



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

Processo n° 10380.730130/2014-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-005.311 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2018
Matéria PIS E COFINS
Recorrente CRIART SERVIÇOS DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de *insumos* para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.

Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

PIS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é admissível a apropriação de créditos sobre supostos valores de aquisição de bens utilizados como insumo de produção se não há comprovação da correspondente operação de aquisição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de *insumos* para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.

Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

COFINS. BENS UTILIZADOS COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é admissível a apropriação de créditos sobre supostos valores de aquisição de bens utilizados como insumo de produção se não há comprovação da correspondente operação de aquisição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro André Henrique Lemos (relator), que votou pelo provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos - Relator

(assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Marcos Roberto da Silva (Suplente em substituição ao conselheiro Robson José Bayerl), André Henrique Lemos, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Cássio Schappo e Lázaro Antonio Souza Soares.

Relatório

Trata-se de auto de infração de PIS/COFINS sob regime de não-cumulatividade, em razão da tomada de créditos considerados indevidos, referente aos fatos geradores de 31/01/2011 a 31/12/2011, sendo-lhe, portanto, cominado-lhe juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF contido no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF 0310100.2014.00502, cuja ciência ao contribuinte do Termo de Início de fiscalização - TIF ocorreu em 08/07/2014, para verificação do Programa de Fiscalização 20449 – Outros Resultados Operacionais Positivos e Créditos Decorrentes da Não Cumulatividade do Pis e da Cofins, relativo ao ano-calendário de 2011.

A contribuinte foi intimada por meio do Termo de Início de Fiscalização, que tomou ciência em 08/07/2014, a fim de apresentar os seguintes elementos:

- apresentar os documentos que lastrearam os valores lançados nos DACONs nas Fichas 16 A, Linha 2 e Ficha 06 A, linha 2, conforme encontravam-se demonstrados em planilhas anexas.

Em resposta a contribuinte apresentou planilhas em que estão elencadas várias despesas, tais como: Salários, INSS, FGTS, Rescisão, Férias, Vale Transportes, Vale Alimentação, Periculosidade/Insalubridade, Fardamento, Insumos, etc.

As planilhas tiveram o objetivo de justificar os valores lançados nos DACONs do PIS E DA COFINS a título de Bens Utilizados como Insumos, entretanto, no entender da fiscalização, nelas existem muitos valores lançados a vários títulos que não estão respaldados pela legislação que rege a matéria, tais como: salários, INSS, FGTS, Rescisão, Férias, Periculosidade/Insalubridade, etc.

Entendeu a fiscalização que a mão-de-obra paga a pessoa física não faz *jus* ao direito de crédito, no caso específico, titulados pelo contribuinte de “salários” e seus encargos sociais, conforme especificados nas planilhas apresentadas, deixando o sujeito de passivo de apurar os valores efetivamente devidos a título do PIS E COFINS no período fiscalizado.

A contribuinte apresentou impugnação, dizendo:

- a atividade econômica principal da empresa é o **fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros** e a descrição da atividade econômica secundária é **limpeza em prédios e em condomínio**, assim a mão-de-obra empregada é insumo essencial.

- **vários outros insumos**, custos de produção e despesas operacionais necessárias (RIR/99) utilizados de forma direta ou indireta em sua atividade econômica (prestação de serviços), são essenciais à formação do produto final: **gratificações, abono pecuniário, assistência médica, serviços tomados, combustíveis, custos de manutenção e conservação de equipamentos, depreciações, despesas com veículos, locação de bens móveis, alugueis, assistência médica, abono pecuniário, serviços com transportes, vale transporte, fardamentos, vale refeição, fretes, pedágios, segurança eletrônica, segurança, vigilância, treinamentos, bolsas de estudos, insumos diversos;**

- teceu argumentos sobre as INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004;

- a matéria prima, **os insumos** e os custos **estão estreitamente vinculados à mão de obra, sendo essencial e indissociável à realização do serviço;**

- defende a ampliação do conceito de insumo, devendo compreender todos os custos e despesas;

• Sustenta que a **2ª Turma da 2ª Câmara do CARF alargou o conceito de insumo que gera direito a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos**, com o viés de abranger os custos e **despesas** operacionais da pessoa jurídica;

• a **mão-de-obra** (força de trabalho) empregada com o intuito de praticar a atividade fim da empresa, **caracteriza-se claramente como insumo**, principalmente no caso das prestadoras de serviço;

• violação à razoabilidade, à capacidade contributiva, à isonomia, à proporcionalidade e a não- cumulatividade;

• para a aferição da justiça fiscal se faz a apuração do crédito tributário de PIS/COFINS com a utilização dos seguintes créditos: salários, gratificações, abono pecuniário, assistência médica, serviços tomados, combustíveis, custos de manutenção e conservação de equipamentos, depreciações, despesas com veículos, locação de bens móveis, alugueis, assistência médica, abono pecuniário, serviços com transportes, vale transporte, fardamentos, vale refeição, fretes, pedágios, segurança eletrônica, segurança, vigilância, treinamentos, bolsas de estudos, insumos diversos;

• o fisco verificou, **por amostragem**, o cumprimento das obrigações tributárias, utilizando como crédito apenas os valores constantes nos contratos da empresa com o Estado do Ceará, deixando de fora *todos* os demais créditos oriundos dos outros contratos nas demais unidades da federação. Acostou planilha. Alegou falha na confecção do auto de infração e requereu a sua nulidade;

• pediu perícia, elaborou seus quesitos (efls. 544 e 545) e indicou assistente técnico.

Sobreveio a decisão da DRJ/POA (efl. 568), a qual, por unanimidade de votos, negou o pedido de realização de perícia e julgou integralmente improcedente os argumentos de defesa da contribuinte.

A contribuinte foi cientificada em 13/07/2015 (efl. 583) e interpôs recurso voluntário em 23/07/2015 (efl. 584 e ss.), praticamente ratificando os argumentos outrora feitos em sede de impugnação, todavia, destaca-se:

- perícia; preclusão; juntada posterior de novos documentos.

- Argumentos sobre o direito a glosa de valores como créditos de PIS e COFINS sob as seguintes rubricas: salários; serviços tomados; combustível; custos de manutenção e conservação de equipamentos, depreciações, despesas com veículos, locação de bens móveis, assistência médica, abono pecuniário, serviços de transporte, vale transporte (contrato fora do Estado), fardamentos (contrato fora do Estado), vale refeição (contrato fora do Estado), fretes, pedágios; segurança eletrônica, segurança, vigilância, treinamentos, bolsas de estudo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Henrique Lemos, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele toma-se conhecimento.

Como se viu, o presente contencioso trata sobre a tomada de créditos de PIS e COFINS, no regime não-cumulativo das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e IN/SRF 247/02 e 404/04, cujo assunto é conhecido e amplamente discutido neste Tribunal.

Ao longo de mais uma década os debates foram intensos, formando-se praticamente 3 (três) correntes em torno do assunto da tomada de créditos de PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo (Leis 10.637/02 e 10.833/03).

A primeira, tida como mais restritiva na utilização dos créditos, conceituando *insumos* que estivesse ligados diretamente à industrialização dos produtos, aproximando-se, portanto, da conceituação dada pelo IPI, dentre outras, Solução de Divergência 12/07, COSIT; Solução de Divergência 14/07, COSIT; Solução de Consulta 7/2008, 10a Região Fiscal; Solução de Consulta 136/09, 8a Região Fiscal; Solução de Consulta 39/2010, 7a Região Fiscal; Solução de Divergência 10/2011, DOU 10/05/2011; Solução de Divergência 9/2011, DOU 10/05/2011.

A segunda, mais ampliativa, conceituando *insumos*, advindos da legislação do IRPJ (artigos 289 a 291 e 299, todos do Decreto 3.000/99), assim entendido como todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

A terceira, conhecida como intermediária, entende que há de se ter uma relação entre o bem ou serviço, a fim de nascer o direito à tomada de crédito. Noutras palavras, construiu-se um critério próprio, nem advindo do IPI, tampouco do IRPJ, mas sim da "essencialidade"¹, "necessidade", "pertinência", "inerência" deste bem ou serviço para a atividade-fim do contribuinte, ou seja, que tais bens ou serviços sejam úteis e necessários ao processo produtivo e à prestação de serviços e que participem da universalidade das receitas tributáveis.

E esta última tem sido a corrente de entendimento deste CARF:

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

*COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE
CRÉDITO.ART. 3º LEI 10.833/03.*

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cálculo de

¹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário. Edidora Fórum. N. 34.

referido tributo. (Acórdão nº 930301.740, m.v., para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional).

CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ. CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

“Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado. No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação. (Acórdão nº 9303-003.069, m.v., para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional).

Neste norte também navega a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (REsp. 1.246.317/MG, DJe 29/06/2015), e ainda, o REsp. 1.221.170/PR, afetado à sistemática dos “recursos repetitivos”, sob o tema 779 (22/04/2104) à competência da 1ª Seção, no qual se discute o conceito de insumo, disposto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, cuja ementa se transcreve:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE

INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (1ª Seção, DJe 24/04/2018).

Este, portanto, o conceito de *insumo*, indo ao encontro do disposto na Lei 10.833/03, e mais, alinha-se à materialidade e a universalidade das receitas desta contribuição²

² "Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a "receita", portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS e COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.

que, repete-se, por fim, diferentemente da materialidade do IPI - a qual afeta os produtos industrializados, "*algo fisicamente apreensível*"³ -, aqui, alcança todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica que tenha grau de relevância ("*em que medida um é efetivamente importante para o outro, ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências*"), inerência ("*um tem a ver com o outro*"⁴), pertinência, enfim, relação de vínculo de elementos.

Dos créditos de insumos do PIS e da COFINS no caso concreto

Diz a Recorrente que, para atingir estes desideratos e auferir receitas, tomou créditos da COFINS sobre bens e serviços ligados à sua atividade-fim, de acordo com a Cláusula Terceira do seu Contrato Social:

Cláusula Terceira - Objetivo Social A sociedade exerce as seguintes atividades:

a) Locação e terceirização de mão de obra e gestão de recursos humanos para terceiros;

b) Prestação de serviços para terceiros, inclusive serviços de limpeza, higienização, conservação, zeladoria, copa, cozinha, portaria, apoio administrativo, recepção, telemarketing, telefonista;

c) Prestação de serviços de organização e captação de eventos;

d) Atividades de vigilância e segurança armada ou desarmada;

e) Locação de mão de obra temporária; e f) Atividades de agências de viagens e organizadores de viagens.

Por outro lado, a autoridade fiscal entendeu que o conceito de *insumo* se restringe ao determinado pela legislação do IPI, ou seja, de acordo com o artigo 3º das Leis 10.636/02 e 10.833/03, assim como artigos 66 da IN 247/02 e 8º da IN/SRF 404/04, terminologia vinculada diretamente ao processo produtivo/prestação de serviços, o que também é seguido pelo Ato Declaratório Interpretativo - ADI/SRF 4/2007.

De início, percebe-se que, tanto a autoridade fiscal, quanto o Órgão julgador de 1º piso, adotaram a primeira corrente - a mais restritiva -, àquela afeita ao creditamento advindo do IPI, razão pela qual, de plano, a afasto, ao menos em tese, até que se analise as glosas, caso a caso.

O artigo 3º, II, §§1º ao 3º e §§7º e 8º, da Lei 10.833/03, o qual possui a seguinte redação:

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

Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para a sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS e COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI (...)." GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade de PIS/PASEP e da COFINS. São Paulo : IOB Thompson. Porto Alegre : Instituto de Estudos Tributários. 2004, p. 101-122.

³ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação do PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 6, n. 34, jul/ago. 2008. Biblioteca Digital Fórum de Direito Público - cópia da versão digital.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem.

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)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

§ 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 (Incluído 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. (Incluído 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.

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

*II – rateio proporcional, aplicando-se aos **custos, despesas e encargos comuns** a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

Dos dispositivos acima elencados percebe-se que a finalidade é de conceder créditos à parcela referente aos custos, despesas e encargos vinculados à obtenção de receitas, não cabendo ao intérprete - mormente pelo que dispõe o § 12, do artigo 195 da CF, ou seja, a não-cumulatividade da COFINS, tendo sua matriz constitucional -, impor limitações inexistentes nas Leis de regência.

Definiu-se neste E. Tribunal que é possível se apropriar de créditos de COFINS em relação aos insumos ligados e correlacionados ao processo produtivo (Ac. 3301-002-270). Neste sentido são os acórdãos 3402-002.605; 3403-002.783 e 3403-002.656, estes dois últimos da lavra do e. conselheiro Rosaldo Trevisan, e ainda, Ac. 9303-003.069.

Definidas estas linhas, parte-se para a análise, caso a caso, dos bens e serviços utilizados como *insumos* pela Recorrente e mantidos pelo Colegiado de piso, adotando-se a terceira corrente - chamada de "intermediária" -, ou seja, da essencialidade, necessidade e relevância dos serviços contratados.

No caso dos autos: **gratificações, abono pecuniário, assistência médica, serviços tomados, combustíveis, custos de manutenção e conservação de equipamentos, depreciações, despesas com veículos, locação de bens móveis, alugueis, assistência médica, abono pecuniário, serviços com transportes, vale transporte, fardamentos, vale refeição, fretes, pedágios, segurança eletrônica, segurança, vigilância, treinamentos, bolsas de estudos, insumos diversos.**

No teor da peça recursal, encontra-se um elenco dos seguintes argumentos, rebatidos item a item, conforme se dispõe a seguir:

- Nulidade do Auto de Infração;
- Tomada de crédito;
- Amostragem;
- Ônus da Prova;
- Perícia.

Nulidade do auto de infração

A Recorrente pleiteia a nulidade do auto de infração, alegando falta de liquidez e por ter sido o lançamento feito por amostragem.

Não merece amparo tais argumentos.

A decisão da DRJ (efl. 572 e ss.) adentrou no assunto e decidiu corretamente, não havendo o que ser reparado, aliás, coaduna-se integralmente com a referida decisão, aproveitando-a para fins de fundamento do presente voto, evitando-se repetições de fundamento que se chegaria ao mesmo desiderato, situação permitida pelo § 3º, do art. 57, da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF/2015, introduzido pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017; e dos §§1º e 2º, do art. 50, da Lei nº 9.784/99.

Deste modo, nega-se provimento ao recurso neste aspecto.

Da tomada de crédito

a) Salários, gratificações, abono pecuniário

Não há que se falar em crédito por conta de vedação legal, contida nos artigos 3º § 2º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2002:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

Portanto, nega-se provimento ao recurso neste particular.

b) Assistência médica

Não se admite creditamento com base em despesas com assistência médica.

Este Conselho já enfrentou tal tema e entendeu pela inadmissibilidade Acórdão nº 3301002.734:

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ASSISTÊNCIA MÉDICA, ODONTOLÓGICA, FARMACÊUTICA E SOCIAL DOS EMPREGADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não se admite o creditamento com base em despesas com assistência médica, odontológica, farmacêutica e social dos empregados.

No mesmo sentido, o acórdão 3401-002.857.

Assim, nega-se provimento ao recurso neste aspecto.

c) Serviços tomados e segurança

De início, propõe-se a conversão do julgamento em diligência, no sentido de se listar os serviços tomados, um a um, a fim de aferir se submetem-se ao critério da essencialidade.

Caso este não seja o entendimento deste Colegiado, tem-se que da análise dos documentos acostados pela recorrente não se observa prova precisa e clara que permita o enquadramento nas referidas Leis dos PIS e da COFINS, mormente em seus artigos 3º, § 2º, II, fato que não pode ser presumido.

c) Combustíveis

Propõe-se a conversão do julgamento em diligência, no sentido de se averiguar os trajetos percorridos (empresa-cliente), a fim de aferir se submetem-se ao critério da essencialidade.

Bom se diga que existe prova nos autos demonstrando que o crédito pretendido tinha existência, porém, o seu nexó, caso a caso, é que se torna impreciso.

d) Depreciações

No que tange as depreciações, há de se conceder o direito creditório.

Neste sentido já decidiu este CARF, por meio do Acórdão 3402004.259:

COFINS NÃO- CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. Na não cumulatividade a Cofins, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

Diante disso, dá-se provimento ao recurso voluntário neste ponto.

e) Despesas com veículos

Sabe-se que este E. Tribunal têm precedentes pela concessão de créditos de bens e serviços, manutenção de veículos, porém, quando estes são utilizados na produção, como decidido no acórdão 3301-003.069:

CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS. MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. FASE AGRÍCOLA. É legítima a tomada de créditos em relação ao custo de bens e serviços empregados na manutenção de veículos empregados na fase agrícola do processo produtivo da agroindústria.

Da análise dos documentos acostados pela recorrente não se observa prova precisa e clara que permita concluir que as despesas com veículos estão ligadas às atividades por ela desempenhadas (fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros e limpeza em prédios e em condomínio), nem que tais despesas são essenciais, permitindo gozar do referido crédito.

Neste sentido, o acórdão 3302-05-190:

BENS UTILIZADOS COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é admissível a apropriação de créditos sobre supostos valores de aquisição de bens utilizados como insumo de produção ou industrialização se não há comprovação da correspondente operação de aquisição.

Diante da carência probatória, nega-se provimento neste aspecto.

f) Locação de bens móveis e aluguéis de imóveis

Sabe-se que é possível reter crédito sobre tais rubricas, a teor dos artigos 3º, IV das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

No entanto, da análise dos documentos acostados pela recorrente, não se observa prova que permita o enquadramento na referida norma, que as referidas locações se destinam essencialmente ao desempenho de suas atividades, permitindo gozar do referido crédito.

Deste modo, nega-se provimento ao recurso voluntário, por carência probatória.

g) Vale transporte, Fardamento, Vale refeição e Custo de manutenção e conservação de equipamentos

Ficou devidamente comprovado que a recorrente presta serviços de limpeza, e nestas circunstâncias, há autorização legal para se tomar créditos a este título, conforme determinam os incisos X, dos artigos 3º das Leis do PIS e da COFINS:

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.

Neste sentido, o acórdão 3301-004.483:

NÃO-CUMULATIVIDADE. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO E UNIFORMES. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com aquisição de equipamentos de proteção individual e uniformes para empregados geram direito a crédito no regime de apuração não-cumulativa, por se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos na prestação dos serviços pela empresa.

h) Fretes

Determinam os incisos IX, dos artigos 3º das Lei 10.637/02 e 10.833/03 que a pessoa jurídica poderá apurar créditos de *armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

Uma vez mais, por meio da análise dos documentos acostados pela recorrente não se observa prova que permita o enquadramento da norma, fato que não pode ser presumido. Ademais, oportuno expor que cabe a contribuinte trazer aos autos elementos de prova que demonstrassem que o crédito pretendido tinha existência (em sua integralidade ou não).

i) Pedágios

Sobre o assunto já decidiu este CARF (Acórdão 3301-003.464):

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DAS DESPESAS DE PEDÁGIO. As despesas de pedágio assumidas pelas empresas de transporte, que não se confundam com o vale pedágio, não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições não-cumulativas, por falta de previsão legal.

No mesmo sentido, o acórdão 3401-002.857.

Portanto, nega-se provimento ao recurso voluntário neste aspecto.

j) Segurança eletrônica, combustíveis e serviços com transporte

Sobre o assunto, o acórdão 3302-004.157 deste CARF já decidiu:

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve se enquadrar nos custos de aquisição e transformação. Assim caracterizou-se como insumo: equipamentos de proteção individual. Não ficou caracterizado como insumo: serviços diversos, como, por exemplo, acesso à rede mundial de computadores, fretes que se caracterizam como despesas de deslocamento de funcionários, aluguéis pagos a pessoas físicas, despesas com equipamentos de segurança, viagens e estadas, bens permanentes, transportes, anúncios e publicações, comissões, representação comercial, transportes, assinaturas de jornais e revistas, refeições, feiras e eventos.

Diante disso, nega-se provimento ao recurso voluntário neste particular.

k) Vigilância

É do acórdão 9303-006.016:

PIS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO.

No presente caso, as glosas referentes a cesta básica, vale transporte, assistência médica/odontológica, materiais de manutenção/manutenção, materiais químicos e de laboratórios, materiais de limpeza, materiais de expediente, outros materiais de consumo, serviço temporário, serviços de segurança e vigilância, serviços de conservação e limpeza, serviços de manutenção e reparos, outros serviços de terceiros, exportação e gastos gerais, não são essenciais ao processo produtivo da Contribuinte.

Assim, nega-se provimento ao recurso voluntário neste ponto.

l) Treinamentos e bolsas de estudos

A Recorrente presta de serviços relativos a Recurso Humanos - RH, o qual consiste desde a seleção dos profissionais que atuam nas empresas até a garantia da qualidade do serviço prestado e da produtividade para o empregador.

Nesse sentido, também é papel do setor de Recursos Humanos fazer com que as normas de segurança do trabalho sejam aplicadas, afiançando a saúde física e psíquica dos trabalhadores, além de sua segurança, evitando a ocorrência de acidentes, sinistros e doenças laborais.

Tem-se que as glosas referentes a *ginástica laboral, terapias, massagens e medicina do trabalho* devem ser canceladas, pois essenciais ao objeto-fim da Recorrente, e por corolário, dá-se provimento ao recurso voluntário neste particular.

m) Insumos diversos

Da análise dos documentos acostados pela recorrente não se observa prova que permita o enquadramento na referida norma, que tais insumos são essenciais, permitindo gozar do referido crédito, razão pela qual, por insuficiência de provas, nega-se provimento ao recurso voluntário quanto à este assunto.

Amostragem

A Recorrente traz ao julgamento do CARF questão central de mérito, qual seja, a viabilidade da tomada de créditos de Pis e Cofins, sob regime da não-cumulatividade. Em outro plano, alega a impossibilidade de realizar a atividade vinculada e privativa de autoridade mediante procedimento de Auditoria pautado em amostragem.

É prática costumeira da RFB a utilização da amostragem, ou seja, a verificação de apenas uma parte das provas, desde que considerada suficiente para embasar o auto de infração.

Impende ressaltar o fundamento da DRJ/POA:

Trata-se de critério de auditoria que possibilita a liberdade de fundamentação do trabalho fiscal, com os elementos que se acharem suficientes para tal. A auditoria fiscal pode ser realizada por meio de provas seletivas e amostragens em razão da complexidade e volume das operações a serem analisadas, cabendo ao Auditor Fiscal determinar a amplitude dos exames necessários à identificação ou não de possíveis ilícitos, bem como à obtenção das provas pertinentes.

Atente-se que o trabalho fiscal se baseou em informações prestadas pela própria detentora do crédito, seja em DACONS, seja em planilhas/documentos apresentados, chegando-se às conclusões que resultaram nas glosas efetuadas, as quais a impugnante teve a oportunidade de contestar, como o fez, apresentando os elementos que entendeu necessários para demonstrar o equívoco fiscal.

Dessa forma, entende-se que não há mácula no trabalho fiscal, ao ponto de o cancelar.

Considerando o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e lhe dar provimento parcial para: **(i)** converter o julgamento em diligência quanto aos *serviços tomados e seguranças e combustíveis*; **(ii)** reverter as glosas e conceder os créditos referentes a *depreciações; vale-transporte, fardamento, vale-refeição, custo de manutenção e conserto de equipamentos; ginástica laboral, terapias, massagens e medicina do trabalho*; **(iii)** negar provimento por insuficiência de provas quanto às *despesas de veículos; locação de bens móveis e aluguéis de imóveis; fretes e insumos diversos*; **(iv)** negar provimento quanto à *salário, gratificações, abono pecuniário; assistência médica; pedágios; segurança eletrônica, combustíveis e serviços com transporte e vigilância*; **(v)** quanto aos demais argumentos

(apuração por meio de amostragem, da perícia, do ônus probatório e da nulidade do auto de infração) nego provimento, ratificando-se o disposto no acórdão recorrido, em sua integralidade.

(assinado digitalmente)

André Henrique Lemos

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Roberto da Silva – Redator Designado

Considerando o bem redigido voto do ilustre Conselheiro Relator André Henrique Lemos, ousou divergir do seu entendimento no que se refere a necessidade de conversão do julgamento em diligência bem como pela concessão dos créditos referentes a *depreciações; vale-transporte, fardamento, vale-refeição, custo de manutenção e conserto de equipamentos; ginástica laboral, terapias, massagens e medicina do trabalho* e consequente reversão das glosas conforme disposto a seguir.

Em relação à reversão da glosa relacionada a *depreciações* pretendida pelo relator, afirma que nos termos do Acórdão 3402004.259 cabe descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda. Entretanto, estamos no diante, no presente caso, de empresa prestadora de serviços de mão de obra, onde deve ser considerado como insumo tão somente os bens e serviços aplicados e/ou consumidos na execução dos serviços. No contexto, destaque-se ainda a ausência de comprovação, caso houvesse, da aplicação na prestação de serviço das máquinas e equipamentos sujeitos a depreciação.

O nobre relator entendeu que, em relação às despesas com *vale-transporte, fardamento, vale-refeição, custo de manutenção e conserto de equipamentos*, caberia o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS pelo fato de haver autorização legal para se tomar créditos a este título, conforme determinam os incisos X, dos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Entretanto o fato de haver previsão legal não autoriza a recorrente para simplesmente lançar valores creditícios sem a comprovação documental. A fiscalização ao apurar os valores devidos e respectivos créditos, considerou os contratos firmados pela recorrente conforme e-fls 557 a 559. Portanto, a ausência de documentação comprobatória dos créditos lançados pela recorrente implicou a sua glosa tal qual efetuada pela fiscalização e mantida pela decisão de piso.

Da mesma forma, não assiste razão ao relator em relação à reversão das glosas efetuadas referentes a *ginástica laboral, terapias, massagens e medicina do trabalho* por entender que são essenciais ao objeto-fim da Recorrente. Não há que se falar em concessão do crédito sem que haja a demonstração probatória destes créditos. A interessada pleiteia a realização de diligência justamente para fazer prova de suas alegações. Novamente improcedente os argumentos da recorrente, visto que a finalidade da diligência não é fazer provas a favor ou contra o contribuinte, mas tão somente quando a autoridade julgadora entender imprescindíveis à elucidação de dúvidas surgidas durante a análise dos documentos e argumentos constantes dos autos.

Processo nº 10380.730130/2014-19
Acórdão n.º **3401-005.311**

S3-C4T1
Fl. 661

Diante do exposto, concluo por negar o pedido de diligência proposto pela Recorrente bem como em negar provimento ao Recurso Voluntário por falta de demonstração probatória das alegações de direito a créditos de PIS/COFINS.

(assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva