



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11234.720031/2023-58
ACÓRDÃO	3202-003.342 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CRIART SERVICOS DE TERCEIRIZACAO DE MAO DE OBRA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018, 2019

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

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 (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

BASE DE CÁLCULO DA COFINS. EXCLUSÃO DO ISS SOBRE VENDAS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela relativa ao ISS, devida sobre operações de venda de serviços, na condição de contribuinte, não deve ser excluída da base de cálculo da Cofins, por falta de previsão legal.

STF. DECISÃO COM EFEITOS VINCULANTES. DISTINÇÃO ENTRE OS TEMAS 69 E 118.

Inexiste previsão que determine a aplicabilidade, por extensão, da tese firmada no Tema 69 STF (O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS) à matéria objeto do Tema 118 STF (Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), ainda não julgada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 e 135 DO CTN. SÓCIOS E GESTORES.

A responsabilidade tributária nos moldes dos arts. 124 e 135 do CTN exige a efetiva caracterização de interesse comum, que a pessoa física seja sócio, diretor, gerente ou representante da empresa e a demonstração da prática de atos dolosos contrários ao interesse do contribuinte e com violação à lei, contratos e estatutos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo a matéria a respeito da imputação de multa de ofício de 75% e juros de mora, por preclusão consumativa para, na parte conhecida, indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, apenas para afastar a responsabilidade tributária solidária imputada aos Srs. Lúcia Maria Simões Pereira e Décio Simões Pereira.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Autos de Infração para exigência de PIS e COFINS, anos calendários 2018 e 2019, nos valores totais de, respectivamente, R\$ 14.434.466,07 e R\$ 66.455.566,17, sendo a multa enquadrada em 75% e tendo sido imputada a responsabilidade solidária dos sócios administradores: Lúcia Maria Simões Pereira e Décio Simões Pereira.

Do Termo de Verificação Fiscal se extrai que a contribuinte tem como atividade principal, de acordo com o CNAE, o fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros, e que ao adotar o regime de tributação do Lucro Real Anual, em balancetes de suspensão e redução nos anos-calendário de 2018 e 2019, a recorrente apresentou prejuízo, resultando em nenhum lucro a ser tributado nestes dois exercícios.

Em relação ao PIS e COFINS, o contribuinte realizou a entrega da Escrituração Fiscal Digital – Contribuições – EFD dos anos calendário 2018 e 2019, com o preenchimento dos registros M100 e M500 com valores bastante expressivos, os quais geraram créditos excessivos de Pis e Cofins, em relação as atividades desenvolvidas pela empresa- prestação de serviços.

Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, o contribuinte apresentou planilhas relacionando todos os créditos utilizados nos anos-calendário 2018 e 2019. Sendo que em sede de fiscalização, houve as seguintes glosas:

- 1) Da inclusão do ISS na base de cálculo do PIS/COFINS;
- 2) Dispêndios com folha de pagamento- referente a salários;
- 3) Exame admissional;
- 4) Bolsa de estudo, cursos, palestras e treinamentos;
- 5) INSS Patronal e FGTS;
- 6) Combustíveis e lubrificantes;
- 7) Segurança e vigilância;
- 8) Viagens e hospedagem;
- 9) Materiais uso e consumo e limpeza;
- 10) Materiais de escritório e informática
- 11) Aluguel de equipamentos;
- 12) Software e internet;
- 13) Serviços de segurança da saúde e do trabalho;
- 14) Seguros diversos;
- 15) Serviços com decoração;
- 16) Despesas com veículos;
- 17) Despesas com cartórios;
- 18) Clínicas veterinárias e pet shops;
- 19) Assessoria jurídica, contábil e consultoria;
- 20) Publicidade e propaganda;
- 21) Custas processuais;
- 22) Donativos;
- 23) Brindes e eventos;
- 24) Conservação. manutenção e reparos;

- 25) Serviços gráficos;
- 26) Lanches e refeições;
- 27) Fretes e pedágios;
- 28) Assistência médica;
- 29) Locações administrativas;
- 30) Móveis e utensílios e
- 31) Material de copa.

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 10, formalizada através do acórdão 110-011.573, assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Descabe a arguição de nulidade dos autos de infração, uma vez que estes foram proferidos por autoridade competente, e, não houve cerceamento do direito de defesa haja vista que a descrição dos fatos e os termos anexos determinam o montante exigido e os fundamentos legais da autuação, e, sobretudo, quando o sujeito passivo, pelo teor de sua impugnação, demonstra conhecer plenamente o ilícito que lhe é imputado.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO ALEGADO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico do processo administrativo fiscal, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito alegado.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. MULTA DE OFÍCIO.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada.

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, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

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.

CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/Cofins, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo. Deve prevalecer o disposto na própria legislação, que impõe vedação e limite ao creditamento.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. ISS.

O valor do ISS integra a base de cálculo do PIS e da Cofins.

PERÍCIA.

Dispensável a produção de laudo técnico quando os documentos integrantes dos autos se revelaram suficientes para a formação de convicção e consequente julgamento do feito. Pedido indeferido, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, c/c artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE PROVAS. PRECLUSÃO.

Inadmissível a juntada posterior de provas quando a impossibilidade de sua apresentação oportuna não for causada pelos motivos especificados na legislação de regência.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E DOCTRINA. EFEITOS

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquele objeto da decisão.

A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MANDATÁRIOS. EXCESSO DE PODERES. INFRAÇÃO DE LEI OU CONTRATO SOCIAL.

Respondem pessoalmente pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei os mandatários, prepostos, empregados diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual pugna pelo cancelamento da autuação fiscal.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, entretanto, dele conheço em parte nos termos deste Voto.

Ante a existência da arguição de preliminares, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1- Do pedido de diligência fiscal

Pugna a Recorrente pela conversão do julgamento em diligência fiscal.

De início, observa-se que, somente, duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59 do PAF a ensejar nulidade “ab initio” as peças que o compõem: a incompetência do prolator do ato administrativo (ato, decisão ou despacho) e a preterição do direito de defesa.

Pois bem.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Para arrematar, o ato ou despacho administrativo foi emitido por servidor competente, arrolando claramente todas as razões de fato e de direito que ensejaram o indeferimento do crédito vindicado.

Segundo, para que se confirme a nulidade, a irregularidade praticada pressupõe que o dano causado ao sujeito passivo seja concreto, devendo o prejuízo resultante ser inequivocamente demonstrado. É somente em face de prejuízos causados à parte que irregularidades processuais podem acarretar a nulidade de determinado ato, pois do contrário seria sobrepor as formalidades processuais ao seu real objetivo.

Registra-se que o princípio da verdade material não se presta a amparar a juntada de documentos a qualquer tempo, bem como, para designação de diligências desnecessárias.

Ao decidir, esta Turma tem adotado um formalismo moderado no que cerne a juntada de documentos a qualquer tempo. Entretanto, entendo que, a admissão de juntada de provas se restringe ao momento da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade no processo administrativo, ressalvada a demonstração de impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidas aos autos, o que não é o caso dos autos.

No meu entendimento, era perante a Unidade de Origem que a Recorrente deveria, se, de fato, desejasse ter reconhecido o seu direito creditório, deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena, pelo menos, segundo o entendimento desta Relatora, de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual- tal como em sede de Recurso Voluntário, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72.

Por fim, salvo melhor juízo, entendo que não é caso de conversão do julgamento em Diligência, para complementação do conjunto probatório, eis que esta não se presta a este fim, mas tão somente para prover esclarecimentos sobre o que já se encontra nos autos, sobretudo, tendo em vista que o julgamento nesta fase recursal levará em conta o conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, entendo ser prescindível a realização de nova diligência fiscal por estarem presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção desta relatora, sobretudo, indubitavelmente, o deferimento de nova diligência comprometerá a celeridade do processo e, por consequência, prejudicar a própria Recorrente.

Por isso, rejeito a preliminar arguida e passo a analisar o mérito do presente recurso.

II- DO MÉRITO

2- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o

conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº

10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"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." Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"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.”

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.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

2.1- DAS GLOSAS

Segundo a fiscalização, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito, por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo.

Tratam-se das seguintes glosas:

2.1.2- Da base de cálculo do lançamento- da inclusão do ISS na base de cálculo do PIS/COFINS

Em sua defesa, pugna a recorrente pela exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Inicialmente cumpre destacar que a matéria ora em litígio é objeto do Tema de Repercussão Geral nº 118 do Supremo Tribunal Federal, leading case RE 892.616, ainda não foi julgado. Assim, afasta-se a hipótese de sobrestamento prevista no art. 100 do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023.

Em que pese o argumento apresentado no sentido de ser aplicável o entendimento manifestado pelo STF quando do julgamento do RE nº 574.706 (Tema 69 STF: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS), entendo não assistir razão ao Recorrente.

A decisão com efeitos vinculantes proferida pelo STF alcança exclusivamente o imposto estadual.

Ainda que os argumentos de direito possam se estender ao ISS, adentrar nesse mérito acarretaria, indubitavelmente, a análise de alegação de inconstitucionalidade de norma, o que não é permitido no âmbito desse CARF.

Com efeito, os argumentos de direito apresentados pelo Contribuinte em seu Recurso restringem-se ao conceito de receita ou faturamento estabelecido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal. Logo, não há como se acolher as razões recursais, e nego provimento ao tópico recursal.

2.3- Das glosas

- 2) Dispêndios com folha de pagamento- referente a salários;
- 3) Exame admissional;
- 4) Bolsa de estudo, cursos, palestras e treinamentos;
- 5) INSS Patronal e FGTS;
- 6) Combustíveis e lubrificantes;
- 7) Segurança e vigilância;
- 8) Viagens e hospedagem;
- 9) Materiais uso e consumo e limpeza;
- 10) Materiais de escritório e informática
- 11) Aluguel de equipamentos;
- 12) Software e internet;
- 13) Serviços de segurança da saúde e do trabalho;
- 14) Seguros diversos;
- 15) Serviços com decoração;
- 16) Despesas com veículos;
- 17) Despesas com cartórios;
- 18) Clínicas veterinárias e pet shops;
- 19) Assessoria jurídica, contábil e consultoria;
- 20) Publicidade e propaganda;
- 21) Custas processuais;
- 22) Donativos;

- 23) Brindes e eventos;
- 24) Conservação. manutenção e reparos;
- 25) Serviços gráficos;
- 26) Lanches e refeições;
- 27) Fretes e pedágios;
- 28) Assistência médica;
- 29) Locações administrativas;
- 30) Móveis e utensílios e
- 31) Material de copa.

Primeiro, a Recorrente tendo como objeto social e finalidade principal, o fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros. No Contrato Social, constam as seguintes atividades:

- a) Locação e terceirização de mão de obra e gestão de recursos humanos para terceiros;*
- b) Prestação de serviços para terceiros, inclusive serviços de limpeza, higienização, conservação, zeladoria, copa, cozinha, portaria, apoio administrativo, recepção, telemarketing, telefonista;*
- c) Prestação de serviços de organização e captação de eventos;*
- d) Atividades de vigilância e segurança armada ou desarmada;*
- e) Locação de mão de obra temporária; e*
- f) Atividades de agências de viagens e organizadores de viagens.*

No que se refere às glosas com dispêndios com folha de pagamento- referente a salários, alega a recorrente que, como a empresa fornece prestação de serviços, gestão de recursos humanos para terceiros, o seu principal insumo é mão de obra, essencial à sua atividade. Por isso, ela entende que devem ser objeto de crédito do contribuinte.

Alega, ainda, que em referidos créditos são considerados tanto os custos de produção, quanto as despesas necessárias e essenciais utilizadas de forma direta ou indireta pelo contribuinte em sua atividade econômica de prestação de serviços, como: dispêndios com salários, INSS, FGTS, férias, 13º salário, diárias, rescisão de contrato, plano de saúde, outras verbas.

Defende ela que os créditos oriundos de gastos com a folha de pagamento de empregados, férias, 13º salários; gastos realizados com planos de saúde; despesas com

qualificação e formação profissional para empregados; Encargos Sociais INSS, FGTS; gastos com Combustíveis e Lubrificantes; gastos com vigilância eletrônica; material de segurança, cursos e seminários, outros gastos com empregados, material de expediente, serviços prestados por pessoa jurídica, comunicações manutenção e reparo, e seguros, são essenciais para a atividade da empresa, basta ver a sua destinação social ligada ao fornecimento de mão de obra.

A fiscalização, por sua vez, denegou a tomada de créditos por entender que tais dispêndios não enquadram no conceito de insumo aplicado ou consumido na prestação de serviços.

Entretanto, o entendimento da recorrente é equivocado.

Do TVF se extrai que a glosa não ocorreu por falta de análise e aplicação do REsp nº 1.221.170/PR, que traz os conceitos da essencialidade e relevância para o processo produtivo. Como pode ser verificado no TVF, a fiscalização analisou a documentação da empresa.

No caso da folha de pagamento dos empregados, férias, 13º salário e encargos trabalhistas, a fiscalização esclarece que não há direito ao crédito pela aplicação literal do §2º, I, art. 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Em que pese os argumentos apresentados, sobre a atividade da empresa e a essencialidade e relevância das despesas para a prestação de serviços efetuada, não se pode desconsiderar a vedação legal imposta pelo art. 3º, § 2º, inciso I, o qual veda o creditamento em relação à mão-de-obra paga à pessoa física.

De fato, ratifico o julgador de piso para afirmar que não sendo a pessoa física contribuinte de PIS ou de Cofins, portanto, não sujeita ao pagamento dessas contribuições, os desembolsos com a essas pessoas não dão direito ao crédito correspondente.

Segundo, no que se refere às demais glosas, registra-se que a recorrente não contesta cada item glosado de maneira específica e detalhada, assim o faz, de forma genérica, e pretende a tomada de créditos como insumos, nos termos do inciso II do art. 3º: 3) Exame admissional; 4) Bolsa de estudo, cursos, palestras e treinamentos; 5) INSS Patronal e FGTS; 6) Combustíveis e lubrificantes; 7) Segurança e vigilância; 8) Viagens e hospedagem; 9) Materiais uso e consumo e limpeza; 10) Materiais de escritório e informática; 11) Aluguel de equipamentos; 12) Software e internet; 13) Serviços de segurança da saúde e do trabalho; 14) Seguros diversos; 15) Serviços com decoração; 16) Despesas com veículos; 17) Despesas com cartórios; 18) Clínicas veterinárias e pet shops; 19) Assessoria jurídica, contábil e consultoria; 20) Publicidade e propaganda; 21) Custas processuais; 22) Donativos; 23) Brindes e eventos; 24) Conservação. manutenção e reparos; 25) Serviços gráficos; 26) Lanches e refeições; 27) Fretes e pedágios; 28) Assistência médica; 29) Locações administrativas; 30) Móveis e utensílios e 31) Material de copa

Neste ponto, diz que vai abordar as questões dos créditos de uma forma mais ampla, concentrando o detalhe para algumas situações específicas, mas, desde já estabelecendo

que todos os itens glosados que estão nas planilhas trazidas aos autos pela fiscalização e no Relatório Fiscal de lançamento serão impugnados pelas razões abaixo colocadas.

A recorrente alega, ainda, também de forma genérica, que o material de limpeza é elemento imprescindível para determinados serviços oferecidos pela empresa, tal como asseio e conservação. No entanto, sequer informa quais seriam esses materiais de limpeza, nem onde nem por quem seriam aplicados.

Por ausência de provas quanto a relevância e essencialidade de tais despesas, também mantenho as glosas.

No que se refere às despesas com segurança e vigilância, esclarece a fiscalização que não se trata de mão de obra contratada para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante, daí, por estas despesas não integrarem o processo de produção da Recorrente, nem pela singularidade do processo produtivo nem por disposição legal, mantenho as glosas.

Quanto as despesas com assessoria Jurídica, Contábil e Consultoria e despesas com publicidade e propaganda, tratam-se de serviço de apoio e de despesas administrativas não relacionadas à atividade produtiva, devendo ser mantidas tais glosas.

Materiais de Escritório e Informática, de fato, são despesas que não se caracterizam como insumo, com vistas a gerar créditos do PIS e da Cofins, por não se revestir dos atributos de essencialidade ou relevância, bem como, estão desassociadas do processo produtivo da empresa, por isso, mantenho as glosas.

Aluguel de Equipamentos de informática, por ausência de previsão legal, não se enquadram no conceito de insumo para o tipo de atividade da recorrente, devendo ser mantidas as glosas.

Quanto as despesas com Veículos, a recorrente não explica detalhadamente quais seriam as despesas com veículos que se enquadrariam como insumo e que poderiam gerar créditos, daí, ante a ausência de comprovação da relevância e essencialidade de tais despesas, mantenho hígidas as glosas.

Quanto as despesas com manutenção, Conservação e Reparos, a recorrente também não demonstra a essencialidade e relevância de tais despesas, daí, registra-se que não existe “insumo em tese”, cabe à Recorrente demonstrar de forma pormenorizada a essencialidade e/ou relevância do dispêndio para sua atividade.

Como é sabido, o alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) pertinência ao processo produtivo ou prestação de serviço; (ii) emprego direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço; e (iii) essencialidade em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

Daí, cabe a recorrente, cabalmente, demonstrar a essencialidade e relevância de tais dispêndios para sua atividade, todavia, uma vez ausente tal comprovação, mantenho as glosas.

No caso dos combustíveis, afirma a fiscalização que a aquisição de combustíveis diretamente de estabelecimentos varejistas não gera direito ao aproveitamento de créditos de Pis e Cofins, salvo se utilizados diretamente como insumo na prestação do serviço. Uma vez que combustíveis não se agregam diretamente aos serviços prestados pela empresa, bem como são gastos para os veículos pertencentes à administração, as glosas com os créditos vinculados a esta rubrica devem ser mantidas.

Fretes, pedágios, móveis e utensílios e demais glosas, cumpre esclarecer à recorrente que do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em relação à Cofins, e no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, em relação à Contribuição ao PIS/Pasep, se extrai as despesas permitidas para fins de tomada de crédito das contribuições. Sendo que acertada está a decisão do julgador de piso, pois é preciso considerar que o decidido pelo STJ, de que são insumos, bens e serviços que compõem o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviço a terceiros, não validou que todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial da contribuinte direta ou indiretamente possam ser consideradas insumos para fins de tomada de crédito, por isso, mantenho hígidas as glosas as respectivas glosas: 2) Dispêndios com folha de pagamento- referente a salários; 3) Exame admissional; 4) Bolsa de estudo, cursos, palestras e treinamentos; 5) INSS Patronal e FGTS; 6) Combustíveis e lubrificantes; 7) Segurança e vigilância; 8) Viagens e hospedagem; 9) Materiais uso e consumo e limpeza; 10) Materiais de escritório e informática; 11) Aluguel de equipamentos; 12) Software e internet; 13) Serviços de segurança da saúde e do trabalho; 14) Seguros diversos; 15) Serviços com decoração; 16) Despesas com veículos; 17) Despesas com cartórios; 18) Clínicas veterinárias e pet shops; 19) Assessoria jurídica, contábil e consultoria; 20) Publicidade e propaganda; 21) Custas processuais; 22) Donativos; 23) Brindes e eventos; 24) Conservação. manutenção e reparos; 25) Serviços gráficos; 26) Lanches e refeições; 27) Fretes e pedágios; 28) Assistência médica; 29) Locações administrativas; 30) Móveis e utensílios e 31) Material de copa.

Da responsabilidade tributária dos sócios

Conforme já relatado também foi incluído no polo passivo dessas autuações, na condição de sócios da pessoa jurídica como responsáveis tributários solidários: Lúcia Maria Simões Pereira e Décio Simões Pereira.

Alegam os recorrentes, em suas peças recursais, inicialmente, que houve equivocado emprego, pela fiscalização, dos arts. 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional, pois o mero inadimplemento de tributo não justifica, por si só, a caracterização da hipótese de responsabilização do sócio prevista no art. 135, III do Código Tributário Nacional, assim como

inexiste nos autos a comprovação do interesse comum para fins de aplicação do art. 124 do mesmo diploma legal.

Entendo assistir razão os recorrentes.

A responsabilidade tributária nos moldes dos arts. 124 e 135 do CTN exige a efetiva caracterização de interesse comum, que a pessoa física seja sócio, diretor, gerente ou representante da empresa e a demonstração da prática de atos dolosos contrários ao interesse do contribuinte e com violação à lei, contratos e estatutos. O que não se demonstrou nos presentes autos.

Segundo o art. 146, III da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Na parte que nos interessa, cumprindo este comando, temos o art. 135 do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Observamos que a citada norma ao disciplinar o instituto da responsabilidade tributária limita sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos; estamos então diante de uma responsabilização decorrente de uma conduta contrária aos interesses da pessoa jurídica, justificando a responsabilização pessoal da pessoa física.

A responsabilidade solidária de sócio por dívidas tributárias da sociedade só pode ser imposta quando presentes os requisitos do art. 135 do CTN, qual seja, quando os créditos tributários sejam "resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

Entretanto, compulsando-se os autos, não há a descrição de uma específica conduta dolosa a ensejar a responsabilidade pessoal do sócio-gerente- o Sr. Décio e Lúcia Maria.

Conforme defende a doutrina o art. 135 do CTN, nos dizeres do Professor Renato Lopes Becho (in "Responsabilidade Tributária de Terceiros", 1ª ed. – 2014, p. 90), citando a Jurista Misabel Derzi, "o art. 135 exige dolo do responsável para imputação da responsabilidade pessoal decorrente da obrigação tributária." Discorrendo sobre citado art. 135, o Professor Hugo de Brito Machado, em sua obra "Comentários ao Código Tributário Nacional" (Atlas, 2004), destaca:

“Dessa forma, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do art. 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos. Também chegaremos a essa conclusão através de um exame detido na legislação comercial, que, já dissemos, não difere substancialmente das disposições específicas do CTN. O artigo 10 da lei das Sociedades por Quotas determina a responsabilidade pessoal do sócio-gerente por atos praticados com violação do contrato ou da lei. O ‘contrato’, no caso, não é um contrato de mútuo, ou de compra e venda. É o contrato social. Da mesma maneira, a ‘lei’ referida no dispositivo não é qualquer lei, mas a lei análoga ao contrato social, qual seja, a lei societária. Essa é a lição de Fran Martins, e de Amador Paes de Almeida.

Sendo assim, a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso de liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu de Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.”

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do CTN se faz necessária a demonstração dos elementos: efetiva classificação da pessoa física como o sócio, diretor, gerente ou representante da empresa; a prática de atos dolosos contrários ao interesse do contribuinte e com violação à lei, contratos e estatutos, destacando que aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Já a responsabilidade com base no art. 124 do CTN, exige o interesse comum do agente na prática do fato gerador.

Todavia, a responsabilidade solidária por interesse comum, na forma do inciso I do art. 124 do CTN, aplica-se às pessoas que tenham realizado, conjuntamente, o fato gerador do tributo, não sendo o interesse econômico suficiente para caracterizar o interesse comum, sendo necessário a comprovação do interesse jurídico, decorrente de uma atuação comum ou conjunta na situação que constitui o fato gerador, o que não se tem demonstrado.

Assim, para caracterização da responsabilidade solidária, nos interessa no presente caso a caracterização e infração à lei e a demonstração do interesse comum, situações não presentes no lançamento fiscal.

Com a devida vênia, não há como concordar com o julgador de piso. Inicialmente, sobre o art. 124 do CTN, convém repetir os seus termos:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

A solidariedade fundada no artigo 124, I, do CTN pressupõe prévio enquadramento da situação fática em uma hipótese legal de responsabilidade tributária. O interesse comum exigido pela lei não é o simples interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível.

Por último, no que se refere à imputação de multa de ofício de 75% e juros de mora, trata-se de inovação recursal, a Recorrente tenta inovar a sua defesa ao apresentar argumentos novos, antes não trazidos na manifestação de inconformidade.

Como é sabido, os contornos da lide foram construídos a partir da linha de defesa formulada pelo contribuinte na manifestação de inconformidade, logo a decisão de primeira instância se limitou a discorrer apenas a respeito da ausência de prova do direito alegado, conforme os elementos existentes da impugnação.

Com efeito, os julgadores de primeiro grau não foram instados a se manifestarem a respeito da imputação de multa de ofício de 75% e juros de mora, sendo que, em sede de recurso voluntário, deve-se aplicar a preclusão consumativa, e voto por não conhecer do tópico recursal.

Por todo exposto, conheço em parte do presente Recurso, para afastar as preliminares nele arguidas, para no seu mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a responsabilidade tributária solidária e pessoal imputada ao Srs. Lúcia Maria Simões Pereira e Décio Simões Pereira, porém, mantenho a autuação fiscal em todos os seus termos, exclusivamente, contra a CRIART SERVICOS DE TERCEIRIZACAO DE MAO DE OBRA LTDA.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima