



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.734717/2018-81
ACÓRDÃO	3201-012.601 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALD AUTOMOTIVE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

COFINS. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

LOCADORA DE VEÍCULOS. SERVIÇOS PRESTADOS AOS CLIENTES.

Na atividade de locação de veículos e administração de frotas de veículos, os serviços prestados aos clientes, mesmo que vinculados à locação, permitem a aferição de créditos, desde que identificados e comprovados, como é o caso de serviços de assistência 24 horas e seguros.

VEÍCULOS. ATIVO IMOBILIZADO. RECEITA EVENTUAL

Os veículos vendidos pela Recorrente são contabilizados como imobilizado, e não como estoque ou mercadoria destinada à atividade fim da empresa. As receitas oriundas dessas vendas tem caráter eventual, são

representativas de ganho de capital na alienação de ativos e não estão sujeitas à tributação pelo PIS e pela COFINS.

MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS FROTA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com manutenção de veículos frota não comportam a aferição de crédito para a locadora.

ALUGUÉIS DE VEÍCULOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com locação de veículos não comportam a aferição de crédito para a locadora.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PIS. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

LOCADORA DE VEÍCULOS. SERVIÇOS PRESTADOS AOS CLIENTES.

Na atividade de locação de veículos e administração de frotas de veículos, os serviços prestados aos clientes, mesmo que vinculados à locação, permitem a aferição de créditos, desde que identificados e comprovados, como é o caso de serviços de assistência 24 horas e seguros.

VEÍCULOS. ATIVO IMOBILIZADO. RECEITA EVENTUAL

Os veículos vendidos pela Recorrente são contabilizados como imobilizado, e não como estoque ou mercadoria destinada à atividade fim da empresa. As receitas oriundas dessas vendas tem caráter eventual, são

representativas de ganho de capital na alienação de ativos e não estão sujeitas à tributação pelo PIS e pela COFINS.

MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS FROTA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com manutenção de veículos frota não comportam a aferição de crédito para a locadora.

ALUGUÉIS DE VEÍCULOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com locação de veículos não comportam a aferição de crédito para a locadora.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

As hipóteses de nulidade absoluta são as previstas nos incisos I e II do artigo 59 do Processo Administrativo-Fiscal, aprovado pelo Decreto n.º 70.235 (PAF), de 06 de março de 1972. No presente caso não se configuram as circunstâncias descritas, portanto não há que se falar em nulidade da autuação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, (i.1) para reverter as glosas de créditos relativas às despesas classificadas como assistência 24 horas (Conta Contábil 31503126) e aos seguros de veículos alugados (Conta Contábil 31503409) e (i.2) cancelar a exigência em relação às receitas de venda de veículos (Conta Contábil 34112001); e, (ii) por maioria de votos, para manter as demais glosas de créditos, vencida a conselheira Fabiana Francisco de Miranda, que dava provimento em maior extensão.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto[a] integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituído(a)pelo(a) conselheiro(a) Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Do Lançamento:

A presente autuação fiscal resultou na apuração de crédito tributário no valor total de R\$ 25.542.404,18 (vinte e cinco milhões quinhentos e quarenta e dois mil, quatrocentos e quatro reais e dezoito centavos), decorrente de inadimplemento de contribuição previdenciária sobre a receita bruta apurada com base na escrituração contábil fiscal - ECF e EFD - Contribuições apresentadas pela fiscalizada, conforme demonstrado abaixo:

Auto de Infração	Período de Apuração	Valor (R\$)
Contribuição Para o PIS/PASEP	01/01/2014 A 31/12/2014	4.556.212,59
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	01/01/2014 a 31/12/2014	20.986.191,59

O contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), por via postal, no dia 20/06/2017 (fl. 08).

No TIPF, foram solicitados os: 1- Atos constitutivos da Pessoa Jurídica (Estatuto/Contrato Social) e posteriores alterações; 2- Recibo Transmissão da Escrituração Fiscal Digital EFD – Contribuições (IN RFB 1.252/2012), período de apuração de 01/01/2014 a 31/12/2014; 3- Recibo da Transmissão da Escrituração Contábil Digital – ECD (IN RFB nº 787/2007), período de apuração de 01/01/2014 a 31/12/2014; 4- Documento informando se havia processo de consulta quanto a aplicação da legislação tributária referente às contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS no período; 5- Documento informando se havia processo judicial movido pela contribuinte sobre quaisquer dos aspectos jurídicos do PIS/PASEP e da COFINS; 6- Informações se houve o aproveitamento de créditos

extemporâneos no período fiscalizado; e 7- Indicação de responsável para acompanhar o procedimento fiscal (fls. 02 a 07).

Em 24/10/2017, foi expedido o Termo de Intimação Fiscal nº 02, no qual a autoridade fiscal requereu, com relação às informações prestadas na EFD – Contribuições, para a base de cálculo dos créditos, a apresentação de justificativas, com o respectivo embasamento legal e descrição pormenorizada de cada operação/despesa, para a inclusão das mesmas na base de cálculo do PIS e da COFINS, nas rubricas “Aquisição de Serviços utilizados como insumo” (Tabela 1 – Detalhamento do Crédito da EFD – Contribuições – Serviços utilizados como Insumos – A/C 2014) e “Outras Operações com Direito a Crédito” (Tabela 2 – Detalhamento do Crédito da EFD Contribuições – Outras Operações com Direito a Crédito – A/C 2014), fls. 204 a 210. A contribuinte teve ciência, por meio de sua caixa postal, na data de 27/10/2017 (fl. 212).

Em 09/04/2018, foi expedido o Termo de Intimação Fiscal nº 03, no qual a autoridade fiscal requereu: 1- com relação às informações prestadas na EFD – Contribuições, para a base de cálculo dos créditos, na rubrica “Aquisição de serviços utilizados como insumo”, a apresentação de justificativas para divergências evidenciadas na tabela anexada; 2- Indicar, com relação às informações prestadas na EFD – Contribuições, para a base de cálculo dos créditos, na rubrica “Outras Operações com direito a crédito”, conforme valores anuais consolidados constantes na “Tabela 2 – Detalhamento do Crédito da EFD Contribuições – Outras Operações com Direito a Crédito – A/C 2014” cujos créditos foram incluídos na Ficha F100 de forma consolidada em Operação Representativa de Aquisição, Custos, Despesa ou Encargos, quais as operações representativas de aquisição custos e despesas nela incluídas, conforme tabela anexada, relacionando-as com o demonstrativo anexo a fl. 4637; 3- apresentar planilha detalhada, para cada mês do ano calendário 2014, referente as rubricas “Ativo Imobilizado (Encargos de Depreciação)” e “Ativo Imobilizado (Valor de Aquisição ou de Construção)”, até a composição dos saldos indicados no Demonstrativo Doc 03 enviado, em que conste as informações: Data de aquisição do bem; Descrição sintética do bem; Valor da depreciação; Critério adotado para depreciação e apropriação de crédito; Prazo/taxa adotada de depreciação, Conta contábil, centro de custo e descrição do centro de custo utilizado; 4- apresentação de todos os contratos de locação cujos créditos foram apropriados para o ano de 2014, referentes à rubrica “Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica” (fl. 4647 a 4651). A contribuinte teve ciência, por meio de sua caixa postal, na data de 09/04/2018 (fl. 4654).

Em 06/07/2018, foi expedido o Termo de Intimação Fiscal nº 4, no qual a autoridade fiscal requereu: 1- a apresentação de planilha informativa, para o ano calendário de 2014, em que constasse todos os dados das transações ocorridas na conta 34112001 – Receita de Venda de Veículos); 2- informação se a empresa era contribuinte do ISS (Imposto sobre Serviços); em caso positivo, apresentasse os Livros de Prestação de Serviços, ou seu equivalente, referente ao período

fiscalizado de 01/ 2014 a 12/2014, e, em caso negativo, informasse qual o embasamento legal utilizado para não enquadrar a atividade desenvolvida na prestação de serviços; 3- Esclarecimento se a atividade desenvolvida de locação de veículos envolve, também, o fornecimento de mão de obra de motoristas (fl. 4760 a 4763). A contribuinte teve ciência, por meio de sua caixa postal, na data de 18/07/2018 (fl. 4766).

A autoridade fiscal, em seu Termo de Verificação, faz análise individualizada da pertinência e subsunção legal da dedução da base de cálculo para os respectivos créditos contidos na rubrica “Aquisição de serviços utilizados como insumo”, concluindo que a atividade principal da fiscalizada é a locação de veículos e não a prestação de serviços (fls. 4840 a 4849), bem como analisa as receitas da Impugnante no ano-calendário 2014, onde conclui que as receitas auferidas com a venda de veículos por parte da fiscalizada é receita acessória, vinculada à sua atividade principal (fls. 4849 a 4857).

Relata ainda a autoridade fiscal que a Impugnante se insurgiu contra “o fato de a Receita Federal do Brasil (RFB) não admitir a opção de creditamento contida no artigo 3º, §14º da Lei nº 10.833/03 à proporção de 1/48 avos - apropriação em 4 anos, para locadoras de veículos, fundamentada no fato de que veículos automotores não seriam considerados máquinas e equipamentos, entendimento esse fixado por meio do Ato Declaratório Interpretativo RFB no. 4/2015. Nesse sentido, as locadoras só poderiam tomar crédito sobre os veículos conforme a regra geral do cálculo de depreciação mensal, o que resulta no cálculo do crédito à razão de 1/60 avos - apropriação em 5 anos. O pedido liminar foi negado pelo juízo e a sentença de primeiro grau a fls. 115/118 considerou o pedido improcedente, tendo sido consequentemente denegada a segurança pleiteada pela fiscalizada. No mesmo sentido foram rejeitados os embargos de declaração interpostos, tendo sido mantida a sentença proferida por seus fundamentos originários. A fiscalizada então ingressou com Apelação ao TRF da 3ª Região, que permanece pendente de decisão definitiva até o momento. Destarte, não exsurge direito à ALD Automotive na matéria controvertida, devendo a mesma observar a regra insculpida no ADI RFB no. 4/2015” (fl. 4828).

No curso da ação fiscal, a autoridade fiscal concluiu que o contribuinte incluiu, na apuração da base de cálculo do crédito do PIS e da COFINS, para o ano calendário de 2014, contas de custos e de despesas sem amparo na legislação do regime não cumulativo da PIS e da COFINS aplicável ao caso (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, IN SRF nº 404/2004, entre outras). Além disso, aduz a autoridade fiscal, ficou constatado que a empresa, na qualidade de contribuinte do PIS/COFINS no regime não cumulativo, não ofereceu à tributação parte das receitas auferidas com a alienação de ativos não circulantes mantidos para a venda, não observando os princípios contábeis aplicáveis e contrariando o disposto no art. 1º, caput, cc. Art. 1, §3º, II, das Leis 10.833/2003 e 10.837/2002 (fls. 4857 a 4859).

Destarte, concluído o levantamento fiscal, a glosa dos créditos indevidamente aproveitados na apuração do PIS/PASEP e da COFINS e as saídas não oferecidas à tributação, relativamente ao ano-calendário de 2014, foram capituladas nas infrações 3880.0009 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP, e 6121.0006 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS, conforme descrito nos respectivos Autos de Infração (fls. 4863 a 4868, e 4869 a 4874).

Da Impugnação

a) Preliminar

A Impugnante, preliminarmente, requer a nulidade do lançamento tributário em razão de fundamentação em atos administrativos ilegais, tendo em vista novo conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS definido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no Resp. nº 1.221.170/PR, na sistemática de Recursos Repetitivos.

Para a Impugnante, a legislação e a jurisprudência expostas pela autoridade fiscal nos autos, no que tange ao conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, já se encontram superadas pelo atual entendimento do STJ, conforme se verifica do julgado do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, publicado em 24/04/2018. Houve a pacificação do entendimento de que o conceito de insumos para fins de PIS/COFINS deve considerar a essencialidade e/ou relevância da despesa em discussão para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, conforme ementa abaixo transcrita:

“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 SEGUINTE DO CPC/2015).

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.

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.

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.

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.” Aduz a Impugnante que o citado julgamento produziu duas conclusões principais (fl. 4898):

a) Ilegalidade do conceito de insumo adotado pela Receita Federal do Brasil: as definições restritivas ao conceito de insumo previstas na IN SRF 247/2002 e na IN SRF 404/2004 são ilegais, pois comprometem a eficácia do sistema da não cumulatividade da contribuição do PIS e da COFINS; e b) Correto conceito de insumo para fins de PIS/COFINS: o conceito de insumo “deve ser aferido à luz dos critérios de 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”.

Informa, ainda, que recentemente a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF para formalizar orientação à PGFN quanto à dispensa de contestação e apresentação de recursos que versem acerca de matéria julgada em sentido desfavorável à União, bem como conferindo sua interpretação acerca da extensão e da delimitação do entendimento firmado pelo STJ no julgamento do Resp. nº 1.221.170/PR.

Alega a Impugnante que o item IV da Nota da PGFN (“Repercussão do entendimento no âmbito administrativo”) determinou expressamente que “o entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil”, além de concluir que “tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004” (fl. 4899).

Pontua a Impugnante “que, embora não houvesse sido publicada a Nota Explicativa da PGFN (03/10/2018) à época da lavratura dos autos de Infração (25/09/2018) fato é que já havia sido publicado (24/04/2018) o Resp nº 1.221.170/PR do STJ, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, em que se consolidou o entendimento acerca da ilegalidade do conceito de insumo adotado

pela RFB definido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, o que deveria ter sido observado pelo Sr. Agente Fiscal no presente caso” (fl. 4899).

Ressalva, também, que havendo manifestação da PGFN nos casos em que as matérias foram decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STJ, em sede recurso repetitivo, caso do Resp nº 1.221.170/PR, as unidades da Secretaria da Receita Federal deverão reproduzir suas decisões. Ademais, a Receita Federal não poderá constituir créditos tributários relativos a tais matérias e, na hipótese de já terem sido constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterá-lo (§§ 4º, 5º e 7º, art. 19, da Lei nº 10.522/2002). Aduz que, por economia processual, a presente análise não pode olvidar da imediata aplicação do §2º do artigo 62 do Atual Regimento Interno do CARF (RICARF – Portaria MF nº 343/2015), que dispõe sobre a necessidade de uniformização das decisões proferidas na forma dos artigos 1.036 a 1.041 do Código de Processo Civil (CPC) e determina a aplicação e obediência do entendimento exarado pelos Tribunais Superiores sob essa sistemática, em total consonância com o inciso III, do artigo 927, também do CPC. E informa que a aplicação desse entendimento, por imposição do artigo 62, §2º do RICARF, já tem sido prática costumeira pelos Conselheiros das Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Conclui a impugnante que o presente cenário configura patente nulidade do lançamento, na medida em que se trata de uma afronta ao regramento do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, o qual determina que o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros elementos, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável à época dos autos.

E finaliza requerendo que se reconheça a nulidade da presente autuação e determine o seu cancelamento, por restar demonstrado que padece de vício insanável, por se fundamentar em legislação ilegal e jurisprudência superada pelo STJ, sob a sistemática de recursos repetitivos, em atendimento aos inafastáveis princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal assegurados no processo administrativo fiscal.

Do Mérito Atividade desempenhada pela Impugnante – Enquadramento no conceito de serviços

A Impugnante argumenta que a sua atividade empresarial é completamente distinta de uma mera locação. “Enquanto uma empresa de locação comum já dispõe dos veículos que serão locados, cabendo ao cliente escolher o veículo locado de acordo com os veículos disponíveis naquele momento, a Impugnante primeiro estuda e analisa as necessidades de mobilidade do cliente, para então adquirir os bens perante terceiros, de acordo com as peculiaridades e características previamente solicitadas pelo cliente, disponibilizando os veículos após a customização e personalização. De fato, no caso da Impugnante, os

veículos somente são adquiridos após a assinatura das propostas comerciais com o cliente”(fl. 29).

Aduz que, na tentativa de fundamentar o seu entendimento pelo não enquadramento da atividade desempenhada pela Impugnante como prestação de serviço, a autoridade fiscal se utiliza do julgado RE nº 116.121.-3/SP, proferido em 11/10/2000 pelo STF. Conclui, entretanto, que esse julgado é inaplicável ao caso concreto. “A matéria objeto de apreciação do julgamento do RE nº 116.121-3/SP foi a incidência ou não de ISS sobre a locação de guindastes. Neste leading case, o E. STF declarou inconstitucional a presença de locação de bens móveis na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/1998, a antiga lei complementar do ISS, adotando como fundamento a diferenciação entre as expressões “locação de bens móveis” e “prestação de serviços”, resultando a primeira em uma “obrigação de dar” e a segunda uma “obrigação de fazer”, exatamente como fez o Sr. Agente Fiscal no presente caso” (fl. 4918).

Para a Impugnante, a autoridade fiscal “não atentou para o fato de que, no analisado pelo E. STF, tratava-se efetivamente de locação pura e simples, sem qualquer valor agregado, o que a caracterizaria apenas como uma “obrigação de dar” (entrega de guindastes), em que a cessão da coisa locada ocorreu por prazo determinado, mediante pagamento” (fl. 4918), caso completamente diverso do caso da Impugnante “porque, previamente à cessão, a Impugnante realiza uma customização e personalização dos veículos locados para atender às solicitações e necessidades de cada um dos seus clientes” (fl. 4919).

Inaplicabilidade do Entendimento do RE nº 116.121-3/SP ao caso concreto e o conceito de Prestação de Serviços na Legislação de PIS e COFINS Outro ponto que deve ser analisado, segundo a Impugnante, é que o RE nº 116.121-3/SP foi analisado para verificar a incidência ou não de ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, definidos em lei complementar sobre a locação. Trata-se, entretanto, de tributo que apresenta características próprias e bem distintas do PIS e da COFINS. Argumenta a Impugnante que, “Como visto, a prestação de serviços para o PIS e para a COFINS é conceito ligado à atividade empresarial, ao objeto social, ao fato que vai gerar o faturamento ou a receita da empresa, sendo essa a única interpretação que se admite a partir do art. 195 da CF e das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Portanto, considerando-se esse conceito de prestação de serviços, o único possível para fins de tomada de créditos de PIS e COFINS, é óbvio que a atividade desempenhada pela Impugnante nele se insere, o que só se evidencia, mais uma vez, a inaplicabilidade do RE nº 116.121-3/SP ao presente caso” (fl. 4921).

Conceito de Prestação de Serviços definido pelo STF no julgamento do RE nº 651.703/PR

Assevera a Impugnante que o entendimento exposto no RE nº 116.121.-3/SP já foi superado pelo próprio STF, por meio do RE nº 651.703/PR, sob a sistemática de repercussão geral, revendo seu posicionamento acerca do conceito de prestação

de serviços. “Passou-se a admitir, assim, uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de prestação de serviços, desvinculado do conceito de obrigação de fazer, justamente para contemplar novas realidades econômicas do mundo atual, inexistentes quando da promulgação da Constituição Federal” (fl. 4922).

Para a Impugnante, o novo conceito trazido pelo STF se coaduna perfeitamente com a sua atividade empresarial posto que, da análise da operacionalização das atividades desenvolvidas, é possível verificar: 1) a locação de veículos realizada pela Impugnante é totalmente distinta das locações pura e simples de veículos realizadas em lojas; 2) os veículos são customizados/personalizados (não são veículos padrão – a Impugnante, a partir das necessidades dos seus clientes, equipa os veículos locados nos termos e condições acordados); 3) os veículos são específicos para os clientes (e não são veículos disponíveis no pátio da empresa). São veículos adquiridos para o cliente (não há veículos em estoque); e 4) o contrato envolve uma série de atividades que complementam a disponibilização do veículo, e que continuam sendo exercidas ao cliente após a entrega do veículo (relatórios de quilometragem percorrida e infrações de trânsito, prestação de serviços de manutenção, assistência 24 horas, veículos de substituição, entre outros).

Reconhecimento pelo CARF que a atividade desempenhada pela Impugnante é prestação de serviços, fazendo jus aos créditos de PIS e COFINS Informa a Impugnante que o CARF já analisou outro caso (Processo Administrativo nº 13855.721308/2015-78 – anos calendário de 2010 e 2011), em que restou acertadamente reconhecido que a atividade de locação na forma como faz a Impugnante efetivamente se enquadra como uma prestação de serviços, afastando-se as glosas de créditos de PIS e COFINS realizadas pela Fiscalização, nos termos dos artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Conceito de Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS – Essência e/ou relevância Aduz a Impugnante que o STJ julgou o Resp. nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, por meio do qual foram fixadas as seguintes teses: 1) o conceito restritivo de insumos previsto nas IN SRF 247/2002 e nº 404/2004 é ilegal; e 2) devem ser considerados insumos todos os bens e serviços essenciais e relevantes para o desempenho da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ainda sobre o assunto, a Impugnante informa que tal decisão, cuja observância é obrigatória pelo CARF, já vem sendo aplicada por aquele órgão (Acórdão nº 3201-003.777 – Sessão de 20/06/2018 e Acórdão nº 3401-005.073, Sessão de 24/05/2018), e deve ser observada no presente julgamento.

E conclui: “Portanto, uma vez que os autos de Infração originários desse processo administrativo foram lavrados com base em um critério de insumos restritivo, que não encontra amparo na legislação fiscal e que já foi declarado ilegal pelo STJ, em

sede de recurso repetitivo, deve esta E. Turma Julgadora reconhecer que é nulo o lançamento fiscal” (fl. 4943).

Enquadramento das despesas glosadas no conceito de insumo, em sede de recurso repetitivo pelo STJ (Resp. nº 1.221.170/PR)A Impugnante alega nos autos que as despesas com “Manutenção de Veículos Frota (Conta Contábil 31503122)”, “Assistência 24 horas (Conta Contábil 31503126)”, “Seguros Veículos Alugados (Conta Contábil 31503409)” e “Outros Custos – Veículos Locação Provisória (Conta Contábil 31503413), foram indevidamente glosadas pela autoridade fiscal sob alegações genéricas e em desacordo com o Resp. nº 1.221.170/PR, já que tais serviços são imprescindíveis e preenchem os requisitos de essencialidade e relevância (fls. 4947 a 4955).

Informa ainda que as despesas com “Assistência 24 horas (Conta Contábil 31503126)”, “Seguros Veículos Alugados (Conta Contábil 31503409)” e “Outros Custos – Veículos Locação Provisória (Conta Contábil 31503413) foram devidamente analisadas pelo CARF em outro processo administrativo da Impugnante, tendo afastado as referidas glosas por entender que se enquadram no conceito de insumos (Acórdão 3402-005.231).

A Impugnante clama pelo registro de que “o entendimento fixado pelo E. STJ no julgado do Resp. nº 1.221.170/PR (julgado em 22/02/2018), sob a sistemática de recursos repetitivos, estabeleceu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e/ou relevância, os quais devem ser aplicados levando-se em consideração a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, não se restringindo aos contribuintes dedicados à produção ou fabricação de bens e prestação de serviços”.

Existência de previsão legal expressa autorizando a exclusão da receita decorrente da venda de ativos não circulantes da base de cálculo do PIS e da COFINS no regime não cumulativo e do enquadramento como receita não operacional das Receitas Venda de Veículos (Conta Contábil 34112001)A Impugnante relata que a autoridade fiscal alega que as receitas auferidas com a venda de veículos por parte da fiscalizada trata-se de receita acessória, vinculada à sua atividade principal, e que o próprio Estatuto da Companhia prevê expressamente a referida atividade. Sob essa ótica, a autoridade fiscal concluiu que, sendo receita operacional, compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS da empresa vendedora.

Insurge-se a Impugnante afirmando que o seu Estatuto Social da época dos fatos, ou mesmo o atual, não prevê a atividade de alienação de veículos (comércio por varejo ou atacado de automóveis). Da mesma forma, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica perante a RFB, seja no “Código e Descrição da Atividade Econômica Principal” ou no “Código e Descrição da Atividade Econômica Secundária”, não se encontra atividade de alienação de veículos entre suas atividades, mas sim as atividades de locação de automóveis sem condutor, gerenciamento/intermediação de serviços e aluguel de equipamentos.

Pontua que o fato de a receita decorrente da alienação de veículos do ativo não circulante da Impugnante perfazer 23% do total da receita bruta auferida no ano-calendário de 2014 não faz desta uma receita operacional. E que a Impugnante firmou em 26/10/2014, um contrato de Parceria Comercial com a “CNRV Serviços de Representação, Consultoria e Comercio de Veículos Ltda” (essa sim, com atividade principal “Comércio por atacado de automóveis, camionetas e utilitários novos e usados), com o intuito da “CNRV” promover, em sua loja, a venda de veículos automotivos semi-novos de propriedade da Impugnante. Portanto, não encontra guarida a afirmação de que Impugnante possui loja exclusiva para a venda de veículos semi-novos.

Conclui, então, que “se a receita decorrente de alienação de bens (veículos) do ativo não circulante pela Impugnante não configura uma receita operacional, e se os referidos veículos estão registrados devidamente no ativo não circulante, não há dúvidas que as “Receitas Vendas Veículos (Conta Contábil 34112001) se enquadram na hipótese de exclusão de base de cálculo de PIS e da COFINS, prevista no artigo 1º e os incisos VI e II, do §3º do referido artigo, respectivamente da Lei nº 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.” (fl. 4967).

Inaplicabilidade do Pronunciamento Técnico CPC nº 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operações Descontinuadas A Impugnante insurge-se quanto a conclusão da autoridade fiscal pela necessidade da adoção da classificação de ativo não circulante mantido para venda em separado no ativo circulante para os veículos alienados, nos termos do “Pronunciamento Técnico CPC nº 31.

Argumenta que “para que se classifique como “ativo não circulante mantido para venda”, sugestão do Fiscal, o ativo deve estar disponível para VENDA EM SUAS CONDIÇÕES ATUAIS e SUA VENDA DEVE SER ALTAMENTE PROVÁVEL. Inclusive, verifica-se que o ativo deve estar comprometido com uma gestão de Plano de Venda do ativo. Em outras palavras, o ativo já tem que ter um comprador nos Termos do Plano de Venda”.

Sustenta a Impugnante que os veículos adquiridos e registrados em seu ativo circulante são destinados a cumprir a finalidade de sua atividade econômica (locação), e eventual venda somente ocorre – se houver – quando do término do contrato de locação dos veículos, nunca inferiores ao prazo de 12 meses. Além disso, sustenta que a venda de veículos não está prevista no seu Estatuto/Contrato Social, e que essa venda – quando ocorre – é feita por outra empresa (“CNRV”), com a qual a Impugnante tem um contrato de parceria. Aduz, ainda, que esse comprador, na maior parte das vezes, não é o mesmo cliente que contratou o serviço de locação dos veículos. Ressalta que respeitou os princípios contábeis ao devidamente registrar os veículos em seu ativo não circulante pois foram adquiridos para sua atividade principal, e se enquadram perfeitamente ao conceito de ativo imobilizado nos termos da Lei nº 6.404/76, artigo 179, inciso IV, e em conformidade com o CPC nº 27.

E reafirma que os veículos estão devidamente registrados no ativo não circulante, e que a receita decorrente de sua alienação se enquadra na hipótese de exclusão de base de cálculo de PIS e CONFINS, prevista no artigo 1º, incisos VI e II, do § 3º, do referido artigo, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Direito ao Creditamento de PIS e da COFINS A Impugnante requer que, caso seja mantido o entendimento de que a receita adquirida com a alienação dos veículos contabilizados no ativo não circulante deveria ter sido tributada (nos termos do artigo 1º, caput, da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003), que seja retificada a base de cálculo autuada para considerar os créditos de bens adquiridos para revenda (R\$ 40.343.105,83), conforme planilha elaborada pela Impugnante.

Finaliza a Impugnante requerendo:

- 1) declaração de nulidade dos autos de infração que originaram o presente processo, no que tange aos créditos glosados pela fiscalização, uma vez que padecem de vício insanável, por se fundamentar em legislação ilegal e jurisprudência superada pelo STJ, sob a sistemática de recursos repetitivos (Resp. nº 1.221.170/PR);
- 2) caso não seja acatada a preliminar, que no mérito seja cancelado integralmente os autos de infração, tanto quanto: a) a glosa dos créditos de PIS e da COFINS realizada pela fiscalização; b) os débitos exigidos de PIS e da COFINS com relação às “Receitas Venda Veículos” (Conta Contábil 34112001);
- 3) caso não se entenda pelo cancelamento integral dos lançamentos originários do presente processo, que seja reajustada a base de cálculo dos débitos exigidos de PIS e da COFINS com relação às “Receitas Venda Veículos” (Conta Contábil 34112001), para que sejam conhecidos os créditos de PIS e da COFINS, nos termos do Inciso I, dos artigos 3º, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 15-45.904 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 15-45.904 - 7ª Turma da DRJ/SDR

Sessão de 07 de fevereiro de 2019

Processo 10880.734717/2018-81

Interessado ALD AUTOMOTIVE S/A

CNPJ/CPF 07.563.781/0001-71

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões judiciais, a exceção daquelas proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade de normas legais, e as administrativas não têm caráter de norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão àquela, objeto da decisão e a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ESFERA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE COISAS. CRÉDITOS. INSUMOS.

O direito a crédito previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, destina-se unicamente às pessoas jurídicas que exerçam atividades de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A atividade empresarial de “locação de bens móveis” tem natureza distinta da atividade de “prestação de serviços”. Aquela é obrigação de dar; esta, obrigação de fazer. Dessa forma, receitas decorrentes da locação de veículos não admitem dedução de créditos em relação a insumos.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1221170/PR

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1221170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. VEÍCULOS ADQUIRIDOS PARA LOCAÇÃO. CRÉDITO COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

No regime de apuração não cumulativa, o desconto de créditos em relação à aquisição de veículo por locadoras de automóveis para incorporação ao ativo imobilizado deve ser feito com base nos encargos de depreciação do veículo. No caso de revenda do veículo antes de exaurida a sua depreciação, o desconto de créditos deve ser feito somente em relação aos encargos de depreciação incorridos até a data da revenda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

COFINS. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento da Cofins, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento à autuação relativa ao PIS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os argumentos apresentados na Impugnação. Requer a Recorrente:

- o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, com a consequente declaração de nulidade dos autos de infração que originaram o presente processo, no que tange aos créditos glosados pela Fiscalização, uma vez que padece de vício insanável, por se fundamentar em legislação ilegal e jurisprudência superada pelo E. STJ, sob a sistemática de recurso repetitivo (REsp nº 1.221.170/PR);
- na eventualidade de não ser acatada a preliminar supra, requer pelas questões de mérito, a reforma integral da decisão recorrida, cancelando-se os autos de infração, tanto no que se refere (i) à glosa dos créditos de PIS e da COFINS realizada pela Fiscalização, como no tocante (ii) aos débitos exigidos de PIS e da COFINS com relação às “Receitas Venda Veículos” (Conta Contábil 34112001);
- caso não se entenda pelo cancelamento integral dos lançamentos originários do presente processo administrativo – o que também se alega meramente ad argumentandum – requer-se seja reajustada a base de cálculo dos débitos exigidos de PIS e da COFINS com relação às “Receitas Venda Veículos” (Conta Contábil 34112001), para que sejam conhecidos os créditos de PIS e da COFINS, nos termos dos incisos I, dos artigos 3º, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Preliminar

Preliminarmente aduz a Recorrente nulidade dos Autos de Infração. Alega vício insanável, por se fundamentarem em legislação ilegal e jurisprudência superada pelo E. STJ, sob a sistemática de recurso repetitivo (REsp nº 1.221.170/PR).

Entretanto, razão não lhe assiste e por concordar com a decisão proferida pela DRJ em relação a esta matéria, adoto seus fundamentos:

Sobre o pedido de nulidade do Auto de Infração formulado pela Impugnante em sede preliminar, esclareça-se que as hipóteses de nulidade absoluta são as previstas nos incisos I e II do artigo 59 do Processo Administrativo-Fiscal, aprovado pelo Decreto n.º 70.235 (PAF), de 06 de março de 1972, este que se encontra regulamentado no art. 12 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, a saber:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Decreto nº 7.574/2011:

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59)

I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso não se configuram as circunstâncias descritas, portanto não há que se acatar a pretensão de nulidade da autuação, até porque foram observados pelo Fisco os requisitos essenciais descritos no art. 10 deste mesmo diploma legal (identificação do sujeito passivo; descrição da matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo; a norma legal infringida; o montante do tributo ou contribuição; a penalidade aplicável; nome, o cargo, o número de matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil autuante; o local, a data e

a hora da lavratura; a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contados a partir da data da ciência do lançamento.).

A hipótese de nulidade suscitada pela Impugnante, “vício insanável, por se fundamentar em legislação ilegal e jurisprudência superada pelo STJ, sob a sistemática de recursos repetitivos (Resp. nº 1.221.170/PR)”, não encontra amparo na legislação que rege o contencioso administrativo.

Em face dos princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, mormente os da informalidade e da verdade material, somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 retrotranscrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade “ab initio” as peças que o compõem, circunstâncias estas, que, ressalte-se, estão ausentes nos autos. Qualquer outra irregularidade, detectada antes da decisão de primeira instância, não acarretará nulidade absoluta. Se tiver relevância e provocar prejuízo, desde que não tenha sido causada pelo próprio sujeito passivo, há de ser sanada, reabrindo-se o prazo de impugnação.

A Impugnante assevera “que, embora não houvesse sido publicada a Nota Explicativa da PGFN (03/10/2018) à época da lavratura dos autos de Infração (25/09/2018) fato é que já havia sido publicado (24/04/2018) o Resp nº 1.221.170/PR do STJ, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, em que se consolidou o entendimento acerca da ilegalidade do conceito de insumo adotado pela RFB definido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, o que deveria ter sido observado pelo Sr. Agente Fiscal no presente caso”.

De igual forma, esse entendimento não tem como prosperar.

A atividade da administração tributária é plenamente vinculada (art. 3º do CTN) e os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares da legislação tributária (art. 100, I, do CTN), portanto não poderiam as autoridades administrativas negar aplicação ao conceito de insumo estabelecido pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

O art. 19 da Lei 10.522/2002 (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) prescreve para as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil a obrigatoriedade de reprodução, em suas decisões, do entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias decididas à sistemática dos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil de 1973, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Vejamos:

Lei nº 10.522, de 2002

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

[...]

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.

[...]

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

[...]

Assim, o entendimento aplicado às matérias decididas de modo contrário ao interesse da Fazenda Nacional pelo STF e pelo STJ, em sede de julgamento realizado sob a sistemática determinada pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil de 1973 (CPC/1973), deve ser reproduzido nas decisões proferidas pelas unidades da RFB, desde que haja manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o que somente ocorreu no dia 03/10/2018, dias após a lavratura do Auto de Infração contestado (25/09/2018).

Destarte, rejeita-se integralmente a tese de nulidade, em todos os seus fundamentos.

Mérito

Inicialmente importa destacar exercer a Recorrente atividade de serviços de locação, gestão e terceirização de frotas e veículos, nesse sentido em relação a possível reversão das glosas mantidas pela DRJ e contestadas pela Recorrente, antes de enfrentar o mérito, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos.

Pois bem, estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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.

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; 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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 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.

XX
Lei nº 10.637/2002

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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.

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; 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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 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.

(destaques não constam do original)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Conforme se observa dos documentos acostados aos autos, em especial os contratos firmados pela Recorrente com os seus clientes, é possível observar que a atividade por ela prestada consiste nas seguintes etapas:

- (i) elaboração de análise e promoção de estudo da demanda do seu cliente em relação à frota de veículos vis a vis da atividade empresarial desenvolvida;
- (ii) análise de crédito e risco para fins de verificar a viabilidade da operação;
- (iii) tomando por base tais estudos, apontamento quanto à quantidade e à qualidade necessária da frota de veículos que devem ser empregadas pelo seu cliente, bem com o tempo mínimo de uso;
- (iv) aquisição junto às montadoras dos veículos que serão destinados ao contratante da recorrente;
- (v) customização de tais veículos adquiridos;
- (vi) disponibilização de tais veículos no local designado pelo cliente;
- (vii) realização de manutenções preventivas e corretivas nas frotas disponibilizadas, além de serviços de guincho, troca de pneus, chaveiros e assistência 24 horas, inclusive com a disponibilização de veículos em substituição que atendam às especificidades da demanda do cliente da recorrente;
- (viii) processamento das multas de trânsito recebidas, inclusive com o seu pagamento para ulterior ressarcimento;
- (ix) gerenciamento da contratação de seguros; e, por fim
- (x) elaboração de relatórios gerenciais acerca do desempenho e utilização da frota.

A DRJ manteve as glosas por entender não se adequarem claramente à exigência legal especificada tendo em conta a atividade preponderante da Recorrente consistir em aluguel de veículos, obrigação de dar, não se caracterizando como prestação de serviços, tampouco de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não se enquadrando nas hipóteses previstas no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Tais itens não são bens essenciais e/ou relevantes ou que hipoteticamente subtraídos da atividade precípua (aluguel de veículo), alterem sua substância ou resultem na impossibilidade da atividade.

Dito isto, nos termos da legislação e do Parecer Normativo Cosit 05-2018 supracitados, à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, e considerando exercer a Recorrente atividade de locação, gestão e terceirização de frotas e veículos, passo a analisar as glosas mantidas pela DRJ.

1. Manutenção de Veículos Frota (Conta Contábil 31503122) / substituição de pneus

Acerca das despesas com manutenção dos veículos, defende a Recorrente:

(...)No caso concreto, cumpre ressaltar que a “Manutenção de Veículos da Frota” não corresponde a uma mera liberalidade da Recorrente, mas sim a serviços essenciais e imprescindíveis à manutenção e desenvolvimento de suas fontes de receita.

Com efeito, conforme se verifica dos Instrumentos Particulares firmados com seus clientes, a Recorrente oferece duas opções a seus clientes, a “Manutenção Corretiva” e a “Manutenção Preventiva”, que consistem:

✓Manutenção Corretiva: em intervenções de manutenções periódicas e/ou reparo do veículo concernente ao desgaste natural dos veículos locados (“Serviços de Manutenção”); e

✓Manutenção Preventiva: estritamente aquela indicadas no “Manual do Fabricante” que acompanha o veículo.

Nota-se, de imediato, que as manutenções realizadas nos veículos locados, à luz dos conceitos trazidos pelo julgado do STJ, são essenciais, uma vez que para a Recorrente prestar o seu serviço de locação, os veículos necessitam estar em boas condições de uso. A falta das referidas manutenções impacta diretamente na qualidade do serviço prestado (locação de veículos). Registre-se, também, que são relevantes tais dispêndios, pois a manutenção dos veículos da frota é indispensável para que a Recorrente desempenhe sua atividade de locação personalizada de veículos.

Ora, como poderia a Recorrente realizar a locação de veículos que não estejam em boas condições de uso?

Insta pontuar que os serviços de manutenção realizados nos veículos estão estritamente relacionados ao funcionamento/uso do veículo e que, por óbvio, sem a prestação deles, a Recorrente ficaria impossibilitada de prestar o serviço de locação. Com efeito, tais serviços são imprescindíveis para que sejam assegurados os padrões de qualidade dos veículos locados e segurança do serviço prestado, o que está em total consonância com a definição de essencialidade, exposto no REsp nº 1.221.170/PR.

Conforme se depreende dos “Contratos de Prestação de Serviços” firmados entre a Recorrente e empresas/oficinas mecânicas, anteriores e no ano fiscalizado (2014) (vide Doc. 07 da Impugnação), incluem-se entre os serviços de manutenção:

✓Alinhamento;

✓Balanceamento;

✓Limpeza de Bico Injetor;

✓Óleo Semi Sintético;

✓Mecânica;

✓Aditivo Radiador; e ✓Diagnóstico Eletrônico;

Conforme já largamente explanado, o conceito de insumo no contexto de tais contribuições deve ser entendido de forma ampla, de modo a contemplar todos os dispêndios necessários e relacionados à atividade principal da empresa, sendo fonte de geração de sua receita e faturamento.

Assim, é evidente que, estando a Recorrente sujeita à sistemática não-cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, a ela deve ser reconhecida por este E. CARF a possibilidade de creditamento sobre as despesas incorridas na Manutenção de Veículos Frota, afastando-se referida glosa.

A Recorrente descontou gastos como crédito diretamente, como bens e serviços utilizados como insumos. Ocorre que, a despeito do conceito de insumos, a Lei é clara quanto a se tratar de insumos utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Conforme entendimento já adotado por esta Turma, vê-se que gera direito a crédito a aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, seja para locação a terceiros, seja para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Todavia, há que se considerar que a redação do inciso relativo a insumos é mais restritiva. Somente dão direito a crédito a título de insumos as atividades de produção ou prestação de serviços.

Não se considera, na abordagem adotada nesse voto, que a Recorrente não possa aferir créditos em caráter absoluto, uma vez que existem outras atividades e serviços desempenhados pela empresa, mesmo que vinculados à atividade principal. Porém, os veículos são de uso da locação, atividade econômica principal. Para os bens de locação, a hipótese existente é o crédito através da depreciação, com a incorporação ao ativo imobilizado. Assim é para a manutenção desses veículos.

Considera-se úteis as seguintes soluções de consulta da RFB:

SC Cosit/RFB 59/2021

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS.

Em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à prestação de serviços, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, ou seja, que tenham sido ativados:

- pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação; e

- não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela.

- não pode ser descontado crédito caso os veículos sejam destinados à locação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2008, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE VEÍCULOS.

Em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à prestação de serviços, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, ou seja, que tenham sido ativados:

- pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação; e

- não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela.

(...)

Fundamentos:

28. Todavia, há que se considerar que a redação do inciso relativo a insumos é mais restritiva. Somente dão direito a crédito a título de insumos as atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços. **Inexiste a hipótese de crédito em relação a insumos à locação.**

(...)

32. Caso a manutenção (serviços e peças) acarrete um aumento na vida útil das máquinas e equipamentos superior a um ano, esses dispêndios serão capitalizados no valor do bem e poderão ser descontados como crédito com base nos encargos de depreciação do bem. Não se vislumbra a possibilidade de o desconto do crédito ser feito em parcela única e de forma imediata, pois o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, é aplicável somente à aquisição de máquinas e equipamentos e não à ativação da manutenção de veículos usados.

33. Contudo esses mesmos **serviços de manutenção e peças de reposição aplicados em máquinas e equipamentos destinados à locação, que acarretem o aumento da vida útil do bem de até um ano, não dão direito a crédito**, já que esse crédito é concedido na condição de insumo à fabricação ou à prestação de

serviços, não se aplicando, por falta de previsão legal, à manutenção e peças de reposição de máquinas e equipamentos objetos de locação.

(sublinhados nossos; negrito no original).

SC Cosit/RFB 84/2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE PUBLICIDADE. REVENDA DE BENS. INSUMOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há créditos da Cofins sobre insumos na atividade de comercialização de bens, já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços.

As despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens não geram direito a crédito da Cofins, em razão de não serem consideradas insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE PUBLICIDADE. LOCAÇÃO DE BENS. INSUMOS. CRÉDITOS.

A modalidade de creditamento da Cofins relativa à aquisição de insumos aplica-se apenas às atividades de “prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, não alcançando a atividade de locação de bens.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017

(...)

(gn).

Idêntico é o texto para o PIS.

No caso em concreto, não houve glosa sobre créditos com base na depreciação de bens do ativo imobilizado. Por todos os elementos acima, entende-se por manter a glosa com a, manutenção e substituição de pneus.

2. Assistência 24 horas (Conta Contábil 31503126)

Aduz a Recorrente dispor do serviço de Assistência 24 horas, nos seguintes termos:

(...)a glosa destes créditos mostra-se totalmente inapropriada, na medida em que estas despesas são essenciais e relevantes para a geração de receitas da Recorrente e para a plena consecução de sua atividade econômica, caracterizando-se, desta feita, como insumos, nos termos do que foi decidido pelo STJ no já citado REsp nº 1.221.170/PR.

Com efeito, conforme se verifica dos Instrumentos Particulares firmados com seus clientes, a Recorrente dispõe o serviço de Assistência 24 horas, que será acionado nos casos em que os veículos locados estiverem impossibilitados de uso.

Para execução deste serviço, a Recorrente firmou o Contrato com a empresa Mercosul Assistance Participações LTDA. (“Mondial”) (vide Doc. 08 da Impugnação), vigente à época dos autos, inclusive, mencionado pelo Sr. Agente Fiscal no TVF.

Com efeito, da análise deste contrato, nota-se que a finalidade é:

1.1. SERVIÇO(S)

SERVIÇO(S) designa a prática pela MONDIAL, de atos visando dar assistência a VEÍCULOS pertencentes às frotas administradas pela ALD, por meio da disponibilização, aos USUÁRIOS e respectivos VEÍCULOS, em caso de PANE ou ACIDENTE, 24 horas por dia, de um conjunto de serviços denominado ALD AUTOMOTIVE, definido e delimitado no presente Contrato através do ANEXO 1, utilizando-se de mão-de-obra própria, sub-contratados e ou empresas especializadas.

Menciona-se que a prestação do serviço de “Assistência 24 horas” ocorre nas hipóteses em que os veículos da frota da Recorrente sofrem pane ou acidente. Nesse atendimento, a depender da ocorrência, o cliente da Recorrente poderá contar com as seguintes assistências (vide Anexo I do Contrato Mondial):

✓Conserto no Local; ✓Reboque; ✓Chaveiro; ✓Falta de Combustível; ✓Troca de Pneus; Meio de Transporte Alternativo; Hospedagem; e Remoção Médica.

(...)

Insta pontuar, inclusive, que este E. CARF ao analisar o crédito em questão, em autuações fiscais anteriores da Recorrente (Processo Administrativo nº 13855.721308/2015-78 - anos calendário de 2010 e 2011), afastou a referida glosa, por entender que este dispêndio preenche o conceito de insumo, qual seja “levar em consideração a particular atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte e, consequentemente, a importância do bem/serviço creditado”, premissa adotada no julgado.

Logo, a Recorrente faz jus ao aproveitamento de tal crédito, nos termos dos artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (Acórdão nº 3402-005.231).

Sendo assim, é evidente que os serviços de “Assistência 24 horas” enquadram-se perfeitamente no conceito de insumo previsto na legislação do PIS e da COFINS e esclarecido pelo STJ, sendo que se mostram necessários ao desenvolvimento das

atividades pela Recorrente, devendo, assim, este E. CARF garantir o direito ao aproveitamento destes créditos, cancelando-se as autuações também no que diz respeito a este ponto.

Considerando exercer a Recorrente outras atividades e serviços além da locação de veículos, dentre eles o serviço de assistência 24 horas, mesmo que vinculados à atividade principal, a luz da orientação fixada pelo STJ, e considerando a essencialidade direta dos serviços contratados para o exercício da Recorrente, impõe-se o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS sobre tais despesas, motivo pelo qual deve ser revertida a glosa realizada pela fiscalização.

3. Seguros Veículos Alugados (Conta Contábil 31503409)

Acerca desta glosa defende a Recorrente:

Todavia, tal glosa não pode prosperar, na medida em que os serviços de “Seguros Veículos Alugados” são essenciais e relevantes à consecução das atividades operacionais da Recorrente, qualificando-se, assim, como insumos.

Conforme se verifica dos Instrumentos Particulares firmados com seus clientes, a Recorrente dispõe o serviço de “Seguros Veículos Alugados”, os quais abrangem danos próprios que cubra todos os danos que os veículos locados venham a sofrer ou a causar, inclusive, contra terceiros.

Destaca-se que, justamente, para que os seus clientes possam conduzir os veículos locados sem qualquer preocupação com despesas futuras decorrentes de eventuais incidentes, a Recorrente oferece o seguro desses veículos, cujas apólices são emitidas por seguradoras de alto padrão.

Nota-se que tais serviços são imprescindíveis para que sejam assegurados os padrões de segurança e da qualidade do serviço prestado.

Registre-se que este E. CARF, ao analisar o presente crédito, em outro caso da própria Recorrente (Acórdão nº 3402-005.231), afastou a referida glosa, justamente por entender que se enquadra no conceito de insumos, fazendo jus ao aproveitamento do crédito, nos termos dos artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Desse modo, em linha com a pacífica jurisprudência judicial e da E. CSRF, que tem reconhecido a essencialidade e relevância dos insumos para o desenvolvimento da atividade econômica da Recorrente, tem-se evidente a improcedência dos lançamentos fiscais aqui tratados, o que deverá ser reconhecido por este E. CARF, autorizando-se o direito ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS referentes às despesas de “Seguros de Veículos Alugados”.

Assim, como no item anterior, considerando exercer a Recorrente outras atividades e serviços além da locação de veículos, dentre eles o serviço de seguro, mesmo que vinculados à atividade principal, a luz da orientação fixada pelo STJ, e considerando a essencialidade direta dos serviços contratados para o exercício da Recorrente, impõe-se o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS sobre tais despesas, motivo pelo qual deve ser revertida a glosa realizada pela fiscalização.

4. Outros Custos — Veículos Locação Provisória (Conta Contábil 31503413)

A Recorrente a fim de atender aos seus clientes de forma imediata, celebra contratos de aluguéis de veículos com outras empresas de locação (pura e simples) de veículos para atender momentânea e, de forma esporádica, quaisquer de seus clientes.

A título de exemplo, citamos um dos Contratos firmados pela Recorrente, inclusive citado no TVF, “LOCALIZA RENT CAR” (vide Doc. 09 da Impugnação), nesses termos:

CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO

1.1 O presente CONVÊNIO tem por objeto a locação de veículos da **LOCADORA** aos beneficiários (“USUÁRIOS”) indicados pela **ALD** que tenham direito ao “carro reserva”.

Com efeito, tais serviços são imprescindíveis para que sejam assegurados os padrões de qualidade do serviço prestado, o que faz deles insumos, uma vez que preenchem os requisitos essenciais e relevantes, nos termos do que foi decidido pelo STJ no já citado REsp nº 1.221.170/PR.

Por fim, pontue que também com relação ao presente crédito, este E. CARF, ao analisar em outro caso da própria Recorrente, afastou referida glosa, por entender que o conceito de insumo, qual seja, “levar em consideração a particular atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte e, conseqüentemente, a importância do bem/serviço creditado”⁴⁸, foi atendido, nos termos dos artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Assim, é evidente que, estando a Recorrente sujeita à sistemática não-cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, a ela deve ser reconhecida por este E. CARF a possibilidade de creditamento sobre as despesas incorridas com “Locação de Carro Reserva”, cancelando-se os autos de infração também no que tange a este ponto.

Já em relação as despesas com contratos de aluguéis de veículos com outras empresas de locação (pura e simples), a despeito de os veículos alugados de terceiros estarem diretamente vinculados à atividade principal da Recorrente (locação de veículos), tal atividade não

se enquadra no conceito de produção de bens ou prestação de serviços exigido pela legislação para o creditamento de PIS e COFINS a título de insumos, dessa forma a glosa deve ser mantida.

5. Venda de Ativos Não-Circulantes - Exclusão da Base de Cálculo do PIS e da COFINS no Regime Não-Cumulativo

Em relação a exigência mantida pela DRJ, em síntese a Recorrente assim se manifesta:

III.3.1- Receitas Venda Veículos — (Conta Contábil 34112001)

Conforme demonstrado na Impugnação apresentada pela Recorrente, segundo a interpretação – novamente equivocada - do Sr. Agente Fiscal, a receita decorrente da alienação de bens contabilizados no ativo não circulante da Recorrente (Conta Contábil 34112001 – Receitas Venda Veículos) seria, na realidade, operacional e deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, não sendo aplicáveis o artigo 1º, § 3º, VI, da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 1º, § 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, mas sim o caput do artigo 1º de ambas as leis.

Afirma, ainda, que a Recorrente não teria observado “os princípios contábeis aplicáveis”, sob o fundamento de que deveria ter observado “o que prescreve o Pronunciamento Técnico CPC Nº 31 – ‘Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operações Descontinuadas’ (...) e adotar a classificação de ‘ativo não circulante mantido para venda’ em separado no ativo circulante, pois o seu valor contábil vai ser recuperado por meio de transação de venda em vez do uso contínuo

O cerne do posicionamento do Sr. Agente Fiscal pode ser sintetizado pelo trecho abaixo, in verbis:

68. Portanto, por se tratar de receita decorrente do desenvolvimento das atividades da empresa, envolvendo a venda de bens integrantes do seu ativo não circulante, que deveriam ser classificados, à luz da legislação vigente e das normas de contabilidade, no grupo “ativo não circulante mantido para venda”, estava a fiscalizada obrigada a oferecer as receitas decorrentes de sua alienação à tributação do PIS e da COFINS, ainda mais considerando-se que as mesmas perfazem quase 23% do total da receita bruta auferida no ano calendário de 2014, o que enseja substancial redução da base de cálculo das contribuições.

No que tange ao tema em foco, a Turma Julgadora seguiu a mesma linha equivocada da Fiscalização de que a alienação de veículos, os quais estão contabilizados no ativo não circulante da Recorrente, devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o fundamento de que tal atividade apresenta “natureza acessória operacional” e “não é só rotineira como representou 23% da receita bruta auferida pela Impugnante [ora Recorrente] no ano calendário de 2014”, concluindo que no presente caso se aplica o Pronunciamento Técnico CPC nº 31 (“CPC nº 31”). Confira-se:

Conforme demonstrado pela autoridade fiscal em seu relatório, a venda de veículos utilizados nos contratos de locação (atividade principal) não só é rotineira como representou 23% da receita bruta auferida pela Impugnante no ano calendário de 2014.

Destarte, concluo como correta a decisão pela aplicabilidade do “Pronunciamento Técnico CPC nº 31”:

No entanto, os entendimentos acima não merecem prosperar.

Isso porque, ao proferir tais conclusões, tanto o Sr. Agente Fiscal quanto a DRJ:

(i) não consideraram corretamente quais seriam as receitas operacionais da Recorrente, o que acarretou em uma interpretação incorreta do disposto no artigo 1º, § 3º, VI, da Lei nº 10.637/2002 e no artigo 1º, § 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, previsão legal de exclusão de base de cálculo do PIS e da COFINS; e

(ii) deixaram de observar que o “Pronunciamento Técnico CPC Nº 31 — Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operações Descontinuadas” (“CPC nº 31”), sugerido como supostamente correto, é inaplicável ao presente caso, uma vez que os ativos (veículos) alienados pela Recorrente não preenchem os requisitos de classificação exigidos pelo CPC nº 31. Registre-se, desde já, que a Turma Julgadora não enfrentou os argumentos expostos pela Recorrente em sua peça impugnatória quanto às razões da inaplicabilidade do Pronunciamento Técnico nº 31 ao presente caso, apenas alegando ser correta a aplicação do referido Pronunciamento Técnico.

Pois bem. A controvérsia cinge-se em definir se as receitas registradas na conta contábil “34112001 – Receitas Venda Veículos” devem ou não integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Consta dos autos que os veículos objeto das alienações não se destinavam à revenda, mas integravam o ativo imobilizado da Recorrente, utilizados no desenvolvimento de suas atividades empresariais.

A legislação de regência vigente a época dos fatos, de forma clara, estabelecia hipóteses de exclusão da base de cálculo das referidas contribuições, a saber:

Lei nº 10.637/2002:

“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.

(...)

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

(...)

VI- não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.”(g.n.)

Lei nº 10.833/2003:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

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

(...)

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;” (g.n.)

Como destacado pela Recorrente, as referidas redações foram alteradas pela Lei nº 12.973/2014, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2015. Muito embora não seja essa a redação aplicada ao presente caso (ano fiscalizado 2014), nota-se que o legislador manteve a previsão de exclusão da base de cálculo de PIS e da COFINS dos valores relativos à venda de bens do ativo não circulante, apenas especificando as classificações de tais ativos, in verbis:

Lei nº 10.637/2002:

“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;” (g.n.)

Lei nº 10.833/2003:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível.

Da leitura dos dispositivos supra, constata-se que não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas decorrentes da alienação de bens do ativo imobilizado.

No caso concreto, é incontroverso que os veículos vendidos estavam contabilizados como imobilizado, e não como estoque ou mercadoria destinada à atividade fim da empresa. Trata-se, portanto, de receitas de caráter eventual, representativas de ganho de capital na alienação de ativos, sujeitas à tributação pelo IRPJ e CSLL, mas não pelo PIS e pela COFINS.

Destaque-se ainda, a inaplicabilidade do Pronunciamento Técnico CPC Nº 31 na situação em análise, pois, para que se classifique como “ativo não circulante como mantido para venda”, sugestão do Fiscal e mantida pela DRJ, o ativo deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais e sua venda deve ser altamente provável. Inclusive, verifica-se que o ativo deve estar comprometido com uma gestão de Plano de Venda do ativo. Em outras palavras, o ativo já tem que ter um comprador nos termos do Plano de Venda, a saber:

“Pronunciamento Técnico CPC nº 31”:

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer a contabilização de ativos não circulantes mantidos para venda (colocados à venda) e a apresentação e a divulgação de operações descontinuadas. Em particular, o Pronunciamento exige que os ativos que satisfazem aos critérios de classificação como mantidos para venda sejam: (a) mensurados pelo menor entre o valor contábil até então registrado e o valor justo menos CPC_31 2 as despesas de venda, e que a depreciação ou a amortização desses ativos cesse; (b) apresentados separadamente no balanço patrimonial e que os resultados das operações descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado.

2. Os requisitos de classificação e de apresentação deste Pronunciamento Técnico aplicam-se a todos os ativos não circulantes reconhecidos e a todos os grupos de ativos mantidos para venda da entidade. Os requisitos de mensuração deste Pronunciamento aplicam-se a todos os ativos não circulantes reconhecidos e aos grupos de ativos mantidos para venda (tal como definido no item 4), com exceção dos ativos listados no item 5, que devem continuar a ser mensurados de acordo com os pronunciamentos específicos aplicáveis.

(...)

6. A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo.

7. Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de ativos mantido para venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, **sujeito apenas aos termos que sejam CPC_31 4 habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua venda deve ser altamente provável.**

8. Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão apropriado deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação, com exceção do que é permitido pelo item 9, e as ações

necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.

Ocorre que, os veículos adquiridos pela Recorrente e registrados em seu ativo não circulante são destinados a cumprir a finalidade de sua atividade econômica desempenhada, qual seja, locação, e eventual venda somente ocorre - se ocorrer - quando do término do contrato de locação dos veículos, os quais não são inferiores ao prazo de 12 meses, conforme comprovado nos autos.

Dessa forma, não há como subsistir a exigência fiscal, porquanto fundada em interpretação que desconsidera a natureza das operações realizadas pela Recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para:

- I. reverter as glosas relativas as despesas classificadas como assistência 24 horas (Conta Contábil 31503126) e seguros veículos alugados (Conta Contábil 31503409);
- II. cancelar a exigência débitos de PIS e da COFINS relativos às receitas venda veículos (Conta Contábil 34112001).

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale