPED contábil, irá comprovar que ocorreu a apuração antecipadas e o recolhimento dos tributos ou parcelamento, por esse motivo, solicitamos que os valores sejam mantidos no ano de 2010, não gerando prejuízo para Empresa: Empreza Gestão de Pessoas e Serviços Ltda.

2.1.2. Relativamente a esse item comprova-se a alegação fazendo-se apensar os seguintes documentos – **ANEXO IV**:

- a) SPED - Balancete Contábil – Outubro a Dezembro/2010;
- b) SPED – Livro Razão – Cofins a Pagar – Outubro a Dezembro / 2010;

- c) SPED – Livro Razão – Pis a Pagar – Outubro a Dezembro / 2010;
- d) SPED – Receitas – Outubro a Dezembro / 2010
- e) Notas Fiscais (amostragem em face do volume de documentos economicidade processual) nºs:
- f) Refis 2014 – Parcelamento.

Este ponto já foi enfrentado no voto do ora recorrido Acórdão e cito trechos como razões para decidir (fls. 742 e seguintes):

**PIS - Bases de Cálculo de Janeiro, Fevereiro e Março/2011**

Como já anteriormente dito, apenas em sua **impugnação ao Auto de Infração relativo à Contribuição para o PIS/Pasep**, a contribuinte contestou a inclusão, nas bases de cálculo dos meses de janeiro, fevereiro e março/2011, de valores que esta não tinha considerado em sua apuração.

Para adequada visualização, apresentamos, a seguir, imagens parciais das planilhas relativas às bases de cálculo produzidas pela contribuinte e pela fiscalização:

**Planilha da contribuinte (fl. 67):**

(...)

**Planilha da fiscalização (fl. 433):**

(...)

Como se nota, o Auditor-Fiscal incluiu nas bases de cálculo dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2011 os valores de, respectivamente, R\$ 4.657.672,53, R\$ 4.326.490,02 e R\$ 59.654,15, que a contribuinte não havia considerado quando da apuração do tributo. Os valores em questão foram obtidos na conta contábil 1120199998, cuja descrição é “*PEDIDOS AUTORIZAD FATURADO 2011*”. Na coluna “*Descrição da Operação*” consta “*Nota Fiscal faturamento emissão 2011*”. Oportuno registrar, na planilha da contribuinte não há uma linha relativa a esta conta contábil.

A linha seguinte da planilha do Auditor-Fiscal, sem valores, se refere à conta contábil 4110100016, descrita como “*Receita Ajuste Lei 11 638*”, e apresenta na coluna “*Descrição da Operação*” a frase “*Operação será Tributada na Emissão NF venda*”. Na planilha da contribuinte consta a linha relativa a esta conta contábil, também sem valores, cuja única diferença com a planilha da fiscalização está no texto – de igual significado, diga-se de passagem – inserido na coluna “*Descrição da Operação*”; nesta consta a expressão “*Operação Tributável na Emissão*”.

É interessante observarmos que a contribuinte havia sido questionada a este respeito durante a ação fiscal, por meio do Termo de Intimação Fiscal no 0005 (fls. 74/75). Em sua resposta (fls. 101/104), após alguns esclarecimentos, a contribuinte afirma (sublinhado no original, negritos nossos):

***02.1 - As apurações foram efetuadas baseadas na data de emissão da NF e não pela data de competência dos serviços.***

***Como citado no item 02, para equalizar a Receita X Custo/Despesas, provisionamos como serviços a faturar as receitas cuja a emissão de sua NF não ocorreu. Nesse momento por se tratar de provisionamento (harmonização entre Receita e Despesa conforme a lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007 no seu artigo 177, § 2o, § 7o), não apuramos os tributos relativos à operação. O fato gerador se dá mediante emissão da NF. (Anexo***

2)

Nos dois parágrafos seguintes ao acima transcrito, a contribuinte se contradiz, afirmando que a receita teria sido reconhecida e tributada no ano calendário 2010:

**03 – Os lançamentos efetuados na conta contábil 112.01.99998 – Pedidos a faturar autorizados – clientes refere-se a reversão de receita reconhecida e tributada ano calendário 2010. Como citado anteriormente, para equalizar a Receita X Custo/Despesas do ano de 2010, provisionamos como serviços a faturar as receitas cuja a emissão de sua NF não ocorreu. (Anexo 3).**

**03.1 – Os lançamentos a títulos de crédito na conta contábil 112.01.99998 – Pedidos a faturar autorizados – clientes, refere-se a reversão de receita reconhecida e tributada ano calendário 2010.**

Embora tenha feito afirmações contraditórias em um mesmo documento no decorrer da ação fiscal, na impugnação ao Auto de Infração do PIS a contribuinte foi taxativa em sua alegação de que tais receitas haviam sido já tributadas no ano calendário 2010, alegação esta que sustenta estar comprovando “*através do SPED (ANEXO I)*”.

O anexo mencionado é uma cópia do “*Balancete Mensal de Verificação*” do mês de dezembro de 2010, que se encontra às fls. 484/527.

A contribuinte não apresentou nenhum outro documento destinado a comprovar sua alegação, como, ao menos, um demonstrativo de apuração da base de cálculo de dezembro/2010, que incluísse todas as receitas nela consideradas, de modo a evidenciar que as receitas em questão foram efetivamente tributadas naquele período de apuração. Por óbvio, a efetiva comprovação exigiria, além do balancete juntado pela impugnante, o demonstrativo mencionado e cópias dos documentos com base nos quais os registros contábeis foram escriturados, documentos estes que também não foram apresentados. Assim, a alegação não restou comprovada.

Contudo, ainda que a impugnante tivesse comprovado tal alegação, disso não resultaria que estivesse incorreta a inclusão das referidas receitas nas bases de cálculo de janeiro, fevereiro e março de 2011, como acertadamente fez o Auditor-Fiscal. Na hipótese de que fosse verdadeira a alegação da contribuinte, e em consequência da inclusão desta receita na base de cálculo de dezembro/2010 esta tivesse apurado PIS a pagar e tivesse recolhido o valor devido, poderia refazer a apuração e, sendo o caso, pedir a restituição do valor que eventualmente tivesse sido pago a maior que o devido.

Deveras, em relação a estas receitas, o fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep somente ocorreu nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2011, períodos de apuração nos quais as receitas foram auferidas. Os valores em questão, ainda que tivessem sido recebidos antecipadamente, não são receitas do mês de dezembro/2010 nem integram o faturamento deste mês.

A este respeito é oportuno registrar que o fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep é o auferimento de receitas decorrentes da venda de bens ou serviços. No caso em exame ocorre, portanto, quando da efetiva prestação dos serviços, fato este que é registrado nos documentos fiscais e contábeis da prestadora dos serviços mediante emissão das respectivas notas fiscais e escrituração na contabilidade. O suposto provisionamento de receitas de serviços a faturar, mencionado pela contribuinte em sua resposta à intimação a que acima nos referimos, não é fato gerador do PIS. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, assim dispõem (os destaques foram acrescentados):

Lei no 10.637, de 2002:

*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.*

IN SRF no 247, de 2002:

*Art. 2º As contribuições de que trata esta Instrução Normativa têm como fatos geradores:*

*I – na hipótese do PIS/Pasep:*

*a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado;*

*b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º; e*

*II – na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.*

*Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.*

No mesmo sentido é a Solução de Consulta Cosit no 114, de 22 de abril de 2014, invocada pela contribuinte em sua impugnação. Veja-se, a seguir, a mesma parte da ementa da referida Solução de Consulta que foi transcrita pela contribuinte na impugnação:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.**

*O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.*

***No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.***

(...) (destacamos)

Também merecem especial atenção os parágrafos 14 a 16 desta Solução de Consulta, a seguir transcritos (os sublinhados são do original, os negritos foram acrescentados):

***14. Ao dispor sobre prestação de serviço, o item 20 da NBC TG 30 - Receitas, estabelece que a receita dela decorrente somente deve ser reconhecida quando, entre outras condições, o seu valor puder ser mensurado com confiabilidade e for provável que os benefícios econômicos associados à***

*transação fluirão para a entidade.*

*15. Ora, tanto a mensuração do valor da receita, quanto à probabilidade de os benefícios econômicos associados à prestação de serviço fluírem para a entidade (empresa contratada) decorrem da própria prestação do serviço, quando esta é realizada nos termos previstos em contrato. Em outras palavras, se a empresa contratada prestar serviços nos termos estabelecidos em contrato, o valor da correspondente remuneração (sua receita) pode ser facilmente mensurado (é o que prevê o contrato) e, nesse caso, é provável que ela receba esse valor do contratante (conforme previsto em contrato). Isso não significa dizer que ela irá, certamente, receber a remuneração, mas é provável que irá recebê-la. Deveras, pode ocorrer de o contratante não realizar o pagamento, seja porque tenha problemas financeiros, seja porque simplesmente não queira pagar o valor contratado. Mas o fato é que, independentemente desse percalço financeiro, nesse caso, a receita deve ser reconhecida e seu registro deve ser realizado. Ressalte-se que o reconhecimento de receitas prescinde de que a quitação se efetive.*

*16. Ademais, observe-se que, nesse caso, se a empresa é tributada pelo regime de competência, terá ocorrido, inclusive, o fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep. Na tributação por esse regime o pagamento não é elemento essencial para a ocorrência do fato gerador; uma vez prestado o serviço, com a anuência do tomador e o compromisso contratual (seja escrito ou verbal) deste de pagar o preço acertado, aperfeiçoa-se o negócio jurídico e o prestador passa a ter o direito de receber o seu pagamento. Em outras palavras, a receita é considerada auferida.*

Assim, como já dito, a alegação não foi comprovada e, mesmo que o fosse, não produziria os efeitos pretendidos pela impugnante. Portanto, também no tocante à inclusão das receitas auferidas nos meses de janeiro, fevereiro e março/2011 nas bases de cálculo do PIS destes períodos de apuração, o lançamento deve ser mantido.

Assim, com esses argumentos e base legal, voto por negar provimento ao ponto base de cálculo do PIS pertinentes ao primeiro trimestre de 2011.

### **Conclusão**

Portanto, tendo em vista a legislação aplicável ao caso e os autos do processo, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão ora recorrida.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Processo nº 10120.720382/2016-54  
Acórdão n.º **3301-004.815**

**S3-C3T1**  
Fl. 1.197

---