



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10935.721059/2012-90</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-014.913 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VEGRANDE VEÍCULOS CASAGRANDE S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

CRITÉRIOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Combustíveis. Materiais de Construção e Manutenção. Material de Limpeza. Terceirização. Desde que atendidos os critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada, é possível o cálculo de créditos do PIS/Pasep.

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA NÃO CUMULATIVIDADE PLENA DO PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Despesas administrativas. Alimentação e Bebidas. Despesas diversas. Créditos Vinculados à exportação (quanto a metodologia utilizada).

O Superior Tribunal de Justiça declarou a ilegalidade da definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, bem como definiu que o conceito de insumo deve ser pautado por dois critérios, quais sejam, o critério da essencialidade e o critério da relevância (Recurso Especial nº 1.221.170-PR).

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a Conselheira Francisca das Chagas Lemos (relatora), que dava provimento parcial para reverter as glosas relativas a créditos sobre combustíveis; materiais de construção e manutenção; material de limpeza; e terceirização. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini.

*Assinado Digitalmente*

**Francisca das Chagas Lemos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Mário Sérgio Martinez Piccini** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Sílvio José Braz Sidrim, Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de processos administrativos de pedidos de ressarcimento de créditos de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, vinculados a operações de exportação, apresentados eletronicamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) pela interessada

mediante uso do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), referentes aos períodos de apuração e valores abaixo reproduzidos:

Nº PER	Data	Tributo	Período	Pleiteado	Deferido
29922.02281.240709.1.1.08-1020	24/07/2009	PIS Exportação	2º trimestre/2006	67.027,78	0,00
16902.91498.240709.1.1.08-7413	24/07/2009	PIS Exportação	3º trimestre/2007	54.340,27	11.820,60
25039.56406.240709.1.1.08-0370	24/07/2009	PIS Exportação	4º trimestre/2006	68.296,10	16.582,50
05028.36714.240608.1.1.08-0744	24/06/2008	PIS Exportação	4º trimestre/2007	217.192,95	24.311,10
32065.03790.240709.1.1.08-3522	24/07/2009	PIS Exportação	3º trimestre/2008	90.475,94	5.728,52
00536.83392.240709.1.1.08-7426	24/07/2009	PIS Exportação	2º trimestre/2009	84.370,79	119,39
Totais .....				R\$ 581.703,83	58.562,11

Tendo os pedidos deferidos em parte, a recorrente protocolou Manifestação de Inconformidade (fl. 12-30), oportunidade em que apresentou argumentos favoráveis ao direito do crédito da Contribuição. **A decisão de nº 06-65.071, proferida pela 3ª Turma da DRJ/CTA**, sessão de 19 de dezembro de 2018, Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007, considerou a Manifestação de Inconformidade Improcedente, não reconhecendo o direito creditório da Recorrente, nos seguintes termos:

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.**

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

**CRITÉRIOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.**

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.**

Os créditos sobre os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços realizados, somente são passíveis de aproveitamento quando devidamente comprovados, ainda mais quando se trata de pessoa jurídica que tenha a atividade comercial como preponderante, que não geram direito a crédito de insumo.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DIREITO A CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

O direito de ressarcimento e/ou compensação de crédito no regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins está vinculado à receita de exportação ou à venda não tributada no mercado interno e não àquelas vendas tributadas, por isso devem ser segregados os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos relacionados a cada uma das receitas respectivas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Consoante decisão da 3ª Turma da DRJ/CTA (fl. 38-50), para efeito de cadastramento no Sistema SIRF, foram juntados ao processo 10935.721381/2011-38, por apensação, os processos digitais nºs 10935.721058/2012-45, 10935.721059/2012-90, 10935.721060/2012-14, 10935.721061/2012-69 e 10935.721062/2012-11, todos relativos ao PIS/Pasep não cumulativo - Exportação, onde foram cadastrados os pedidos de ressarcimento (PER) do 4º trim./2006, dos 3º e 4º trim./2007, do 3º trim./2008 e do 2º trim./2006, respectivamente, vinculando as Declarações de Compensações (Dcomp) ao processo do respectivo trimestre.

A atividade principal desenvolvida pela Recorrente é o comércio de caminhões novos e usados e peças/partes automotivas, sendo que no decorrer do período sob análise, de abril/2006 a junho/2009, foram comercializados os produtos “soja em grãos” e “milho em grãos”, cujas vendas foram realizadas ao exterior, estando os pedidos de ressarcimento vinculados a essas operações de exportação.

Após a análise e tratamento dos dados em arquivos digitais, da verificação da escrituração fiscal e contábil e com base nos documentos e informações prestados, verificou-se que muitas operações não se enquadravam nas hipóteses elencadas na legislação como passíveis de aproveitamento de crédito, que foram individualizadas nas planilhas “GLOSAS AOS CRÉDITOS – AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS” e “VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS” ou operações que foram classificadas incorretamente, conforme títulos “CRÉDITO APURADO – VENDAS NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO” e “CÁLCULO DOS CRÉDITOS – PERÍODO DE APURAÇÃO”.

Além disso, a DRJ/CTA destacou que a Recorrente não trouxe os autos nenhuma comprovação relacionada aos gastos sobre os quais calculou os créditos, “(...) de que tais gastos estão efetivamente vinculados à prestação de serviços, como poderia ser o registro do gasto no centro de custo referido, a contabilização da despesa vinculando-a à receita correspondente, o controle interno e/ou autorização do departamento onde o gasto foi suportado, ou qualquer outra forma de comprovação demonstrando o que se alega”. (fl. 47).

A Recorrente foi cientificada da decisão em 25/02/2019, apresentando **Recurso Voluntário** (fl. 56-87), em 12/03/2019. Na oportunidade, alegou, em sua defesa, em preliminares, o dever da administração em proporcionar a ampla defesa, e no mérito, os seguintes itens:

1. DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA;
2. DO EFEITO VINCULATIVO DAS DECISÕES DO STJ JUNTO AOS ÓRGÃOS JUDICANTES;
3. DA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA;
4. DAS GLOSAS AOS CRÉDITOS - AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS:  
DESPESAS ADMINISTRATIVAS. COMBUSTÍVEIS. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO. MATERIAL DE LIMPEZA. ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS. VIAGENS E HOSPEDAGEM. TERCEIRIZAÇÃO. DESPESAS DIVERSAS.
5. DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO.

Ao final, requer o acolhimento integral do pedido de ressarcimento nos créditos de insumos na prestação dos serviços inerentes àqueles ofertados pela Recorrente e, também aqueles vinculados às receitas de exportação.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, Relatora.

### I – ADMISSIBILIDADE

Conheço do Recurso Voluntário, por serem tempestivo e cumprir os demais requisitos regimentalmente exigidos.

### II – PRELIMINAR

#### (i) DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

A Recorrente arguiu que o princípio da isonomia é considerado o regente de todos os demais direitos prescritos no art. 5º da Constituição Federal, na medida em que garante o direito à igualdade o seu propósito foi, precisamente, o de significar a sua intenção de proscreever, evitar ou proibir que em relação a cada indivíduo pudesse variar o tratamento quanto aos demais direitos que ela assegura e garante.

Para a Recorrente, a inconstitucionalidade da decisão salta aos olhos, com a política fiscal do governo se mostrando puramente arrecadatória, sem se preocupar com a mínima legitimidade dos tributos.

Defendeu que o escopo da decisão do STJ ao definir as diretrizes dos princípios de essencialidade e relevância não quer limitar os produtos utilizados como insumo, mas sim nortear a existência deles, diante da inexistência de algum rol taxativo, assim, concluiu-se que não se pode falar em impossibilidade de creditamento, posto que tal apenas serviria como índice aumentativo do abismo existente entre o contribuinte e o arrecadador.

Observa-se que não há um pedido específico em relação à preliminar, apenas um apontamento a indicar a possibilidade do crédito pleiteado.

Aqui me parece que a análise do mérito irá definir os aspectos relacionados a natureza jurídica da operação e, conseqüentemente, ao correto enquadramento dos valores glosados, definindo a questão do creditamento ou não.

Portanto, não conheço da preliminar.

### III – MÉRITO

#### a) DO EFEITO VINCULATIVO DAS DECISÕES DO STJ (Resp. nº 1.221.170) JUNTO AOS ÓRGÃOS JUDICANTES

A Recorrente argumentou que o efeito vinculante da decisão do Resp. nº 1.221.170 – PR, proferida pelo STJ tem eficácia imediata e vinculante. O próprio CARF, por expressa disposição regimental, a seguir o entendimento vinculante perfilhado pelas Cortes Superiores, conforme prescrição contida no art. 62 do seu Regimento Interno.

Desse modo, na perspectiva da Recorrente, deve ser reconhecida a ilegitimidade da contribuição exigida, bem como deve ser efetivamente homologados os pedidos de ressarcimento, como medida lúdima de Justiça.

Para a DRJ/CTA, a propósito do Resp. nº 1.221.170, o critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Segundo a premissa adotada pela DRJ/CTA, em consonância com a estabelecida pelo STJ, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial precípua da contribuinte direta ou indiretamente que serão considerados insumos. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva,

dentro de uma visão de processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

A decisão da DRJ/CTA considerou, no caso prático, que a atividade principal da Recorrente é a revenda de veículos, peças e partes, caracterizando-a como empresa comercial, o que já afasta a pretensão de cálculo de créditos das Contribuições na sistemática não cumulativa. Para a DRJ/CTA, o grupo de despesas administrativas, materiais de construção, manutenção de imóveis, serviços diversos, não passam no denominado “teste de subtração” proposto pelo Resp. nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), uma vez que retirados do serviço prestado não comprometem a atividade-fim da empresa (fl. 48).

Passa-se a análise.

Como destacou a Solução de Consulta COSIT nº 05, de 20.02.2024, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica; e que **somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros**, consoante artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

É o exato direcionamento constante do Resp. nº 1.221.170/PR, em voto do Min. Napoleão Nunes Maia Filho, em que destacou o processo produtivo ou execução do serviço:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável **do processo produtivo ou da execução do serviço**, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. (p. 215)

No caso sob análise, e pela própria atividade desenvolvida pela Recorrente, predominantemente na atividade comercial, o critério da essencialidade/relevância precisa ser bem evidenciado, de modo a permitir, sem nenhuma dúvida, a afirmação de que possui tais características. O ponto também foi destacado no Resp. nº 1.221.170/PR, em voto do Min.

Napoleão Nunes Maia Filho, ou seja, a necessidade da análise casuística do insumo no processo produtivo, dependente de instrução probatória.

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, **há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo** é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa. (...)

Todavia, **a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória**, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial. (fl. 216)

No mesmo sentido, a 3ª Turma da CSRF, em decisão 9303-012.448 (Processo 10940.907648/2011-11), de 18.11.2021, Relatoria de Waldir Navarro Bezerra:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007 RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. NÃO COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Inexistindo divergência jurisprudencial, não é conhecido recurso especial. Hipótese em que, na decisão recorrida, foi aplicado o conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS, como aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; **e sua aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade produtiva desenvolvida pela empresa**. No mesmo sentido, a decisão paradigma entendeu que os insumos deveriam estar relacionados diretamente com a **produção dos bens ou produtos destinados à venda**, ainda que não entrem em contato direto com os bens produzidos. (Grifei)

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, em decisão 9303-012.083 (Processo 10882.721904/2014-51), de 20.10.2021, Relatora Érika Costa Camargos Autran, indicou os critérios para identificação de insumo, em face de prestação de serviços ou da produção, na linha adotada pelo precedente do STJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Ano-calendário: 2011.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, **de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretas 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. (Grifei)

Para as atividades comerciais, de acordo com o PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, não há insumos na atividade de revenda de bens. Veja-se:

## 2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.**

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, **não há insumos na atividade de revenda de bens**, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). (Grifei)

Repassados os fundamentos 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, resta avaliar se a Recorrente cumpriu o âmbito probatório do seu direito ao crédito pleiteado.

Registre-se que o ônus da prova do direito constitutivo cabe ao interessado, direcionamento adotado pela 3ª Turma da CSRF-CARF (Decisão 9303-008.680; proc. 10880.679799/2009-01), de 04.07.2019, Relator Andrada Márcio Canuto Natal:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 13/04/2006  
PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ÔNUS DA PROVA.

**Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação.** A mera apresentação de DCTF retificadora, desacompanhada de provas quanto ao valor retificado, não tem o condão de reverter o ônus da prova. (Grifei)

Assim, na perspectiva da decisão proferida pela DRJ, não houve a comprovação por parte da Recorrente de que os itens sobre os quais calculou o seu crédito representam insumos, em especial, na concepção do precedente do STJ citado.

Compulsando os autos, as provas apresentadas pela Recorrente desde a Manifestação de Inconformidade (fls. 12-30), tem o elenco de itens relacionados, com o descritivo

das respectivas notas fiscais de aquisição, além do descritivo dos serviços prestados na manutenção de veículos na qualidade de Concessionária de Caminhões:

**Dentre as atividades empresariais da recorrente está a prestação de serviços mecânicos, na qualidade de Concessionária de Caminhões da rede Mercedes-Benz do Brasil (SEGMENTO DE CAMINHÕES PESADOS). Neste segmento, os serviços executados pela recorrente consistem, predominantemente, em socorrer caminhoneiros em trânsito pelas regiões Oeste e Sudoeste do Estado do Paraná (área de concessão da recorrente junto à Mercedes-Benz), mediante o deslocamento de uma equipe de mecânicos especializada até o ponto da Rodovia onde se encontra o cliente com seu caminhão avariado.**

Defendeu a Recorrente que, além do combustível utilizado na prestação dos serviços, demais custos ligados à prestação dos serviços por ela executados, tais como alimentação e bebida, viagens e hospedagens, uniformes, materiais de limpeza e despesas diversas, são justificadas pelo deslocamento da equipe técnica para prestar serviços fora do estabelecimento.

O fato de a Recorrente promover atividades tanto na esfera comercial como de prestação de serviços, requer, em princípio, comprovação robusta dos itens utilizados em cada atividade, seja na adoção de contabilidade com centro de custos distintos ou a partir de outros elementos que identifiquem, sem qualquer dúvida, tratar-se de dispêndios específicos para as respectivas atividades. Assim é o entendimento do CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 30/11/2013  
INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento **ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.**

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA.

**As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega.** A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado para sua apreciação.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA. COMPROVAÇÃO. ART. 170 DO CTN. **O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. A prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN.** (Primeira Turma Ordinária da Terceira

Câmara da Terceira Seção, decisão 3301-013.722, julgado em 21.03.2024, Relator Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, unânime). (Grifei).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005 INSUMOS. ATIVIDADE DE SIDERURGIA. REFRAATÓRIOS.

**A avaliação de determinado bem como insumo é feita individualmente**, cabendo ao julgador definir quais gastos devem ser considerados relevantes ou essenciais ao processo produtivo. Interpretação pelo Recurso Especial 1.221.170-PR.

**ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE. Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.** (Terceira Turma Extraordinária da Terceira Seção, decisão 3003-000.663, data 26.11.2019, relator Müller Nonato Cavalcanti Silva, decisão unânime). (Grifei).

Portanto, o fato de não ter ocorrido, **por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela Recorrente**, não caracteriza que a decisão da DRJ/CTA está desassociada do precedente vinculante do STJ, evidencia que a matéria probatória não foi suficiente para o deferimento do crédito.

Sem razão a Recorrente. Volto pelo não provimento do Recurso Voluntário neste tópico.

#### **b) DA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA**

Sobre a sistemática de apuração das Contribuições não cumulativa, a Recorrente destacou que tratou como insumo todos aqueles valores adquiridos, que realmente importam para o desenvolvimento do trabalho que dispõe ao mercado, tratando-se, portanto, de custos ligados à prestação dos serviços executados pela Recorrente, o que legitima o creditamento em questão.

Para a DRJ/CTA, os créditos sobre os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços realizados, somente são passíveis de aproveitamento quando devidamente comprovados, ainda mais quando se trata de pessoa jurídica que tenha a atividade comercial como preponderante, que não geram direito a crédito de insumo.

A Recorrente repete, longo da sua argumentação, que os créditos foram calculados considerando os custos ligados à prestação dos serviços por ela executados, itens estes que importam para o desenvolvimento do trabalho que dispõe ao mercado, tratando-se, efetivamente, de custos ligados à prestação dos serviços. Após citar jurisprudência do CARF, indicativa de que o Conselheiro deve aplicar, obrigatoriamente, nos julgamentos dos Recursos, as

decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ, de acordo com o art. 62, §2º, do Regimento Interno. Por tais fatos, requer seja reconhecida a ilegitimidade da contribuição exigida e homologados os pedidos de ressarcimentos por ela protocolados.

Requer o reconhecimento do direito de se creditar dos valores despendidos com a aquisição de todos as despesas que foram utilizadas como insumo para a execução dos serviços, conforme amplamente provado no decorrer do processo, o que é aceito pela Receita Federal do Brasil. Citou decisões.

Feito o preâmbulo da sistemática de apuração, passa-se a análise dos itens glosados.

### c) DAS GLOSAS AOS CRÉDITOS - AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS

As glosas efetuadas pela fiscalização foram divididas em 08 demonstrativos, classificados conforme a natureza de cada item incorrido.

Passamos a análise individualizada dos itens.

#### c.1) DESPESAS ADMINISTRATIVAS:

A Decisão DRJ/CTA considerou as despesas administrativas: material de escritório em geral, publicidade/propaganda, informativa (acessórios e serviços), telefonia e comunicações, assessoria em geral, assessoria advocatícia, medicina (exames, plano de saúde e medicamentos), assinatura de jornais/revistas, despesas legais diversas, correio, cursos e treinamentos, gráfica, comissões, malote e transporte de documentos, alarmes, estagiários, seguros em geral, cobrança, vale-transporte e gastos com análise de crédito (Serasa). Assim, tais despesas, para a DRJ/CTA, não podem ser consideradas como gastos passíveis de apropriação de créditos das COFINS não cumulativa, haja vista que não representam insumos utilizados na prestação de serviços em geral.

A Recorrente, por sua vez, considerou que as glosas envolveram créditos apropriados devido à aquisição de insumos diretamente empregados na prestação dos serviços por ela executados. “Reitera-se, não é a perda da essência do produto ou do serviço prestado que será infringido pela regra do “teste de subtração”, ou seja, se o insumo for retirado da cadeia de produção o produto (serviço) ainda existirá, porém, perderá a sua qualidade frente aquele que recebe o serviço”.

Mesmo considerando o esforço interpretativo defendido pela Recorrente, de acordo com o precedente, citado anteriormente) proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, em decisão nº 9303-012.083, insumos são considerados os **bens e serviços que possam ser diretas ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção.**

São dois os critérios do chamado “teste de subtração”: resultar na impossibilidade ou inutilidade da prestação dos serviços. Como afirmado pela Recorrente, na subtração de tais despesas os serviços ainda existiram, mas perderão sua qualidade. Vê-se que não atende aos critérios para que sejam considerados insumos.

Sem razão a Recorrente.

Voto pelo não provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

### C.2) COMBUSTÍVEIS:

A Recorrente defende que todo o combustível adquirido (discriminado nas fls. 1944/2043) é utilizado como insumo na prestação de serviços de socorro mecânico aos caminhoneiros em trânsito; dentro da sua área de concessão. O creditamento, na hipótese aventada, é expressamente autorizado pela legislação de regência, conforme preconiza o inciso II, do art. 3º, da Lei 10.637/2002.

A DRJ adotou o mesmo posicionamento do Despacho Decisório da Seção de Fiscalização, da DRF em Cascavel/PR, no sentido de que a Recorrente não exerce a atividade de transporte de cargas ou similar, conclui-se que este tipo de gasto não representa insumo na prestação de serviço, fato que veda a apropriação do crédito respectivo.

A Lei nº 10.833/2003 prevê:

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

(...)

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

A lei é clara em relação ao direito ao crédito de combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços.

A 3ª Câmara Superior do CARF tem o seguinte posicionamento:

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp. nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. **Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.** No presente caso, não se caracterizam como insumos as despesas incorridas com combustíveis e lubrificantes utilizados nas operações de venda. (Decisão 9303-009.732, processo 13053.000113/2005-54, 3ª Turma/Câmara Superior Recursos Fiscais; Relator Demes Brito; 11.11.2019).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 CRÉDITOS. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com combustíveis (gás GLP, lenha, óleo diesel, palha de arroz e de café, querosene, sebo bovino e serragem), **enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR**, em sede de recurso repetitivo, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no 99 do Regimento Interno fixado pela Portaria n.º 1.634/2023. **Nega-se o direito a tal crédito quando ausente demonstração probatória nos autos.** (Número da decisão: 9303-015.463, Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS, Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais, Data da sessão: 16. jul. 2024, Nome do relator: LIZIANE ANGELOTTI MEIRA).

Assim, apenas quando não houver demonstração probatória de que os insumos foram efetivamente utilizados na prestação de serviços é que não será permitido o crédito. No caso dos autos, a Recorrente afirma ter demonstrado a utilização como insumo na prestação de serviços de socorro mecânico aos caminhoneiros em trânsito.

Por sua vez, a DRF em Cascavel/PR, ao negar o direito, fundamentou a decisão no sentido de que a Recorrente não exerce a atividade de transporte de cargas ou similar, concluiu que este tipo de gasto não representa insumo na prestação de serviço, fato que veda a apropriação do crédito respectivo. Vê-se que não houve questionamentos sobre a utilização dos itens na prestação dos serviços, os quais a Recorrente afirma ter comprovado.

Entendo que a razão está com a Recorrente. Voto pelo provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

### C.3) MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO:

A Recorrente sustenta que em relação aos créditos sobre materiais de construção e manutenção, observou o disposto no § 1º, inciso III, da Lei n.º 10.833/2003, que assegura às pessoas jurídicas créditos vinculados às edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros em suas atividades.

A motivação da glosa fez referência que as pessoas jurídicas poderão descontar créditos vinculados às edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros em suas atividades, sendo que o crédito respectivo deve ser calculado sobre os encargos de depreciação incorridos em cada mês. Considerando que o crédito foi calculado pela totalidade das compras efetuadas e não pela depreciação incorrida, verifica-se que a apropriação foi indevida sendo, portanto, objeto de exclusão para o cálculo do crédito vinculado.

Nos termos do PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, ao tratar de insumos e ativo imobilizado, registrou as ponderações que seguem:

7. INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO 70. Como cediço, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, prevê ao lado da modalidade de creditamento em relação à aquisição de insumos (inciso II) a modalidade de creditamento em relação à aquisição ou construção de ativo imobilizado (inciso VI).

7.1. As duas referidas modalidades de creditamento diferem substancialmente porque a apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo (**atualmente essa regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, mas ainda permanece a regra geral da modalidade**).

(...)

7.7. Como decorrência imediata, conclui-se acerca da interseção entre insumos e ativo imobilizado que, em conformidade com regras contábeis ou tributárias, os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (por si mesmos ou por aglutinação ao valor de outro bem) permitem a apuração de créditos das contribuições nas seguintes modalidades, desde que cumpridos os demais requisitos:

a) exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição, construção ou realização de ativo imobilizado), se tais bens estiverem sujeitos a depreciação;

b) com base na modalidade estabelecida pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumo), se tais bens estiverem sujeitos a exaustão.

(...)

7.9. Em algumas hipóteses, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas permite à pessoa jurídica escolher entre incorporar o dispêndio ao

imobilizado para posterior realização ou deduzi-lo imediatamente no período como custo ou despesa. **Deveras, por decorrência lógica, se a pessoa jurídica optar pela dedução imediata, a modalidade de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS aplicável será a aquisição de insumos; mas se optar pela incorporação ao ativo imobilizado, a modalidade aplicável será determinada conforme elucidado no parágrafo anterior.** (Grifei).

Assim, o próprio parecer destacou que a regra está bastante relativizada pelo creditamento imediato permitido pelo art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, ainda que permaneça a regra geral da modalidade.

A negativa ao crédito pelo fato de ser considerada indevida o crédito calculado pela totalidade das compras efetuadas e não pela depreciação incorrida, tendo-se excluído para o cálculo do crédito vinculado, apesar de atender a regra geral, me parece excessivo, em especial, pelo fato do próprio direito ser reconhecido.

Voto pelo provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

#### c.4) MATERIAL DE LIMPEZA

A Recorrente defende que custos com material de limpeza são necessários para que a prestação dos serviços ocorra sem prejuízo aos empregados executores do serviço, devendo ser considerado os efeitos danosos da insalubridade que cerca o tipo de atividade desenvolvida, daí necessitar manter o ambiente de trabalho o mais asséptico possível. Ora é impossível entender que o material de higienização do local de trabalho não se considere um insumo, sendo que não se trata de uso pessoal, mas sim próprio do desenvolvimento do trabalho.

A glosa efetuada tomou como base o ramo de atividade da empresa, concluindo que este tipo de gastos se vincula à manutenção do espaço físico dos estabelecimentos, não sendo, portanto, passíveis de apropriação de créditos por falta de previsão legal.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais possui decisões em acolhe o direito ao crédito de materiais de limpeza, inclusive enfatizando os dispêndios por imposição legal.

**CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.** Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que **insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente 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. Sendo assim, **é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre uniformes e vestuário, bem como materiais de higiene e limpeza, pois pertinentes e essenciais à atividade do sujeito passivo.** Ademais, os gastos com uniformes e vestuário, bem como **materiais de higiene e limpeza, além de serem necessários e pertinentes à atividade do sujeito passivo, são gastos dispendidos por imposição legal - o que também converge com o próprio ato da autoridade fiscal** (PN Cosit 5, de 2018). (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Número da decisão: 9303-016.041, 3ª TURMA, Relator ALEXANDRE FREITAS COSTA). (Grifei).

Ao tratar de produtos e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos, o PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, considerou:

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), **parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.**

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde etc. (Grifei).

Tratando-se de serviços de manutenção de veículos pesados, é difícil imaginar a prestação de serviços sem o mínimo de limpeza possível. Além disso, não houve glosa no sentido de não comprovação, mas pelo entendimento de que não são passíveis de apropriação por falta de previsão legal.

Voto pelo provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

#### c.5) ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS

A glosa com as despesas com refeições e bebidas em geral, foram fundamentadas em entendimento que não podem ser consideradas como gastos passíveis de apropriação de créditos das COFINS não cumulativa, haja vista que não representam insumos utilizados na prestação de serviços em geral.

Por sua vez, a Recorrente defende que todas as aquisições glosadas foram utilizadas de forma direta na prestação de serviços, sendo que, como Empresa, não se pode engessar a

contribuinte determinando apenas a realização de venda de veículo como única possibilidade de creditamento.

De acordo com o PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, ao tratar DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO DE BENS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E DAS DESPESAS, considerou que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça fixou critérios próprios para a identificação de insumos que permitem a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, no entanto, é certo que o conceito de insumos não se confunde com o conceito de custos de produção.

68. Deveras, dadas as próprias definições de custo e despesa firmadas pela contabilidade de custos, **são raras as hipóteses em que um item classificado como despesa (não custo) poderá cumprir os requisitos para se enquadrar como insumo** (relação de essencialidade ou relevância com a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços). Entretanto, em tese, há a possibilidade.

69. Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as **despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc., da pessoa jurídica.**

(...)

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança etc.

(...)

**133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). (Grifei).**

Assim, a alimentação fornecida pela Recorrente aos funcionários, mesmo que no processo da prestação dos serviços, não se caracteriza insumo que preenchem os critérios estabelecidos no julgado paradigma proferido pelo STJ, vale dizer, a relação de essencialidade ou relevância com a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços.

Sem razão a Recorrente.

Voto pelo não provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

#### c.6) VIAGENS E HOSPEDAGEM

A glosa com as despesas de viagens e hospedagem, na perspectiva da Fiscalização, possui a mesma natureza de gastos administrativos, tendo sido segregados em função da sua especificidade e da grande quantidade de operações registradas.

Pelos mesmos fundamentos tratados no item anterior (c.5) ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS), entendo que não cabe razão a Recorrente.

Voto pelo não provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

#### c.7) TERCEIRIZAÇÃO

A Decisão DRJ/CTA considerou as despesas com terceirização, tais como vigilância, monitoramento de alarmes e contratação de mão-de obra em geral, como tipos de gastos semelhantes ao grupo denominado “administrativos” indicados anteriormente, apenas segregados em função de sua especificidade. Em sendo assim, negou o direito crédito.

No entanto, compreendo que a questão deve ser analisada com mais profundidade, especialmente por se tratar de terceirização direcionada a prestação de serviços.

Ao tratar do tema, em sua Manifestação de Inconformidade a Recorrente explicitou que, na qualidade de concessionária de veículos presta serviços de oficina mecânica, e para o bom desempenho de suas atividades, possui gastos com a segurança dos bens dos clientes que permanecem nas suas dependências, no período compreendido entre o início da prestação dos serviços e seu término, o que pode levar dias em se tratando do conserto de caminhões extrapesados.

De acordo com o PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, ao tratar da TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA, considerou que “(...) desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistam outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.” (item 125, do Parecer).

126. Deveras, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica (disponibilização de força de trabalho) **seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda** (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) **ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.**

(...)

## 12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS

153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.

154. **Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal. (Grifei)**

Tratando-se de despesas com terceirização, tais como vigilância, monitoramento de alarmes e contratação de mão-de obra em geral, empregada efetivamente na prestação de serviços, é coerente tratar-se de creditamento das Contribuições.

A vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física, não se cogitando de tal possibilidade.

O entendimento da Câmara Superior do CARF vai neste sentido.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA. POSSIBILIDADE. Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos constantes do inciso IV do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03 podem ser descontadas da base de cálculo do PIS/COFINS não cumulativos em razão da **locação de mão-de-obra terceirizada ser aplicada na produção, por se tratar de insumos essenciais atividade empresária.** (Decisão 9303-009.732, processo 13053.000113/2005-54, 3ª Turma/Câmara Superior Recursos Fiscais; Relator Demes Brito; 11.11.2019). (Grifei).

Voto pelo provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

### c.8) DESPESAS DIVERSAS

Trata-se de glosas de despesas com serviços em geral, pedágio, transporte de funcionários, armazenagem de resíduos industriais, botinas, brindes, uniformes, consertos gerais, gás e gastos com feiras e exposições. A negativa foi fundamentada pela convicção de que não representam insumos utilizados na prestação de serviços em geral.

Conforme pode ser verificado, todas as operações representam despesas administrativas normais de qualquer empresa, mas que, entretanto, não podem ser consideradas

como gastos passíveis de apropriação de crédito da COFINS não cumulativa, haja vista que não representam insumos utilizados na prestação de serviços em geral.

Pelos mesmos fundamentos tratados no item (c.5) ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS), entendo que não cabe razão a Recorrente.

Voto pelo não provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

#### **d) DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO**

##### **d.1) “CÁLCULO DOS CRÉDITOS – PERÍODO DE APURAÇÃO”:**

Na glosa relativa aos créditos vinculados a vendas às empresas comerciais exportadoras, a Recorrente argumentou que para o cálculo dos valores a recolher por cada contribuinte, confere-se aos mesmos o direito de crédito sobre os insumos e mercadorias adquiridos. Permitindo-se esse creditamento, a tributação recai, tão-somente, sobre a exata extensão da participação do contribuinte na cadeia produtiva ou comercial, evitando-se que se pague tributo sobre valores que não foram agregados.

A DRJ em seu acórdão tratou do tópico da seguinte forma: O recálculo das bases de cálculo para apuração do crédito sobre operações de exportação, considerando os meses em que houve aquisição e comercialização para exportação de “soja em grãos” e “milho em grãos”, limitados à quantidade adquirida no próprio mês (nos meses em que não houve comercialização desses produtos também não foi apropriado crédito), já que a apuração das contribuições é mensal e que os créditos vinculados a operações de exportação devem levar em consideração os valores das vendas diretas ou vendas para comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, efetuadas no próprio período de apuração (mensal); nos DACON a interessada levou em consideração somente as datas de aquisição dos produtos “soja em grãos” e “milho em grãos”, entretanto, as vendas foram realizadas em meses posteriores, e até mesmo em anos posteriores, por isso, foi recalculado os valores a que o contribuinte faz jus a título de créditos sobre exportação mediante a apropriação dos montantes vinculados às datas de comercialização para exportação de cada produto.

Diz a Recorrente que tomou com premissa o disposto no § 1º do art. 6º da Lei 10.833/2003. Vejamos o teor da legislação:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

- I - Exportação de mercadorias para o exterior;
- II - Prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;
- II - Prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.**

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - Dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - Compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

**§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.**

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação. (Grifei).

Observa-se que o § 3º do mesmo artigo tratou dos métodos a serem utilizados em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação (art. 3º, § 8º):

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.

O § 9º do art. 3º determinou que o método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

A lei é bastante clara ao indicar o *modus operandi* dos cálculos para os casos previstos, ou seja, o da apropriação direta ou do rateio proporcional, a critério do contribuinte.

Na mesma linha tem decidido a 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. Veja-se:

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

A pessoa jurídica sujeita à cobrança não-cumulativa do PIS que aufera receitas submetidas a diversas fontes (vinculadas a operações de mercado interno; mercado interno não tributadas - isenção, alíquota zero e não incidência - e **exportação**), no caso de custos, despesas e encargos vinculados a todas as espécies de receitas, **calculará os créditos correspondentes a cada espécie de receita pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional, a seu**

**critério.** No método de rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica. (Decisão 9303-007.644, 23.01.2019, Relator Rodrigo da Costa Pôssas). (Grifei).

Esta Segunda Turma julgou o tema na relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Acórdão 3302-009.109, de 16.08.2020, cujo voto condutor fez o aprofundamento no item “Rateio proporcional em relação às receitas de exportação, mercado interno não tributadas e mercado interno tributadas”, oportunidade em que foram coletados julgados anteriores. Em trechos do voto, pode-se ler:

(...)

Daí, a remissão aos §§ 8º e 9º do art. 3º feita pelo art. 6º, § 3º, todos da Lei 10.833/2003, diz respeito ao método de cálculo para definição de créditos vinculados a receitas de exportação.

No caso do método de rateio, a apuração do crédito deve-se dar pela relação entre receita de exportação e receita bruta total, e aplicar essa relação sobre os custos e despesas, chegando-se a determinação do crédito vinculado à exportação, que é compensável com débitos administrados pela RFB.

O art. 20, § 2º, da IN SRF 404/2004 (não revogado) confirma essa inteligência, ao dizer que os créditos compensáveis são somente os apurados sobre custos e despesas vinculados à receita de exportação, observados “os métodos” de apropriação previstos no art. 21 (o art. 21, § 2º, II, da IN 404/04 repete a dicção do art. 3º, § 8º, II, da Lei 10.833/2003). O método é que é aplicável. **A relação percentual deve ser entre receita de exportação e receita bruta total, e aplicá-la sobre os custos e despesas, para definição do valor do crédito compensável.** (Grifei).

Pelo relato da decisão Acórdão n.º 06-65.071 (fl. 49-50):

Por isso, devem ser segregados os créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita tributada no mercado interno e à receita de exportação, devendo, para isso, **observar os métodos de apropriação direta ou rateio proporcional.**

Assim é que a autoridade fiscal recalculou os créditos do PIS/Pasep e da COFINS levando em consideração os valores referentes às vendas para o exterior (exportação direta ou para empresas comerciais exportadoras de vendas com fim específico de exportação), **mediante a apropriação das aquisições de acordo com as datas de comercialização para exterior de cada produto**, já que as vendas foram realizadas em meses posteriores (e até mesmo em anos posteriores). E esse procedimento foi assim ressaltado no Relatório Fiscal “*Conforme pode ser verificado, somente foram calculados créditos sobre exportação nos meses em que houve aquisição e comercialização para exportação dos produtos ‘soja em grãos’ e*

*‘milho em grãos’, limitados à quantidade adquirida no próprio mês. Desta forma, nos meses em que não houve comercialização dos referidos produtos também não foi apropriado crédito sobre operações de exportação”.*

Dessa forma, está correto o procedimento fiscal adotado, que considerou a apropriação dos custos vinculados às receitas de exportação, uma vez que apenas em relação a esses créditos é passível o aproveitamento para compensação ou ressarcimento, após a dedução da contribuição devida em cada mês. (Grifei).

Relatou a Fiscalização (fl. 40 – Acórdão DRJ) que a Recorrente, em seus demonstrativos DACON, levou em consideração somente as datas de aquisição dos produtos “soja em grãos” e “milho em grãos”, entretanto, as vendas foram realizadas em meses posteriores, e até mesmo em anos posteriores, por isso, foi recalculado os valores a que o contribuinte faz jus a título de créditos sobre exportação mediante a apropriação dos montantes vinculados às datas de comercialização para exportação de cada produto.

Assim, a apropriação dos créditos calculada pela Fiscalização está condizente com os termos da Lei, inclusive com a utilização do método indicado (rateio proporcional) que já define que a relação deve ser estabelecida entre a receita de exportação e a receita bruta total, logo, o cálculo será efetuado por ocasião da venda.

Sem razão a Recorrente.

Voto por não dar provimento a este ponto.

#### IV - DISPOSITIVO

Voto pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, dando provimento aos itens COMBUSTÍVEIS; MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO; MATERIAL DE LIMPEZA e TERCEIRIZAÇÃO.

É como voto.

Francisca das Chagas Lemos.

#### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Mário Sérgio Martinez Piccini – Redator designado**, redator designado

Esse colegiado decidiu por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a Conselheira Francisca das Chagas Lemos (relatora), que dava provimento parcial para reverter as glosas relativas a créditos sobre combustíveis; materiais de construção e manutenção; material de limpeza; e terceirização.

Entendeu a nobre Conselheira relatora que tais itens atenderiam o conceito de Essencialidade e/ou Relevância, fazendo, no seu entender, pleno direito ao creditamento.

Peço vênias a Nobre Relatora para não concordar com seu provimento.

Diante do exposto, passo analisar o voto que dava provimento parcial para reverter as glosas relativas a créditos sobre combustíveis; materiais de construção e manutenção; material de limpeza; e terceirização.

### **1. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS**

Para a corrente análise este Conselheiro se vale da Instrução Normativa RFB nº 2.121.2002, em seu artigo 175:

*Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):*

*I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.*

*§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).*

**§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.**

Verificando o citado arcabouço legal, fica explícito no texto que não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes, aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.

Pelo desenrolar das atividades da Recorrente descritas no Relatório e Voto depreende-se claramente que a mesma não se amolda ao entendimento exarado no citado dispositivo.

Assim, não assiste razão a empresa, devendo ser mantida a glosa apontada pela Fiscalização.

### **2. CRÉDITO SOBRE MATERIAIS DE CONTRUÇÃO E MANUTENÇÃO**

Consultando os argumentos da Fiscalização sobre o tópico em debate verifica-se:

- *A motivação da glosa fez referência que as pessoas jurídicas poderão descontar créditos vinculados às edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros em suas atividades, sendo que o crédito respectivo deve ser calculado sobre os encargos de depreciação incorridos em cada mês.*
- *Considerando que o crédito foi calculado pela totalidade das compras efetuadas e não pela depreciação incorrida, verifica-se que a apropriação foi indevida sendo, portanto, objeto de exclusão para o cálculo do crédito vinculado.*

Contudo, para os fins do disposto no artigo 3º, VII, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, devem ser respeitadas as vedações legais, motivo pelo qual nem todos os custos alocados à aludidas edificações e benfeitorias admitem a apuração dos créditos da não cumulatividade, sendo recomendável a segregação dessas parcelas na própria contabilidade da pessoa jurídica.

Novamente infere-se que não ocorreu a recomendável segregação e demonstração por parte da Recorrente para atendimento as disposições legais, pois, como aponta o relatório foi calculado pela totalidade das compras efetuadas e não pela depreciação incorrida.

Diante do exposto também nesse item a Recorrente não faz jus ao creditamento pretendido, devendo ser mantida a glosa.

### **3. CRÉDITO SOBRE MATERIAL DE LIMPEZA.**

A Fiscalização pontuou em seu relatório que a glosa efetuada tomou como base o ramo de atividade da empresa, concluindo que este tipo de gastos se vincula à manutenção do espaço físico dos estabelecimentos, não sendo, portanto, passíveis de apropriação de créditos por falta de previsão legal.

Um ambiente limpo e organizado é fundamental para o pleno funcionamento de uma empresa.

Contudo, para que seja considerado dentro do conceito de Insumo deve obedecer aos requisitos legais.

Vejamos o que preceitua a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022:

*Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637,*

de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(....)

**XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;**

Percorrendo as atividades e alegações da Recorrente vislumbra-se que não ocorre o enquadramento no citado dispositivo, não assistindo razão à empresa, devendo a glosa ser mantida.

#### 4. CRÉDITOS SOBRE TERCEIRIZAÇÃO

A Decisão DRJ/CTA considerou as despesas com terceirização, tais como vigilância, monitoramento de alarmes e contratação de mão-de obra em geral, como tipos de gastos semelhantes ao grupo denominado “administrativos” indicados anteriormente, apenas segregados em função de sua especificidade. Em sendo assim, negou o direito crédito.

As despesas Administrativas, embora importantes, tem que ser efetivamente demonstradas que se enquadram no processo produtivo da empresa para fazerem jus ao creditamento, nos conceitos de Essencialidade e/ou Relevância.

Vejamos o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

*PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE. Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp. nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito. No presente caso, não se caracterizam como insumos as despesas incorridas com combustíveis e lubrificantes utilizados nas operações de venda. (...) (Decisão 9303-009.732, processo 13053.000113/2005-54, 3ª Turma/Câmara Superior Recursos Fiscais; Relator Demes Brito; 11.11.2019).*

Conforme já mencionado, a jurisprudência administrativa está direcionada à comprovação ou demonstração do vínculo com o processo produtivo ou com a prestação dos serviços, de modo a evidenciar a essencialidade e relevância do insumo naquela operação.

No caso apontado não se observa que tais créditos atendiam a jurisprudência para alcançar o direito ao crédito sobre terceirização, mantendo-se a glosa em tela.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Mário Sérgio Martinez Piccini – Redator designado**