



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.727389/2011-79
ACÓRDÃO	3302-014.982 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMISSARIA EICHENBERG S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/07/2007 a 31/12/2009

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Tratando-se direito creditório do contribuinte, é dele o ônus de comprovar suas alegações.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, para rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas a gastos com (i) provedores de Internet e serviços destinados à manutenção de equipamentos de informática e (ii) desembaraço aduaneiro.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi (substituta integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus, Marina Righi Rodrigues Lara, Mário Sérgio Martinez Piccini, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente) Ausente o conselheiro Silvio Jose Braz Sidrim, substituído pela conselheira Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão de nº 10-63.457 proferido pela 2^a Turma da DRJ/POA que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte em oposição aos autos de Infração lavrados para a cobrança de PIS e Cofins.

Conforme consta do Relatório Fiscal:

- (i) a contribuinte recebeu juros sobre capital próprio das empresas Transeich Assessoria e Transportes S/A e Transeich Armazéns Gerais S/A, os quais foram contabilizados corretamente na conta "Juros Recebidos", mas não foram incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, contrariando a legislação.
- (ii) foram glosados os seguintes créditos lançados como "serviços utilizados como insumos":
 - tributos pagos, por não se caracterizarem como insumos;
 - pagamentos realizados a despachantes pessoas físicas, já que vedados pela legislação;
 - gastos indiretos com a prestação de serviços (seguros, informática, correios, etc.), por não serem serviços diretamente relacionados à atividade de prestação de serviço da empresa; e
 - mão de obra contratada indiretamente por meio de agências pessoas jurídicas.

Cientificada da autuação em 25 de agosto de 2011, a contribuinte apresentou impugnação contestando apenas parcialmente o lançamento, uma vez que a parcela relativa à tributação dos Juros sobre o Capital Próprio foi objeto de pagamento espontâneo.

Preliminarmente, sustentou a nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa, alegando:

- (i) que o lançamento fiscal não teria observado os requisitos do art. 142 do CTN;

- (ii) que o relatório fiscal apresenta anotações manuscritas e genéricas com os motivos (1) a (4) que embasariam a glosa dos créditos, sem, no entanto, permitir a correlação objetiva entre tais motivos e os valores efetivamente glosados nos anexos ao auto de infração;
- (iii) que a ausência de clareza e precisão no relatório fiscal impossibilitou o pleno exercício do contraditório, razão pela qual também houve violação ao art. 59, II, do Decreto nº 70.235/75.

No mérito, argumenta que as glosas perpetradas pelo Fisco seriam ilegais ou indevidas, pelas seguintes razões:

- (i) a interpretação fiscal quanto ao conceito de “insumo” é excessivamente restritiva, baseada em normativos infralegal (IN SRF nº 247/2002 e IN nº 404/2004), cuja aplicação é ilegal e contrária ao entendimento consolidado da jurisprudência administrativa e judicial.
- (ii) as despesas efetivamente constituiriam insumos vinculados à sua atividade empresarial, com respaldo legal para o creditamento.
- (iii) os tributos retidos na fonte sobre serviços de terceiros e profissionais compõem o valor total dos serviços prestados, sendo, portanto, legítimo o aproveitamento dos créditos sobre o valor bruto constante na nota fiscal;
- (iv) quase a totalidade dos créditos glosados refere-se a serviços contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no país, e não de pessoas físicas, como presumido pela fiscalização. A título de comprovação, foram anexados aos autos documentos (doc. 04) que comprovam a natureza jurídica dos prestadores, inclusive quanto aos serviços de vigilância, recursos humanos e correios;
- (v) no tocante à glosa de gastos com mão de obra interposta, os pagamentos foram realizados a pessoas jurídicas, devidamente contratadas para a execução de serviços essenciais, e não a pessoas físicas, como alegado pela fiscalização.

A 2^a Turma da DRJ/POA, porém, julgou improcedente a impugnação, por meio do acórdão nº 10-63.457, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/2007 a 31/12/2009

FALTA DE RECOLHIMENTO. GLOSA DE CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento de contribuição não-cumulativa, decorrente da glosa de créditos utilizados para desconto da contribuição,

constitui infração que autoriza a lavratura de auto de infração para a formalização do crédito tributário.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GLOSA. INSUMOS.

É lícita a glosa de valores descontados das contribuições relativos a insumos que, embora atrelados à consecução da atividade-fim da empresa (conceito econômico), não se enquadram como insumos para fins de créditos no regime não-cumulativo, o qual vincula a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado ou ao serviço realizado. (conceito jurídico).

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO No regime não-cumulativo, o direito de crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, não se estendendo às aquisições efetuadas junto a pessoas físicas.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

As despesas com informática, correios, telecomunicações, cartórios e assessoria jurídica não podem ser considerados “aplicados ou consumidos na execução dos serviços”, pois, embora esses gastos sejam relevantes e até possam ser necessários para a prestação de serviços e a manutenção da empresa, não são empregados diretamente na execução do serviço, já que se tratam de serviços auxiliares, complementares ao processo produtivo ou na prestação de serviços e, por isso, estão fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços, ou seja, estão fora do alcance do conceito de insumo.

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração.

Em consequência, as matérias que deixaram de ser expressamente questionadas na impugnação não serão objeto de análise, vez que não se tornaram controvertidas, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532/97.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2007 a 31/12/2009

FALTA DE RECOLHIMENTO. GLOSA DE CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento de contribuição não-cumulativa, decorrente da glosa de créditos utilizados para desconto da contribuição, constitui infração que autoriza a lavratura de auto de infração para a formalização do crédito tributário.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. GLOSA. INSUMOS.

É lícita a glosa de valores descontados das contribuições relativos a insumos que, embora atrelados à consecução da atividade-fim da empresa (conceito econômico), não se enquadram como insumos para fins de créditos no regime não-cumulativo, o qual vincula a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado ou ao serviço realizado. (conceito jurídico).

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO No regime não-cumulativo, o direito de crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, não se estendendo às aquisições efetuadas junto a pessoas físicas.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

As despesas com informática, correios, telecomunicações, cartórios e assessoria jurídica não podem ser considerados “aplicados ou consumidos na execução dos serviços”, pois, embora esses gastos sejam relevantes e até possam ser necessários para a prestação de serviços e a manutenção da empresa, não são empregados diretamente na execução do serviço, já que se tratam de serviços auxiliares, complementares ao processo produtivo ou na prestação de serviços e, por isso, estão fora da literalidade do dispositivo legal que somente autoriza o crédito de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços, ou seja, estão fora do alcance do conceito de insumo.

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração.

Em consequência, as matérias que deixaram de ser expressamente questionadas na impugnação não serão objeto de análise, vez que não se tornaram controvertidas, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 9.532/97.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte, tendo tomado ciência do referido acórdão em 11/01/2019, interpôs Recurso Voluntário, no dia 12/02/2019, requerendo, em síntese, a reforma da decisão recorrida, pelos mesmos fundamentos apresentados em sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Preliminar de nulidade do procedimento de fiscalização

Preliminarmente, alega a contribuinte que o Auto de Infração seria nulo em razão de supostas anotações manuais realizadas pela autoridade fiscal, as quais teriam prejudicado a compreensão do cálculo do crédito tributário.

Sem razão à Recorrente.

De início, é importante destacar que o Auto de Infração foi formalizado com base em planilhas, relatórios e documentos eletrônicos disponibilizados à contribuinte, os quais detalham de forma clara e inteligível os fundamentos da exigência tributária, bem como os valores apurados. As eventuais marcações ou anotações manuais lançadas nos autos não substituíram os documentos formais do lançamento, nem tampouco representaram os únicos elementos de suporte à autuação.

Ademais, não houve qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa, uma vez que a contribuinte apresentou impugnação detalhada e tecnicamente elaborada, na qual, inclusive, abordou aspectos relacionados à metodologia de glosa das despesas e à composição do crédito tributário. Isso demonstra, de forma inequívoca, que teve pleno acesso às informações essenciais para compreender o lançamento e dele se defender.

Diante do exposto, rejeita-se a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada.

2. Do mérito

Como relatado anteriormente, a questão de mérito discutida nos presentes autos perpassa pelo conceito de insumos para fins de crédito de PIS, no regime não cumulativo, permanecendo a controvérsia sobre os seguintes pontos:

- (i) creditamento de tributos retidos na fonte sobre serviços de terceiros e profissionais;
- (ii) creditamento de pagamentos realizados a terceiros e profissionais;
- (iii) creditamento de despesas com serviços de terceiros: despesas com informática, despesas diversas, seguros e prejuízos de processo.

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens mencionados, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

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).

1. *Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*
2. *O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*
3. *Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*
4. *Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade ou relevância**. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

*"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 critério definidor de 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência."

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. *Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.*

15. *Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

16. *Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

17. *Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original)*

(...)

37. *Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.*

38. *Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está*

atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles 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.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte 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 nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas ainda objeto de discussão nos presentes autos.

2.1. Dos tributos retidos na fonte sobre serviços de terceiros e profissionais

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que os tributos retidos na fonte sobre serviços de terceiros e profissionais se enquadraria no conceito de insumos. No entanto, como bem aborda a DRJ, não há dúvida de que os tributos pagos não se enquadram no conceito de insumos.

Conforme mencionado anteriormente, ainda que se leve em consideração o conceito de insumos estabelecidos pelo STJ, este se restringe a bens ou serviços utilizados na produção ou prestação de serviços.

Quanto a este ponto, portanto, não há dúvida de que a glosa efetuada pela fiscalização deve ser mantida.

2.2. Dos pagamentos a terceiros e profissionais – pessoa jurídica

No que se refere a este item, verifica-se que a fiscalização glosou tais gastos não apenas por constituírem pagamentos efetuados a pessoas físicas, mas também por representarem gastos indiretos e mão-de-obra de interposta pessoa.

Como bem abordado pela DRJ, em que pese as alegações trazidas em sede de Impugnação, de que tais gastos na realidade representariam pagamentos efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, verifica-se que a Recorrente deixou de juntar provas que infirmassem as conclusões apresentadas pelo fisco.

Ademais, em seu Recurso Voluntário, apenas sustenta, em tese, que seria ilícita a pretensão de desconsideração da natureza jurídica das empresas que emitiram notas fiscais em favor da recorrente, bem como que seria possível o creditamento relativo aos serviços de pessoas físicas autônomas que prestaram serviços de despachante aduaneiro, já que as atividades extrapolavam a mera “mão-de-obra”.

Todavia, verifica-se que a Recorrente não enfrentou diretamente os fundamentos apresentados na decisão recorrida, tampouco trouxe elementos fáticos ou probatórios novos capazes de afastar a glosa efetuada pela fiscalização. A argumentação permanece genérica e desprovida de respaldo documental que comprove a efetiva contratação de serviços por pessoas jurídicas e sua vinculação com a atividade da empresa.

Cumpre lembrar que, tratando-se de direito creditório, o ônus da prova recai integralmente sobre o contribuinte, devendo ser, portanto, mantida a glosa efetuada.

2.3 Dos serviços de terceiros, despesas com informática, seguros e prejuízos de processo

Quanto a este ponto, entendeu a DRJ que as despesas com informática, seguros, serviços auxiliares e prejuízos decorrentes de processos administrativos não se enquadram no conceito de insumo, por não serem diretamente utilizados na prestação do serviço.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que sendo o seu objeto social “a exploração por conta própria no ramo de agência de despachos, redespachos, embarques e reembargos aduaneiros, agenciamento de carga aérea, marítima e rodoviária, nacional ou internacional e representações por conta própria”, as despesas com informática, seguros, correios e desembaraços se enquadrariam no conceito de insumos.

Como se verifica do Relatório Fiscal, os serviços de informática se referem a gastos com provedores de Internet e destinados à manutenção de equipamentos de informática. Quanto a este item, a Recorrente alega o seguinte:

Não se divisa como se possa sustentar, à vista dos critérios da essencialidade ou relevância, que uma empresa que se dedica estatutariamente à exploração de despachos, redespachos, embarques e desembaraços aduaneiros, agenciamento de carga aérea, marítima e rodoviária, nacional ou internacionalmente, além de representações por conta própria por executar a contento as suas atividades sem possuir serviços de informática.

Com efeito, o uso da informática nos Anos-Calendário 2007, 2008 e 2009 (objeto dos Autos de Infração) já era tão difundido e essencial para qualquer pessoa da população que permite supor que jamais poderia ser minimamente crível que uma empresa cuja atividade se assemelhasse com a da recorrente pudesse executar qualquer parcela de seus serviços sem recorrer ao seu uso. Toda e qualquer informação relativa a despachos aduaneiros, embarques e desembaraços, agenciamento de cargas com companhias aéreas ou rodoviárias, além de representações pressupunham, pelo menos, a comunicação com

clientes e terceiros por intermédio de contas de e-mail. Além disso, apesar de o uso da informática ter atingido níveis de recrudescimento acentuado nos últimos anos, já naquela época inúmeras operações e tratativas com o próprio Poder Público já eram realizadas por meio de formulários ou sistemas disponíveis exclusivamente por acesso eletrônico.

Jamais se poderia admitir, também, que uma empresa de agenciamento de cargas não tivesse condições de se comunicar com clientes e, em especial, com companhias aéreas ou de transporte rodoviário interestadual para cotar preços, programar retiradas e entregas, além de registrar todas as transações havidas. A falta do uso da internet, portanto, levaria a empresa imediatamente à inviabilidade de suas operações.

Tudo isso permite demonstrar, assim, que as despesas com informática representam inegável insumo da atividade da Recorrente, pois se classificam como essenciais à sua atividade (pois o serviço depende intrínseca e fundamentalmente da informática, a qual constitui elemento estrutural e inseparável da prestação do serviço – itens a e a.1 do Parecer COSIT 05/2018), ou, quando menos, a sua falta privaria o serviço de qualidade, quantidade e eficiência (itens a e a.2).

Como bem aborda a Recorrente, o serviço por ela prestado depende intrínseca e fundamentalmente dos gastos com provedores de Internet e dos serviços destinados à manutenção de equipamentos de informática não só por constituir elemento estrutural e inseparável da prestação do serviço, mas também porque a sua falta privaria o serviço de qualidade, quantidade e eficiência, o que demonstra o seu enquadramento no conceito de insumos estabelecido pelo STJ.

No que se refere às despesas com correios e desembaraços, a Recorrente alegou o seguinte:

No mesmo dimanar, as denominadas “Despesas Diversas” do Auto de Infração, que correspondem a despesas com correios e desembaraços, também compõem o acervo de itens que se apresentam como essenciais ou relevantes à consecução das atividades da recorrente.

Como se pode admitir que uma empresa de “despachos, redespachos, embarques e desembarques aduaneiros, agenciamento de carga aérea, marítima e rodoviária, nacional ou internacionalmente, além de representações por conta própria” não incorra em despesas com desembaraços?

Toda a atividade da empresa, corriqueiramente, depende do relacionamento com a Administração Pública, seja no tocante à regulamentação de importação ou exportação de mercadorias, seja no trânsito de frotas nacional ou internacionalmente, ou, ainda, mediante a representação de clientes “por conta própria”, o que pressupõe a assunção dos custos desta representação por parte da representante.

É possível intuir, assim, que todas as despesas apresentadas pela ora recorrente no que se referem a desembaraços, relacionavam-se intrinsecamente à sua atividade, pois jamais seria possível bem atender aos clientes prestando um serviço sem arcar com os custos destes desembaraços.

Imaginem uma empresa de agenciamento de cargas, embarques e desembarques aduaneiros ou representações por conta própria que deixasse de adimplir as despesas com desembaraço e, assim, deixasse a carga dos clientes embarçada?

Esta empresa, por certo, não teria qualquer possibilidade de realizar as suas atividades sociais a contento.

O mesmo ocorre, logicamente, com as despesas de correios, haja vista que o envio e a recepção de documentos, tanto para clientes como para órgãos públicos, em determinados casos não poderiam ser realizados exclusivamente por meio eletrônico, sendo exigível o uso dos meios oficiais de correios. Isso era muito comum, inclusive, no que tange ao envio de cargas que não dispunham de volume suficiente para serem despachadas por transportadoras, o que, então, fazia com que se utilizassem os correios.

Dessa forma, evidencia-se a absoluta essencialidade ou, no mínimo, a relevância de tais despesas, sem as quais a contribuinte não poderia executar seus serviços a contento. E, assim, deve ser dado provimento ao recurso no ponto, para reformar o Acórdão e afastar as glosas de despesas com correios e desembaraços.

No tocante a tais dispêndios, verifica-se que a Recorrente foi capaz de demonstrar que as despesas com desembaraços aduaneiros são intrínsecas e fundamentais – isto é, essenciais – à execução do serviço de despachos, redespachos, embarques e desembarques aduaneiros, agenciamento de carga aérea, marítima e rodoviária, nacional ou internacionalmente.

Os serviços de correios, por sua vez, apesar de importantes e até mesmo necessários para a prestação de serviços e a manutenção da empresa, representam serviços auxiliares e complementares, não se enquadrando no conceito de insumo estabelecido pelo STJ.

Por fim, quanto aos gastos com seguros, sustenta que:

Outro não pode ser, outrossim, o entendimento no que se refere aos gastos com seguros, pois estes compõem uma exigência da clientela da contribuinte como também uma obrigação regulamentar prevista no Decreto-Lei n. 73/1966. Em assim sendo, as referidas despesas com seguros, na linha do próprio parecer da RFB, constituem não só uma essencialidade da prestação do serviço, sem a qual ele perderia em qualidade (item a.2), como também uma relevância, pois integram a prestação de serviços por imposição legal.

Logo, não há como se cogitar que a empresa pudesse prestar seus serviços sem as despesas com seguros, pois estaria, a um só tempo, descumprindo tanto uma exigência de qualidade de seus clientes (com o que os perderia) e, ainda, uma imposição legal.

Torna-se imperiosa, assim, a reforma do Acórdão recorrido, para afastar-se as glosas com despesas de seguros.

Com relação a tais despesas, verifica-se que as alegações trazidas pela Recorrente são bastante genéricas. A Recorrente faz referência a tais gastos, sem se atentar, porém, para a correta demonstração dos requisitos necessários para a sua caracterização como insumo. Esse é um ônus do sujeito passivo, que precisa cuidar de fazer prova analítica da existência de vínculo direto, qualificado como essencial e relevante, entre o gasto pleiteado como crédito e a sua atividade.

Diante do exposto, tendo sido a Recorrente capaz de demonstrar apenas a essencialidade das despesas com provedores de Internet e dos serviços destinados à manutenção de equipamentos de informática e com desembaraços aduaneiros, entendo que tais glosas devem ser revertidas.

3. Dispositivo

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas a gastos com (i) provedores de Internet e serviços destinados à manutenção de equipamentos de informática e (ii) desembaraço aduaneiros.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara