



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11634.720021/2020-67
ACÓRDÃO	3201-012.598 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIDAS LOCAÇÕES E SERVIÇOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade.

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Nas hipóteses em que for constatada a ausência de declaração em DCTF de débito cuja extinção foi pleiteada em compensação considerada não declarada, deve ser realizado o respectivo lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. SUPOSTO CARÁTER CONFISCATÓRIO

Não dispõe a instância administrativa de competência para declarar a inconstitucionalidade da lei que prevê o percentual de 75% para a multa de ofício.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

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. Somente podem ser considerados insumos bens e serviços aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

DESPESAS COM PNEUS E PEÇAS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. COMPRA COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO.

Quanto às aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta nos incisos II do § 2º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

LOCADORA DE VEÍCULOS. SERVIÇOS PRESTADOS AOS CLIENTES.

Na atividade de locação de veículos e administração de frotas de veículos, os serviços prestados aos clientes, mesmo que vinculados à locação, permitem a aferição de créditos, desde que identificados e comprovados, como é o caso de serviços de desenvolvimento de portal do cliente, não abarcando, porém, serviços gerenciais ou comerciais.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITO.

As despesas de despachante de veículos, incluídas as taxas pagas, não comportam a aferição de crédito para a locadora.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

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. Somente podem ser considerados insumos bens e serviços aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

DESPESAS COM PNEUS E PEÇAS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. COMPRA COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO.

Quanto às aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta nos incisos II do § 2º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

LOCADORA DE VEÍCULOS. SERVIÇOS PRESTADOS AOS CLIENTES.

Na atividade de locação de veículos e administração de frotas de veículos, os serviços prestados aos clientes, mesmo que vinculados à locação, permitem a aferição de créditos, desde que identificados e comprovados, como é o caso de serviços de desenvolvimento de portal do cliente, não abarcando, porém, serviços gerenciais ou comerciais.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITO.

As despesas de despachante de veículos, incluídas as taxas pagas, não comportam a aferição de crédito para a locadora.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matérias não impugnadas na primeira instância (preclusão), e, na parte conhecida, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos referentes aos

pagamentos realizados aos prestadores I9-POS – Serviço de Suporte Ltda., Programmer's Informática Ltda. e Meta Serviços em Informática S/A.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto), Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hécio Lafetá Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituído(a)pelo(a) conselheiro(a) Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão.

RELATÓRIO

O contribuinte Unidas Locações e Serviços S/A (antes Ouro Verde Locação e Serviço S/A) apresentou recurso voluntário em face do acórdão da DRJ09. Aproveita-se o relatório elaborado na decisão contestada:

Trata o presente processo de autuação para constituição do crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social apuradas no período de **2016**, no valor de R\$ 1.371.935,83 e R\$ 6.319.220,03, respectivamente. A infração refere-se à **Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição**.

Anexo aos Autos de Infração, **cuja ciência se deu em 19/03/2020**, encontram-se a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, Demonstrativo de Apuração Detalhado e o Demonstrativo de Multa e Juros de Mora. Faz parte do Auto de Infração o **Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal**, fls. 230/267.

Segundo o Termo de Verificação, o **objeto social** da interessada é a Locação de automóveis sem condutor (CNAE 7711-0-00). No CNPJ **há ainda atividades secundárias** tais como transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional; 3812-2-00 – Coleta de resíduos perigosos; 3811-4-00 – Coleta de resíduos não-perigosos; 4930-2-01 – Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal; 4929-09-01 – Transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, municipal; 4929-9-02 – Transporte rodoviário coletivo de

passageiros, sob regime de fretamento, intermunicipal, interestadual e internacional; 4930-2-03 – Transporte rodoviário de produtos perigosos; 5250-8-05 – Operador de transporte multimodal – OTM; 6462-0-00 – Holdings de instituições não-financeiras; 8129-0-00 – Atividades de limpeza não especificadas anteriormente; 7719-5-99 – Locação de outros meios de transporte não especificados anteriormente, sem condutor; 7731-4-00 – Aluguel de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador; 7732-2-01 – Aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes.

No Estatuto Social, conforme menciona o Termo de Verificação Fiscal temos:

Em seu Estatuto Social consta:
<i>"Art. 3º. A Companhia tem como objeto social a exploração das seguintes atividades:</i>
<i>(i) Locação de veículos e equipamentos, com ou sem a cessão de operador;</i>
<i>(ii) Venda e comercialização de ativos imobilizados</i>
<i>(iii) Gestão e administração de veículos, máquinas e equipamentos de terceiros;</i>
<i>(iv) Serviços de transporte rodoviário de cargas municipais, intermunicipais, interestaduais e internacionais, inclusive de produtos perigosos;</i>
<i>(v) Atividades relacionadas direta ou indiretamente aos serviços de transporte mencionados nas alíneas anteriores, tais como planejamento logístico, carga, descarga, transbordo, movimentação e armazenagem de mercadorias e contêineres, operação portuária, exploração e administração de entrepostos de armazenagem e armazéns gerais;</i>
<i>(vi) Prestação de serviços e execução de obras de engenharia civil, inclusive as relacionadas a limpeza e manutenção de vias e logradouros públicos, coleta, transporte, tratamento e disposição final de resíduos sólidos urbanos, domésticos, comerciais, industriais, hospitalares e materiais recicláveis, bem como o transporte e armazenagem de saneantes domissanitários;</i>
<i>(vii) Prestação de serviços de corte e colheita de cana;</i>
<i>(viii) Prestação de serviços de carga e descarga, com locação de mão de obra e equipamento de movimentação ao contratante;</i>
<i>(ix) Coleta de resíduos não perigosos de origem doméstica, urbana ou industrial por meio de lixeiras, veículos, caçambas, etc., bem como limpeza urbana; coleta de materiais recuperáveis; coleta de resíduos em pequenas lixeiras públicas; coleta de resíduos perigosos em qualquer estado físico (sólido, líquido, pastosos, granulado, etc.); coleta de óleo usado recolhido em tambor armazenado junto com reciclável; coleta de resíduos biológicos perigosos; e coleta de lixo hospitalares; e</i>
<i>(x) A participação em outras sociedades como acionista ou quotista"</i>

Considerando a atividade da empresa, a fiscalização constatou as seguintes irregularidades no curso do procedimento fiscal:

Créditos Descontados Indevidamente na Apuração das Contribuições

Aquisições de Bens não sujeitos ao pagamento das contribuições. Trata-se de aquisições de Pneus Novos de Borracha e Autopeças.

A fiscalização menciona o **artigo 5º da Lei nº 10.485, 03 de julho de 2002** para demonstrar que as alíquotas foram **reduzidas a zero** no caso de venda de **Pneus Novos de Borracha** (NCM 40.11) quando não efetuadas por pessoas jurídicas fabricantes ou importadoras, ou seja, quando realizadas por comerciantes atacadistas e varejistas. Assim, como tais operações encontram-se sujeitas à alíquota ZERO de PIS e COFINS, não permitem o aproveitamento de créditos por parte dos adquirentes. Com base nos valores declarados na EFD-Contribuições apurou os valores de crédito operação por operação e apresentou planilha analítica dos valores glosados, bem como tabela resumo de tais glosas, conforme a seguir:

Período	Aquisições – Pneus Novos	Créditos Indevidos	
		PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
jan/16	735.330,54	12.132,95	55.885,12
fev/16	781.113,57	12.888,37	59.364,63
mar/16	917.957,83	15.146,30	69.764,80
abr/16	869.361,27	14.344,46	66.071,46
mai/16	813.264,05	13.418,86	61.808,07
jun/16	849.807,28	14.021,82	64.585,35
jul/16	713.808,84	11.777,85	54.249,47
ago/16	764.204,85	12.609,38	58.079,57
set/16	817.331,55	13.485,97	62.117,20
out/16	670.340,08	11.060,61	50.945,85
nov/16	864.057,74	14.256,95	65.668,39
dez/16	806.679,79	13.310,22	61.307,66
Total	9.603.257,39	158.453,75	729.847,56

No que diz respeito às **Autopeças**, a Lei nº 10.485/2002 também **reduziu a zero** as alíquotas das contribuições relativamente a receita bruta por comerciante atacadista ou varejista na venda de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da referida lei. Da análise dos valores informados pela contribuinte em suas EFD-Contribuições, dentre os valores por ela classificados como “aquisição de bens utilizados como insumos”, a autoridade fiscal também constatou o **aproveitamento indevido de créditos** em operações relativas a aquisições de autopeças realizadas junto a comerciantes atacadistas ou varejistas. As operações encontram-se sujeitas à alíquota ZERO de PIS e COFINS e, como consequência, não permitem o aproveitamento de créditos por parte dos adquirentes.

Segundo a fiscalização, os créditos indevidamente aproveitados pela contribuinte, relativos a aquisições de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002 e efetuadas junto a comerciantes atacadistas ou varejistas, encontram-se discriminados nos demonstrativos intitulados “**Glosas de Créditos – Autopeças**” (Anexos II a XIII) e seus valores são resumidos da seguinte forma:

Período	Aquisições - Autopeças	Créditos Indevidos	
		PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
jan/16	1.354.377,31	22.347,23	102.932,68
fev/16	1.489.962,02	24.584,37	113.237,11
mar/16	2.077.520,08	34.279,08	157.891,53
abr/16	1.879.000,04	31.003,50	142.804,00
mai/16	1.723.736,47	28.441,65	131.003,97
jun/16	2.236.527,76	36.902,71	169.976,11
jul/16	2.027.821,79	33.459,06	154.114,46
ago/16	2.042.172,49	33.695,85	155.205,11
set/16	2.042.914,10	33.708,08	155.261,47
out/16	1.705.325,71	28.137,87	129.604,75
nov/16	2.066.437,88	34.096,23	157.049,28
dez/16	1.874.462,89	30.928,64	142.459,18
Total	22.520.258,54	371.584,27	1.711.539,65

A fiscalização, ainda, identificou dentre os créditos pleiteados pela empresa **valores que não se enquadram no conceito de insumos** e que **não dão direito a crédito** da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Tais créditos foram informados pela contribuinte em suas EFD-Contribuições relativas ao período 01/2016 a 12/2016 e **classificados como “Aquisição de Serviços Utilizados como**

Insumos". Segundo a interessada afirmou no curso do procedimento fiscal, trata-se de **Consultoria em T.I. e Consultoria sistemas de RH, Manutenção de Sistemas e Mensalidade-manutenção de sistemas; e Planejamento, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.**

A fiscalização concluiu que os valores em questão não são considerados como créditos passíveis de aproveitamento, uma vez que gastos com "Consultoria em sistemas de Recursos Humanos", "Análise e Desenvolvimento de Sistemas" (migração software), "Consultoria em T.I." (Prestação de serviços ao Dynamics AX e outros) e "Planejamento, Manutenção e Atualização de Páginas Eletrônicas" **não representam valores que possam ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS.** Do resultado dessas análises resultaram os seguintes valores de glosas:

Período	Valores indevidamente considerados INSUMOS	Créditos Indevidos	
		PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
jan/16	120.407,07	1.986,72	9.150,94
fev/16	177.783,77	2.933,43	13.511,57
mar/16	90.563,90	1.494,30	6.882,86
abr/16	210.615,40	3.475,15	16.006,77
mai/16	195.349,90	3.223,27	14.846,59
jun/16	136.694,37	2.255,46	10.388,77
jul/16	68.290,94	1.126,80	5.190,11
ago/16	188.707,84	3.113,68	14.341,80
set/16	121.817,81	2.009,99	9.258,15
out/16	126.125,68	2.081,07	9.585,55
nov/16	107.306,89	1.770,56	8.155,32
dez/16	158.392,76	2.613,48	12.037,85
Total	1.702.056,33	28.083,93	129.356,28

Foram objeto de glosa, ainda, **despesas que não foram comprovadas** e estão relacionadas nas fls. 264 e 265 do Termo de Verificação. Trata-se dos valores que podem ser resumidos da seguinte forma:

Período	Aquisições Mercadorias/Serviços - Total	Créditos Indevidos	
		PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
jan/16	2.718.430,09	44.854,10	206.600,69
fev/16	2.823.326,51	46.584,89	214.572,81
mar/16	3.086.041,81	50.919,69	234.539,18
abr/16	3.170.793,34	52.318,09	240.980,29
mai/16	3.012.393,96	49.704,50	228.941,94
jun/16	4.526.833,22	74.692,75	344.039,32
jul/16	3.996.570,93	65.943,42	303.739,39
ago/16	5.182.455,08	85.510,51	393.866,59
set/16	3.435.511,12	56.685,93	261.098,85
out/16	2.729.711,66	45.040,24	207.458,09
nov/16	3.320.595,98	54.789,83	252.365,29
dez/16	2.948.432,14	48.649,13	224.080,84
Total	40.951.095,84	675.693,08	3.112.283,28

Em 29/05/2020, a interessada apresentou Impugnação. Menciona que, em razão da Portaria RFB nº 543/2020, os prazos processuais foram suspensos do dia

23/03/2020 até 29/05/2020. Inicialmente, a interessada alega a tempestividade da defesa. Alega que os autos de infração são **nulos por vício de fundamentação**, que a fiscalização não conheceu a atividade da empresa para realizar as glosas que fez.

Informa que tem objeto social principal a **locação de veículos e equipamentos, com ou sem cessão de operador, gestão e administração de veículos, máquinas e equipamentos de terceiros**. Reclama que a autoridade fiscal listou as despesas glosadas e mencionou que não representam valores que possam ser considerados insumos para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade de PIS e de COFINS. Entende que **a verificação da essencialidade e relevância de uma determinada despesa deve ser necessariamente fundamentada**, principalmente quanto ao preenchimento de critérios decorrentes da especificidade da atividade da empresa.

Toma como exemplo as despesas de “*Análise e Desenvolvimento de Sistemas*”, “*Consultoria em T.I.*” e “*Planejamento, Manutenção e Atualização de Páginas Eletrônicas*” glosadas pela Fiscalização para afirmar que são referentes ao planejamento, operacionalização e manutenção dos sistemas informatizados de **gestão on-line em tempo real das suas frotas locadas**, ou seja, é parte indissociável do serviço que é prestado pela Impugnante, constituindo, inclusive, um diferencial de mercado. Alega que é dever da fiscalização fundamentar adequadamente o seu procedimento (art. 142 do CTN), o que não aconteceu no auto de infração que deve, portanto, ser anulado **por vício material**.

Em relação à **glosa das operações realizadas com pneus e autopeças**, a interessada entende que houve pagamento das contribuições efetivamente. Que as operações com pneus novos e autopeças encontram-se sujeitas à **sistemática de incidência monofásica** do PIS e da COFINS. Alega que, no caso dos pneus e autopeças (arts. 3º e 5º da Lei nº 10.485/02), a concentração da tributação se dá na operação de venda realizada pela indústria ou importadora, etapa inicial da cadeia comercial desses produtos. Em razão da concentração da tributação, a incidência das contribuições ocorre com alíquotas majoradas de 2,3% (PIS) e 10,8% (COFINS) para as autopeças; e 2% (PIS) e 9,5% (COFINS) para pneus. Por outro lado, as etapas seguintes são tributadas à alíquota zero, conforme prevê a legislação. Ou seja, **toda a tributação relativa às etapas da cadeia de comercialização ocorre na primeira operação**.

Lembra que a **Solução de Consulta COSIT nº496/2017** que reconheceu que a **vedação de desconto de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação a bens “não sujeitos ao pagamento” da contribuição estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplica aos bens que, cumulativamente: a) sejam adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo; e b) tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica**, dado que tais bens

estiveram “sujeitos ao pagamento” da contribuição esperada em toda a cadeia econômica deles de forma concentrada ou monofásica na etapa anterior.

Quanto às **Despesas com a contratação de serviços de desenvolvimento de sistemas, tecnologia da informação, manutenção e atualização de páginas eletrônicas (rastreamento veicular)**, alega que a sua principal atividade é a locação de veículos e equipamentos, por meio de “*terceirização de frotas*”, que consiste, em suma, na locação, com ou sem operador, de (i) automóveis de passeio, (ii) veículos de transporte leve e/ou pesado e (iii) veículos e máquinas da linha amarela (ex. tratores para emprego em atividade rural).

Explica que todo serviço prestado inclui a utilização, pelo cliente, de **uma ferramenta automatizada, por meio de sistema informatizado, para controle (i) da localização dos veículos locados, (ii) de despesas de abastecimento e pedágios, (iii) de velocidades máximas atingidas e telemetria, (iv) da realização e agendamento de manutenção e substituição de veículos, (v) da comunicação da ocorrência de sinistros, e (vi) da gestão dos condutores e CNH’s do cliente.**

Informa que todas as funcionalidades listadas acima são **previstas expressamente nos contratos firmados** (Doc. 03: Contratos de Locação de Veículo) e são disponibilizadas aos clientes *on line*, em tempo real, seja por acesso via computadores em sítio eletrônico, seja por acesso via aplicativo desenvolvido para celulares e são essenciais à atividade econômica. Explica as diversas funções que a ferramenta possui e sua utilidade para a empresa e para o usuário do serviço.

Menciona a glosa realizada em relação às despesas com a contratação do fornecedor I9 POS. Explica que se trata de serviços ligados à implantação e manutenção do sistema *Annata* que, conforme afirma, consiste em um **sistema de gestão de recursos empresariais** especialmente desenhado para a atividade econômica de locação de veículos, máquinas e equipamentos. Em outras palavras, explica que são **despesas incorridas para a implantação e manutenção de sistema informatizado que permite o controle de seus ativos, e o fornecimento de informações e relatórios gerenciais a seus clientes.**

Reclama, ainda, que foi realizada a glosa da despesa com a *Business Intelligence*. Afirma que o *Business Intelligence*, ou simplesmente inteligência empresarial, pode ser resumido como o procedimento de coleta, organização, análise e monitoramento de informações empresariais, processadas por meio de sistema informatizado para a **confecção de relatórios gerenciais, utilizados para a tomada de decisões por gestores**. Alega que, assim como nos exemplos da *Annata* e da *Business Intelligence*, os serviços de manutenção de sistema, suporte técnico e outros serviços em tecnologia, tomados de outros fornecedores como ALLSTRATEGY, INTELLY – IT, MZ CONSULT, META SERVIÇOS, LG INFORMÁTICA, NORBER ENGENHARIA, AUTENTICIS e TALENTOS IT, cujos créditos foram glosados pela Fiscalização, encontram-se todos **vinculados à disponibilização das plataformas digitais de gestão de frotas**, conforme se verifica dos contratos de

prestação de serviços celebrados pela interessada com os fornecedores destes serviços (Doc. 05). Cita decisão do Conselho Superior de Recursos Fiscais – CARF como recurso de argumentação.

Em relação a esse tópico, pede que sejam revertidas as glosas, uma vez que se trata de **serviços essenciais e relevantes para a execução de suas atividades**, nos termos do que o STJ entendeu no REsp nº 1.221.170/PR.

Em relação à contratação de Serviços de Despachante, a interessada explica que a disponibilização dos veículos objeto dos contratos firmados com seus clientes somente ocorre com a adequada documentação e regularização perante os órgãos de controle. Cita trecho de contrato com a cláusula determinando tal obrigação. Alega que se fossem suprimidos os serviços prestados pelos despachantes haveria evidente des controle da gestão da documentação dos veículos locados, implicando em violação aos contratos com seus clientes. Que as especificidades de sua atividade econômica são totalmente diferentes das verificadas na atividade de transporte de carga (contexto da Solução de Consulta COSIT utilizada pela Fiscalização como fundamento), de forma que **os serviços de despachante contratados são essenciais para a sua atividade, o que não se verificou no caso das transportadoras**.

Alega que a essencialidade das despesas com a contratação de Despachantes no contexto da atividade da Impugnante pode ser equiparada, de maneira análoga, à essencialidade das **despesas com a contratação de despachantes aduaneiros por contribuintes importadores**, circunstância em que o CARF tem admitido a apuração de créditos de PIS e COFINS. Que não há qualquer dúvida pelo menos quanto ao direito ao crédito das contribuições em relação às despesas administrativas relacionadas aos veículos, haja vista que o **emplacamento, vistoria, licenciamento, recolhimento de taxas aos DETRAN e Impostos, se tratar de obrigações impostas pela legislação para a regular circulação dos veículos**. Em razão disso, pede que seja revertida a glosa referentes aos serviços com despachantes.

Em relação à **multa de ofício**, entende que a penalidade deve respeitar o princípio da equidade (art. 108, IV, do CTN13) e do não confisco (art. 150, IV, da CF/8814), sob pena de ser considerada abusiva.

Em relação aos **juros de mora sobre a multa de ofício**, alega que o art. 43 da Lei nº 9.430/96 **não autoriza a aplicação de juros de mora (SELIC) sobre multas de ofício** e, por esse motivo, é necessário que se reconheça que no caso de manutenção do auto de infração e da multa de ofício imposta no presente feito, esta não deve estar sujeita à aplicação de juros de mora, por falta de disposição legal.

Pede que seja reconhecida a **nulidade dos autos de infração**, uma vez que para a correta glosa de créditos de PIS e de COFINS é indispensável que a Fiscalização leve em conta o seu processo produtivo, bem como pela ausência de fundamentação quanto à verificação dos critérios da essencialidade e relevância

das despesas indicadas pela empresa como insumos de sua atividade econômica. E, alternativamente, pede que seja considerado improcedente o auto de infração. Requer que seja reconhecida a improcedência da exigência da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, em razão de sua abusividade, ou, seja ela reduzida; e ainda afastada a aplicação dos juros de mora sobre a referida penalidade.

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ09. A ementa restou assim redigida:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO ACOLHIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

MULTA DE OFÍCIO. SUPOSTO CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Não dispõe a instância administrativa de competência para declarar a inconstitucionalidade da lei que prevê o percentual de 75% para a multa de ofício.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

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. Somente podem ser considerados insumos bens e serviços aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo RFB/Cosit RFB nº 5/2018, 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.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. IMPOSSIBILIDADE.

O direito a crédito previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, destina-se unicamente às pessoas jurídicas que exerçam atividades de prestação de serviços e/ou de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Dessa forma, receitas decorrentes da locação de veículos não admitem dedução de créditos em relação a insumos.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. CONCEITOS PRÓPRIOS.

A locação de coisas envolve uma obrigação de dar, uma vez que o locador cede ao locatário o direito de uso e gozo de um bem, mediante recebimento de uma remuneração. O contrato de prestação de serviços configura uma obrigação de fazer e abrange toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, que pode ser contratado mediante retribuição. Portanto, a locação de bens móveis não se caracteriza como prestação de serviços.

(...)

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Para o PIS, a ementa tem o mesmo texto da Cofins.

A interessada foi cientificada da decisão em 26/09/2024 e, em 25/10/2024, apresentou recurso voluntário. De início, apresenta seu relato dos fatos.

Em preliminar, argumenta pela nulidade do acórdão por revisão de ofício do lançamento e alteração do critério jurídico. Aos créditos glosados por não atenderem aos critérios de essencialidade e relevância conforme Parecer Normativo Cosit/RFB 05/2018, foi dado novo fundamento no acórdão para glosar em razão da atividade econômica de locação exercida pela recorrente, a saber:

Durante todo o procedimento fiscalizatório, tanto a Recorrente como a Autoridade Fiscal apresentaram informações reconhecendo que a principal atividade exercida pela Recorrente era a locação de veículos – fato que se extrai da própria razão social da empresa.

(...)

Ocorre que, mesmo diante dos esclarecimentos prestados acerca da atividade de locação realizada pela Recorrente, as razões apontadas pelo auto de infração para a glosa dos créditos restringiram-se à vedação ao crédito ou em relação às aquisições não tributadas, ou em relação a despesas que não teriam natureza de insumo da atividade da Recorrente.

(...)

Ocorre que, em que pese ter reconhecido os argumentos da Impugnação, o Acórdão recorrido adotou **NOVO fundamento jurídico** para julgar improcedente a Impugnação e manter o auto de infração, alegando que inexistiria o direito ao crédito de PIS e COFINS na atividade de locação de bens móveis.

A empresa cita o art. 146 do CTN, decisão do STJ no Tema 387 em recursos repetitivos e decisão da CSRF, todas no sentido da impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento.

Também repisa e reafirma os argumentos pela nulidade do auto de infração por vício de fundamentação, uma vez necessária a análise da atividade da recorrente.

A recorrente apresenta seu entendimento sobre o conceito de insumos nas contribuições decorrente do julgado no STJ no REsp 1.221.170. Destaca-se:

Da ementa do acórdão proferido pelo STJ verifica-se que a tese fixada foi no sentido de que, para que se configure o direito ao desconto dos créditos das contribuições, o produto/serviço/despesa deve ser **ESSENCIAL ou RELEVANTE para o desenvolvimento DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS dos contribuintes**.

Contudo, o Acórdão Recorrido adotou interpretação restritiva da decisão firmada no recurso repetitivo, sustentando que a sua aplicação seria restrita **APENAS** aos casos de prestação de serviços ou produção de bens.

Tal posicionamento é contrário à decisão proferida pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, pois, como já mencionado, a tese fixada por aquela Corte foi a de que **TODOS os bens ou serviços essenciais ou relevantes para as ATIVIDADES ECONÔMICAS DO CONTRIBUINTE**, lhe permitirão o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS.

Cita a CSRF (Acórdão 9303-007.670).

A recorrente mantém sua insurgência, reafirmando a impugnação, quanto à possibilidade de creditamento:

- Em relação a aquisição de pneus novos e autopeças: O entendimento em questão é manifestamente improcedente, uma vez que houve a incidência das contribuições de forma concentrada no início da cadeia com alíquotas majoradas. Todas as operações foram tributadas. Cita Solução de Consulta Cosit 496/2017. Não houve questionamento sobre o enquadramento das aquisições como insumos.
- Como insumos da contratação de serviços de desenvolvimento de sistemas, tecnologia da informação, manutenção e atualização de páginas eletrônicas: A atividade realizada pela Recorrente inclui a utilização, PELO CLIENTE, de uma ferramenta automatizada, por meio de sistema informatizado, para controle (i) da localização dos veículos locados, (ii) de despesas de abastecimento e pedágios, (iii) de velocidades máximas atingidas e telemetria, (iv) da realização e agendamento de manutenção e substituição de veículos, (v) da comunicação da ocorrência de sinistros, e (vi) da gestão dos condutores e CNH's do cliente. Demonstra as telas e o portal, utilizados pelos clientes. Tais atividades são previstas nos contratos com os clientes (Doc. 03 da impugnação). Cita exemplos, como o sistema "Ouro Fleet", oferecido aos clientes, ferramentas para controle de frotas locadas pelos clientes e gestão de abastecimento. Cita exemplo do fornecedor VC-X. Aduz que a página eletrônica da

recorrente não se destina apenas a promoções de seus serviços, mas abrange interface de gestão colocada à disposição do cliente (cita acórdão sobre consultoria e softwares).

- De despesas com contratação de serviços de despachante: a disponibilização dos veículos objeto dos contratos firmados com seus clientes somente ocorre com a adequada documentação e regularização perante os órgãos de controle. A Recorrente, sob nenhum aspecto, pode realizar a locação de veículos não licenciados, ou que possuam gravames que lhes impeçam de circular. A gestão eficiente da documentação de dezenas de milhares de veículos depende de empresas especializadas (situação diferente da dos transportadores de carga). No contexto da atividade da recorrente, a contratação em questão reveste-se de essencialidade. *Ad argumentandum*, a glosa abrangeu as despesas administrativas (encargos e taxas), necessários para o cumprimento das obrigações legais relativas à regularidade dos veículos. Tais despesas (emplacamento, vistoria, licenciamento, recolhimento de taxas ao Detran e impostos deve ser reconhecida).

Com relação às despesas tidas como não comprovadas, explica que eram gerenciados em sistema contábil antigo, não tendo sido possível a juntada dos documentos no curso do procedimento fiscal. Porém:

Tal impeditivo foi solucionado pelos profissionais da Recorrente, de modo que foi possível resgatar notas fiscais relacionadas às despesas lançadas e glosadas pela Fiscalização, a qual segue juntada ao presente Recurso Voluntário (Doc. 01).

A documentação anexa contém, além das notas fiscais, uma planilha com a correlação das despesas escrituradas pela Recorrente e as notas fiscais que compõem cada lançamento (Doc. 02).

Mantém os questionamentos sobre a multa de ofício e os juros de mora sobre a multa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro MARCELO ENK DE AGUIAR, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, no geral, razão pela qual dele se toma conhecimento.

A empresa, conforme informa, atua na locação de veículos e administração de frotas de veículos locados. Em resumo, assim expressa:

Conforme se observa do seu estatuto social (Doc. 01 juntado à Impugnação) e de sua Apresentação Institucional (Doc. 04 juntado à Impugnação), a principal atividade da Recorrente é a locação de veículos e equipamentos, por meio de “terceirização de frotas”, que consiste, em suma, na locação, com ou sem operador, de (i) automóveis de passeio, (ii) veículos de transporte leve e/ou pesado e (iii) veículos e máquinas da linha amarela (ex. tratores para emprego em atividade rural).

A análise a seguir está dividida por tópicos, de modo a facilitar a apreciação, fornecer clareza ao julgado e permitir a apreciação de todos os pontos litigados.

1 PRELIMINARES

1.1 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

A empresa entende que não houve a devida e adequada fundamentação para as glosas no auto de infração, que deveria ser anulado por vício material. A essencialidade e relevância de determinada despesa, de modo a ser ou não caracterizada como insumo, deveria necessariamente ser fundamentada em análise das especificidades das atividades da empresa.

A fiscalização, porém, no intitulado “Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal”, apresenta a sistemática de créditos das contribuições e o seu entendimento do que seria definido como “insumos”. O auto de infração indica a fundamentação legal. A atividade da empresa é apontada.

Com relação ao conceito adotado para verificação das glosas, caberá a apreciação adiante, como questão atinente ao mérito. Qualquer divergência, o Carf poderá apreciar, confirmando ou não o entendimento em relação à situação que se coloque. Inclusive, a não consideração da existência de particularidades a alterar o entendimento geral sobre os gastos, em sua subsunção ao conceito de insumos, pode ser objeto de contestação e, se caso, se caracterizaria como uma interpretação equivocada, a ser saneada no julgamento.

No mais, considero suficientes as razões postas na decisão de 1º grau, que adoto nos termos do inciso I, do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF – Portaria MF 1.634/2023):

A interessada alega que há nulidade nos autos de infração pela ausência de preocupação da fiscalização em conhecer o processo produtivo da impugnante, bem como pela ausência de fundamentação quanto à verificação dos critérios da essencialidade e relevância das despesas indicadas pela empresa como insumos de sua atividade econômica.

A locação de veículos e equipamentos é objeto social da interessada. Certamente, não envolve um processo produtivo e tampouco uma prestação de serviços como demonstrarei na análise do mérito. A despeito disso, e considerando, neste item, apenas a questão da nulidade, vale lembrar que, em matéria de processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Pois bem, como as nulidades estão expressamente previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, constata-se, então, que há nulidade em casos de despachos e decisões exarados por agente incompetente (hipótese nem sequer aventada pela Recorrente), bem como em casos de preterição do direito de defesa.

No caso em pauta, o direito de defesa foi preservado, pois as razões da Autoridade *a quo* estão estampadas no Termo de Verificação e nos Autos de Infração. À contribuinte foi aberta a oportunidade de opor-se aos Autos de Infração, apresentando suas considerações, como de fato o fez em sua Impugnação, não merecendo prosperar o posicionamento da Recorrente em favor da nulidade.

Ressalto que quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa. Caso não influam na solução do litígio, também prescindirão de saneamento (art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim, realizado o procedimento fiscal e lavrado os Autos de Infração, após a ciência, na hipótese de sua discordância, é que a contribuinte, respaldada pelas garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, passa a participar ativamente, instaurando a fase litigiosa do processo administrativo para apresentar razões e provas referentes aos fatos constantes nos Autos de Infração e no Termo de Verificação e sobre as quais está fundamentada a sua discordância, consoante estabelecem os arts. 14 e 15 do citado Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Desta forma, considero que a interessada não tem razão quanto ao pedido de nulidade.

Segue-se na análise da preliminar de nulidade.

1.2 NULIDADE DO ACÓRDÃO

A empresa entende que o acórdão adotou um novo fundamento jurídico para julgar improcedente a impugnação. A empresa cita o art. 146 do CTN, a decisão do STJ no tema 387 (recursos repetitivos) e decisão da CSRF. Apresenta o seguinte quadro sobre os fundamentos em seu recurso:

	Despacho Decisório	Acórdão recorrido
Critério Jurídico para indeferimento do crédito	Vedação ao crédito de PIS e COFINS em relação a aquisições não sujeitas a tributação pelas contribuições . As despesas indicadas não atendem aos critérios de essencialidade e relevância , conforme definido pela RFB no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5º/2018.	<i>"não há que se falar em crédito sobre aquisição de insumo quando a atividade operacional da empresa é a locação de bens móveis (veículos)"</i>

Primeiro, considera-se não existir muito sentido na alegação, afora quanto à infração intitulada no termo da fiscalização como “aquisições de bens NÃO sujeitos ao pagamento das contribuições”. O contribuinte, como visto no item anterior, se insurge justamente quanto à falta de análise e falta de reconhecimento das peculiaridades da atividade de locação por parte da fiscalização. Com relação à decisão da DRJ, se insurge em função da consideração da atividade na fundamentação. Foram mantidas as glosas em função do conceito de insumos, sendo que, em sua apreciação, a DRJ destacou a diferença entre locação e serviços. De toda a forma, no trabalho fiscal, foi abordado o conceito de insumo para as contribuições e as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que estabelecem que pode ser auferido crédito para bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Considerado que os itens glosados não estavam albergados no conceito, o contribuinte centrou à impugnação na atividade de locação. A DRJ destacou este ponto e entendeu inexistir subsunção ao conceito, dentro dos limites do litígio.

No caso dos pneus novos e autopeças, efetivamente, o trabalho fiscal destacou a operação não sujeita ao pagamento das contribuições. Porém, se afastada a impossibilidade em função da situação mencionada, necessariamente o gasto deve-se enquadrar como insumo passível de crédito. A análise dos insumos fez parte do trabalho fiscal. E, mesmo se admitidos créditos para as operações de aquisição, em realidade de bens sujeitos à tributação concentrada, mas que foram adquiridos de atacadistas, **necessariamente os créditos só poderiam ser reconhecidos uma vez atendido o conceito mencionado no próprio trabalho fiscal**.

Não se considera que existiu mudança do critério jurídico da glosa. A empresa citou 2 (dois) acórdãos que indicavam a impossibilidade de alterar fundamento do despacho decisório por parte da autoridade julgadora (como o 1002-003.354). Porém, considera-se mais apropriado ao caso às decisões que seguem:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

(...)

PRELIMINAR. NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. REJEIÇÃO.

Não há que se falar em ausência de fundamentação quando o despacho decisório, embora contrário ao que foi pleiteado pelo interessado, contém indicação sumária dos dispositivos legais pertinentes e dos fatos que ensejaram a não-homologação. Tampouco houve violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, porquanto o Requerente, ciente do ato proferido pela Administração Fazendária, teve assegurado o direito de apresentação de manifestação de inconformidade e de recurso voluntário na forma do Decreto nº 70.235/1972.

NULIDADE. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO JULGAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O fato de a decisão recorrida ter apreciado se a Recorrente preenchia ou não as condições para ter homologada a compensação pleiteada não se caracteriza como inovação, pois tal análise é necessária para o correto deslinde do mérito do caso.

(...)

(Processo 13839.901814/2008-18; Acórdão 3201-008.982; Sessão 25/08/2021; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção).

(gn).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

O fato de a decisão recorrida ter apreciado se a Recorrente preenchia ou não as condições para ter homologada a compensação pleiteada não se caracteriza como inovação, pois tal análise é necessária para o correto deslinde do mérito do caso.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO OFERTADO. LIQUIDEZ E CERTEZA. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Incumbe ao contribuinte a prova de que o crédito oferecido em Declaração de Compensação reúne os atributos de liquidez e certeza.

(Processo 13896.720506/2009-90; Acórdão 1102-001.540; Sessão 18/11/2024; 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção)

Abaixo, na apreciação de mérito, a alegação da empresa com relação aos produtos de tributação concentrada será apreciada.

Entende-se inexistir motivo para a declaração de nulidade da decisão.

2 DESPESAS NÃO COMPROVADAS

No recurso, a empresa pede a reversão das glosas sobre as despesas tidas como não comprovadas, a saber:

De fato, o acesso aos documentos não foi possível no momento da fiscalização e da lavratura do auto de infração em razão da indisponibilidade, à época, dos sistemas gerenciais anteriores. Tal impeditivo foi solucionado pelos profissionais da Recorrente, de modo que foi possível resgatar notas fiscais relacionadas às despesas lançadas e glosadas pela Fiscalização, a qual segue juntada ao presente Recurso Voluntário (Doc. 01).

Informa ter anexado comprovação da manutenção de veículos sinistrados, aquisição pneus e contratação serviços de reparos. Entende cabível a validação dos créditos uma vez que, no processo administrativo tributário deve sempre ser buscada a verdade material. Cita jurisprudência do Carf para aceitar a juntada de provas em momento processual posterior ao da impugnação, até depois do recurso voluntário.

Embora o acima seja controverso, eventualmente, poderiam ser consideradas as provas juntadas apenas no recurso voluntário e, inclusive, se determinar a realização de diligência, que, neste caso, poderia se mostrar fundamental.

Porém, a situação envolve peculiaridade não informada no recurso. A matéria (“despesas não comprovadas”) não foi contestada na impugnação.

No curso da fiscalização, a empresa foi intimada a comprovar os créditos informados nas EFD-C retificadoras (Bloco F – registros F100) como “Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos” e “Outras operações com direito a crédito”. Sobre esse item, informou a impossibilidade em função da origem em sistema de gestão contábil anterior. Quando cientificado do auto de infração, apresentou sua impugnação e não questionou a matéria, que, portanto, não foi objeto da decisão da DRJ. No recurso veio a trazer documentos, notas fiscais e planilha correspondente.

Inobstante, o princípio da verdade material não visa afastar a preclusão. Não foi instaurado o litígio sobre a matéria, o que tornou as glosas definitivas.

O Carf já apreciou a questão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

(...)

MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM SEDE DE RECURSO. DECISÃO DEFINITIVA.

A ausência de contestação de matérias apreciadas em instâncias administrativas anteriores torna definitiva a decisão não combatida pelo interessado.

MATÉRIA CONTESTADA APENAS EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. PRECLUSÃO.

Não se conhece de matéria arguida somente em sede de recurso voluntário, o que configura inovação dos argumentos de defesa, tratando-se de matéria em relação à qual não se formou o contraditório.

(Processo: 13983-000165/2005-20; Acórdão: 3201-005.550; Sessão: 20/08/2019; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade.

(...)

(Processo: 10920-723601/2015-51; Acórdão: 3201-012.063; Sessão: 17/09/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (multa qualificada).

(Acórdão: 9101-005.300; processo: 13629.720195/2011-33; sessão: 12/01/2021; 1ª Turma da CSRF).

Repise-se, não houve apreciação da questão na decisão contestada, uma vez que a matéria não foi impugnada. Assim, não deve ser conhecido o recurso nesse ponto.

3 CONCEITO DE INSUMOS

Cumprida uma digressão inicial sobre o conceito de insumo a ser utilizado, uma vez que abordado tanto na decisão de primeiro grau quanto no recurso. É de se delimitar, então, o que se entende por insumo, nos termos da legislação de regência. Em sua origem, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins estava basicamente regrada no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados, inclusive dos bens e serviços utilizados como insumos. As previsões legais foram disciplinadas, no âmbito da RFB, inicialmente, pelas Instruções Normativas, nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Após, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCPC, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou 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 nº 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”.

O entendimento fixado pelo STJ foi **intermediário** entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeria gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

Após, foram publicados a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018. Este esclareceu aspectos do julgado para fins de sua adoção administrativa, pela RFB. Nas suas conclusões, assim constou:

- a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, 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;
- b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;
- c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de

insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

(...).

A referida mudança não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas em lei. E mais, mantém-se, inclusive em decorrência de critério lógico, a necessidade de delimitação e escrituração apartada, para o aproveitamento como crédito, no caso de gastos em bens e serviços aproveitados tanto em áreas de produção como em outras atividades da empresa.

4 MÉRITO: AQUISIÇÃO DE PNEUS NOVOS E AUTOPEÇAS

Há que se avaliar a possibilidade de creditamento em relação às aquisições de pneus novos de borracha e autopeças. O trabalho fiscal glosou os créditos. Como visto na apreciação das preliminares, não se justifica a declaração de nulidade, uma vez que analisado a questão dos insumos no relatório fiscal. Não caberia, em julgamento, validar crédito se não houver o enquadramento como insumo, ou seja, crédito indevido. E, veja-se, mesmo considerando o regime monofásico, no que se centrou o trabalho fiscal, uma vez aceita a possibilidade, o crédito só pode ser validado se o gasto puder ser caracterizado como de insumo.

Primeiro, cumpre breve comentário sobre o regime monofásico e as aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição. Para bens definidos, a tributação é concentrada em um momento único da cadeia. Assim, como regra, o importador ou produtor realiza a tributação total esperada quando da venda, sendo que, nas demais operações sobre o bem fica definida a alíquota zero.

Como descreve a empresa em seu recurso, em conformidade com o relatório fiscal, no caso de pneus novos e autopeças, a tributação ocorrerá apenas na venda realizada pela indústria ou importador com fundamento na Lei 10.485/2002. A incidência das contribuições

ocorre com alíquotas majoradas de 2,3% (PIS) e 10,8% (COFINS) para as autopeças; e 2% (PIS) e 9,5% (COFINS) para pneus. No restante da cadeia, tais produtos terão alíquota zero.

Em relação à possibilidade de desconto de créditos decorrentes da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, trazem as seguintes disposições acerca dos bens sujeitos à incidência monofásica:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

IV - no inciso II do art. 3º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)

V - no caput do art. 5º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)''

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

A Receita Federal analisou a questão através da Solução de Consulta Cosit/RFB 218/2014. Posteriormente, o entendimento foi reproduzido em outras consultas, como a SC Cosit 23/2020. Segue trecho com base nesta:

15 Em realidade, conforme deixa claro a própria consultante, o art. 3º, I, “b”, acima transcrito, veda de forma ampla a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda quando sujeitos à incidência monofásica. Dentre esses, como já assentado, encontram-se aqueles comercializados pela consultante e constantes do inciso I do § 1º do art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

16 Entretanto, deve-se ressaltar que a restrição à apuração de créditos conferida pela legislação em virtude de tributação monofásica diz respeito exclusivamente à possibilidade do desconto de que trata o inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Nenhuma vedação há no que se refere aos créditos previstos nos outros incisos do citado art. 3º, que seguem a regra geral, ou seja: permite-se a sua apuração quanto a custos, encargos ou despesas vinculados a receitas auferidas no regime não cumulativo dessas contribuições.

17 Cumpre frisar que essa permissão subsiste desde que, evidentemente, haja subsunção do fato incorrido pela pessoa jurídica, qualificado como ensejador do crédito, a alguma das hipóteses elencadas no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003; e desde que também não exista nenhuma vedação na legislação que seja impeditiva do desconto em uma dada operação específica.

(...)

21 Nesse sentido, pelo exposto até aqui, deve-se reiterar que o fato de uma pessoa jurídica revendedora estar inserida em uma cadeia cuja incidência das contribuições em apreço se dá sob a forma monofásica não inviabiliza, per si, a apuração de créditos a serem descontados dessas contribuições, com exceção daquele decorrente da aquisição de bens monofásicos. Estando a pessoa jurídica vinculada a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em tese, é possível o desconto de alguns créditos.

Registre-se que houve vedação, no período posterior, por meio de MPs, que, no entanto, não foram mantidas em conversão. A solução de consulta acima tratou da tributação concentrada de combustíveis, mas o entendimento adotado pode ser aplicado a demais bens com a tributação concentrada. Veja-se a ementa da SC Cosit/RFB 23/2020 (transcreve-se apenas a do PIS, inexistindo diferença para a Cofins):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO.

INSUMOS. REVENDA DE COMBUSTÍVEIS.

O sistema de tributação concentrada não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos sujeitos à tributação concentrada passaram a se submeter ao mesmo regime de apuração a que esteja vinculada a pessoa jurídica.

Desde que não haja limitação decorrente do exercício de atividade comercial pela empresa, a uma pessoa jurídica comerciante varejista de gasolina (exceto gasolina de aviação) e óleo diesel que apure a Contribuição para o PIS/Pasep pelo regime não cumulativo, ainda que a ela seja vedada a apuração de crédito sobre esses bens adquiridos para revenda, porquanto expressamente proibida pelo art. 3º, I, “b”, c/c o art. 2º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002, é permitido o desconto de créditos a que se referem os demais incisos do art. 3º desta Lei, desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos.

De acordo com o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2008, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep regularmente apurados podem ser mantidos e aproveitados, se vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE AGOSTO DE 2014.

Assim, não é permitido o crédito para empresas comerciais, ao revenderem os bens. Porém, dentro das demais condições, poderia ser admitido o crédito quando os bens são comprados para a utilização como insumo. Nesse caso, o adquirente não revende aquele mesmo produto, mas outro. Veja-se a seguinte decisão do Carf nesse sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os produtos que estão submetidos ao regime monofásico, mas adquiridos para serem reintroduzidos no processo produtivo, utilizados como insumos na fabricação de produtos a serem colocados à venda ou na prestação de serviços, são passíveis de apuração de créditos na sistemática não cumulativa das contribuições.

(...)

(Processo: 10380-906614/2012-05; Acórdão: 3301-010.631; Sessão: 28/07/2021;

1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção)

Há dois aspectos a serem pontuados no caso em análise. Primeiro, as compras foram realizadas não do importador ou industrial, mas sim do comerciante atacadista ou varejista. Assim, a compra pelo contribuinte em apreço foi realizada com alíquota zero. Nesse ponto, cabe

destacar que não parece existir jurisprudência uniforme no Carf. Veja-se a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

(...)

DESPESAS COM GLP E ÁLCOOL ETÍLICO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Quanto às aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), ainda que se trate de produto com incidência monofásica, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta no inc. II do § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002.

(Processo: 10675-724034/2023-17; Acórdão: 9303-015.942; Sessão: 11/09/2024; CSRF, 3ª Turma)

A CSRF tem seguido essa linha em decisões recentes.

Segundo, a Lei (10.833/2003, já citada) define claramente:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

VI - **máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(gn).

Como já visto, não haveria que se falar em crédito de bens sujeitos ao regime monofásico na atividade comercial. No caso, para haver crédito, o gasto deveria se enquadrar nos demais incisos. A empresa descontou gastos como crédito diretamente, como bens e serviços utilizados como insumos. Ocorre que, **a despeito do conceito de insumos, a Lei é clara quanto a**

se tratar de insumos utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

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

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

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

SC Cosit/RFB 59/2021

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Em relação aos gastos com manutenção e com peças de reposição de veículos, novos e usados, pertencentes ao ativo imobilizado e destinados à locação ou à

prestação de serviços, que acarretem o aumento da vida útil do bem superior a um ano, ou seja, que tenham sido ativados:

- pode ser descontado crédito com base nos encargos de depreciação; e
- não pode ser descontado crédito à taxa de 1/48 do valor dos gastos ou em uma única parcela.

(...)

Fundamentos:

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

(...)

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

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

(sublinhados nossos; negrito no original).

SC Cosit/RFB 84/2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

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

As despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens não geram direito a crédito da Cofins, em razão de não serem consideradas insumos

nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

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

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

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

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

(...)

(gn).

Idêntico é o texto para o PIS.

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

5 GLOSA DE INSUMOS: DA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS, TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO, MANUTENÇÃO E ATUALIZAÇÃO DE PÁGINAS ELETRÔNICAS

A fiscalização considerou que os gastos em questão não representam valores que possam ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins.

A empresa contesta e apresenta uma série de elementos a indicar que a atividade de locação está acompanhada de outras atividades prestadas, em especial aos clientes, como, em um dos exemplos citados, uma ferramenta automatizada, com portal para os clientes de controle de frotas e prestação de serviços, como controle de abastecimento, pedágios e socorro aos veículos.

Os gastos com assessoria e consultoria, no geral, não são passíveis de gerar crédito. Porém, há situações que fogem a regra, como se verá mais abaixo.

Antes, é de se frisar que os serviços de consultoria e assessoria não são propriamente necessários ao processo produtivo, mas de apoio à atividade empresarial. Nos casos comuns, são serviços que, embora importantes, apoiam a atividade empresarial, administrativa ou

gerencial, e não a produção ou prestação de serviço em si. Os gastos de consultoria e assessoria se referem a etapas antes ou, até, após o processo produtivo.

Também, quando há bens e serviços genéricos, comuns ou simplesmente classificados sem detalhamento, não se poderia validar crédito. Na hipótese de utilização mista, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam identificar o item em questão e sua utilização.

Veja-se as seguintes decisões da CSRF:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

No presente caso, a Contribuinte não demonstrou a essencialidade e pertinência dos insumos utilizados em seu processo produtivo, o julgador não pode aplicar de ofício matéria não contestada.

Voto:

De uma análise detida junto aos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social atividades ligadas ao setor agrícola, industrial e comercial de produtos alimentícios em geral.

(...)

Em que pese esta E. Câmara Superior, fixar jurisprudência favorável à manutenção do crédito de PIS e da COFINS, por ausência de fundamento/indicação da pertinência no processo produtivo, mantenho a glosa dos seguintes insumos:

(...)

Despesas que não se constituem em Insumo — despesas médicas ; despesas de assessoria, planejamento e consultoria; despesas com segurança, vigilância e limpeza; despesas com telecomunicações ; despesas ativáveis em construções; despesas de viagem e locomoção; despesas de conservação manutenção ; e despesas diversas, tais como com encadernações, locação de veículos, serviços de limpeza de veículo/reparo de pneus, serviço de guincho, chapeação.

(Acórdão: 9303-009.875; processo: 13983.000139/2004-11; sessão: 11/12/2019; 3ª T/CSRF).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

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 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.

SERVIÇOS DE CONSULTORIA/ASSESSORIA. ELABORAÇÃO DE PROJETOS TÉCNICOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. COFINS.

Os Serviços de Consultorias, Assessorias, Projetos de Engenharia, são gastos realizados anteriormente ao processo de produção, não caracterizando insumos e, portanto, não dá direito a crédito das contribuições, conforme Parecer Normativo RFB nº 5, de 2018

(Processo 19515.720119/2012-72; acórdão: 9303-011.945; sessão: 15/09/2021; 3ª. Turma da CSRF).

No entanto, com uma análise mais detida sobre a atividade da empresa e, se bem delimitado o serviço de assessoria, construção de sistemas e portais ao cliente e afins, considera-se possível o creditamento. A empresa, igualmente, mesmo tendo como atividade principal a locação de veículos, pode, se comprovar atividades outras, como serviços prestados vinculados à locação, poderia auferir crédito.

Na resposta à intimação, fl. 104 dos autos, o contribuinte já informava que: “A Intimada possui Call Center com equipe própria, estruturado para atender cerca de 10.000 ligações de seus clientes, com assistência 24 horas para pane, guincho, furto e roubo de veículos, rastreamento, telemetria, agendamento de manutenções, veículo reserva, etc”.

Em sentido contrário, poderia se argumentar que a autuada não possui claramente tais atividades de serviços previstas no objeto social. Entretanto, a empresa demonstra que são serviços vinculados à locação, que incluem a administração de frotas. Veja-se as seguintes cláusulas de contratos com os clientes constante do Doc. 03 no anexo da impugnação (também citado no recurso):

CLÁUSULA 17ª: GESTÃO DE COMBUSTÍVEIS

17.1. Quando contratado pela LOCATÁRIA' no(s) respectivo(s) ANEXO(S), a LOCADORA realizará a gestão de combustíveis do(s) veículo(s) locado(s), por meio do qual fornecerá solução aos meios de pagamento de combustível e emissão de relatórios gerenciais com indicadores da frota, cujos valores da remuneração mensal serão precificados e discriminados nos respectivos ANEXO(S) deste Contrato.

17.2. A gestão de combustíveis inclui a emissão do 1º lote de cartões para compra de combustível ("CartãoC), a disponibilização de logins e senhas de acesso a plataforma sistêmica de gestão dos Cartões, cujo canal de acesso será informada juntamente com a entrega dos logins e senhas. A LOCADORA possui 03 (três) pacotes distintos de serviços de gestão de combustíveis, de acordo com as características abaixo, sendo que a LOCATÁRIA deverá optar pelo pacote escolhido no(s) respectivo(s) ANEXO(S):

(...)

17.3. Quaisquer esclarecimentos adicionais sobre os serviços de gestão de combustíveis do(s) veículo(s) locado(s), poderão ser obtidos através do e-mail gestamibastecimento:douroverde.netbr.

17.4. A LOCADORA manterá o histórico de informações das transações realizadas no prazo máximo de 18 (dezoito) meses. Após este período serão automaticamente deletados. Caso seja interesse da LOCATÁRIA a manutenção e consulta de tais dados por período superior, torna-se necessária contratação à parte.

(...)

CLÁUSULA 18º: RASTREAMENTO

18.1. A LOCATÁRIA poderá optar por realizar a locação do(s) veículo(s) com rastreamento veicular, cujos valores serão discriminados de acordo como contratado no(s) ANEXO(S) do presente Contrato.

18.2. O rastreamento veicular consiste na disponibilização de informações de localização (latitude e longitude), através da instalação e uso de equipamentos rastreadores ('Rastreadores'), bem como na transmissão e recepção de dados relativos a eventuais alertas, caminho percorrido pelo objeto rastreado e outros disponíveis no software de controle dos Rastreadores, os quais poderão ser obtidos através da emissão de relatórios pela própria LOCATÁRIA no sistema online da LOCADORA, no link de acesso a plataforma sistêmica que será informado juntamente com a entrega dos logins e senhas.

18.2.1. A LOCATÁRIA terá acesso aos seguintes relatórios disponíveis na plataforma sistêmica de rastreamento veicular, os quais serão emitidos de acordo com os parâmetros pré-definidos no(s) ANEXO(S):

- Relatório de Alertas da Frota: Indicação dos condutores/placas que ultrapassaram os parâmetros preestabelecidos;

- Relatório de Infrações da Frota: Aponta as violações dos parâmetros pré-estabelecidos contratados por veículo;
- Relatório de Atividades Diárias: Resumo diário da movimentação do veículo, tais como: distância total percorrida, velocidade máxima, nº de paradas, e tempo ocioso.
- Relatório de Notificações e Alertas: Traz todos os alertas cadastrados no sistema
- Relatório de Velocidade Excedida: Identificação dos veículos que cometeram excesso de velocidade.

com base nos parâmetros pré-definidos e cadastrados no sistema.

- Relatório de Posições: Histórico de rotas que permite saber todos os pontos que o veículo passou.
- Relatório de Tempo Ocioso: Tempo que o veículo ficou parado com a ignição ligada.
- Programação de Relatórios: A LOCATÁRIA poderá programar na plataforma sistêmica o envio automático de relatórios para e-mail pré-cadastrado (limitados a 03 modelos de relatórios).
- Relatório de Controle de Km: Traz as informações de km inicial e final do veículo em um determinado período de tempo, bem como km rodado dentro e fora do horário comercial.

18.3. Quaisquer esclarecimentos sobre o rastreamento veicular e suporte técnico, bem como pedidos de desativação ou desinstalação dos Rastreadores, deverão ser formalizados através do e-mail rastreamento@wonderde.net.br. As solicitações de manutenção dos Rastreadores deverão ser solicitadas através do canal de atendimento 0800 600 6876.

(...)

CLÁUSULA 19: IDENTIFICAÇÃO AUTOMÁTICA DE VEÍCULO (TAG)

19.1. Quando contratado pela LOCATÁRIA no(s) respectivo(s) ANEXO(S), a LOCADORA fornecerá solução aos meios de pagamento eletrônico de pedágios e estacionamentos, para a liberação de cancelas, realizadas através de dispositivo de Identificação Automática de Veículo ("TAG") instalado no(s) para-brisa(s) do(s) veículo(s) cadastrado(s), cujos valores da remuneração mensal serão precificados e discriminados nos respectivos ANEXO(S) deste Contrato.

19.2. A LOCADORA deverá implantar os serviços e entregar o(s) TAG(S) no prazo de 20 (vinte) dias úteis após a contratação e confirmação pela LOCATÁRIA dos dados do(s) veículo(s) para cadastramento. A LOCATÁRIA reconhece que a entrega do(s) TAG(S) no prazo estipulado no presente item está condicionada à disponibilidade dos mesmos no mercado, e que a responsabilidade por atrasos decorrentes de eventual indisponibilidade não poderá ser imputada à LOCADORA.

Apesar de possíveis diferenças entre os contratos com os clientes, também se ressalta o abaixo (referente à ferramenta Ouro Fleet, fl. 440 dos autos):

CLÁUSULA 20a: FERRAMENTA OURO FLEET

20.1. Quando contratado pela LOCATÁRIA nos respectivos Anexos, a LOCADORA efetuará a disponibilização de sistema web de gerenciamento e integração de dados e indicadores relacionados a frota. O sistema permite o cruzamento e integração de informações distintas, tais como: abastecimento, telemetria, manutenções, infrações de trânsito, sinistros e estacionamento / pedágios, bem como apresenta possibilidade de integração com outros sistemas.

20.2. O sistema de gerenciamento é disponibilizado em formato web, através de link de acesso à internet, bem como possibilita utilização via app por meio dos sistemas operacionais IOS e Android. A ferramenta estará disponível 24h por dia, 07 dias por semana, operando em regime de atualização de dados em periodicidade diária, ou seja, D-1.

20.3. Para os módulos de gerenciamento de informações de multas de trânsito, a atualização dos dados ocorre em periodicidade semanal. Os dados serão disponibilizados na ferramenta pelo período contratado em fechamento comercial. Após o término de contrato os dados ficarão disponíveis pelo prazo máximo de 30 dias.

20.4. A liberação de login e senha de acesso ao sistema de gerenciamento de dados de frota, será nominal, individual e intransferível. A LOCADORA disponibiliza uma licença de utilização da plataforma por LOCATÁRIA. Sendo necessária a disponibilização de duas ou mais licenças, deverá ser destacada em acordo comercial. A disponibilização de licenças individuais permite a parametrização de acesso por nível de informação desejada para cada usuário. Ou seja, é possível liberar somente informações de abastecimento para o responsável por esta conta dentro da gestão de frota, ou por exemplo, liberar acesso aos dados de uma determinada regional somente para o gestor da mesma. Tais parametrizações deverão ser alinhadas e acordadas em fechamento comercial, através de disponibilização pela LOCATÁRIA, do engenho de regras de cada acesso/licença.

No recurso voluntário são apresentadas imagens do portfólio da empresa e telas dos sistemas, mostrando os serviços oferecidos ao cliente. Cabe reproduzir em parte, aqui:

Terceirização de frota

O que o serviço contempla?

- 1 Consultoria no processo de terceirização da sua frota;
- 2 Assessoria na elaboração ou revisão da Política de Frota;
- 3 Compromisso com a compra e distribuição dos veículos;
- 4 Controle das documentações e licenciamento;
- 5 Administração das multas e seguro;
- 6 Administração da manutenção, pneus e sinistros;
- 7 Carros reserva;
- 8 Renovação de frota.

FERRAMENTAS OURO VERDE

Portal do Cliente

- 1 Diversos módulos de atendimento a disposição do cliente;
- 2 Segurança nas informações;
- 3 Gerenciamento de frota;
- 4 Acompanhamento e agilidade nas solicitações;
- 5 Interface Cliente x Ouro Verde
- 6 Disponibilidade de KPI's
- 7 Informações online. Forte diferencial de mercado que no geral opera via e-mail, dificultando o dia a dia do gestor de frota (falta de controle e rastreabilidade).



FERRAMENTAS OURO VERDE

Aplicativo On Road

Tecnologia a favor de maior comodidade e praticidade para nossos clientes.

Com o app você tem acesso, 24hrs & todo dia, para:

- 1 Agendar manutenções
- 2 Escolher a oficina que irá realizar os serviços
- 3 Acompanhar o serviço
- 4 Ver o horário de solicitações
- 5 Solicitar serviços de assistência 24h
- 6 Comunicar sinistros
- 7 Solicitar guincho

Outras imagens também apresentam a interface com os clientes.

O Parecer Normativo Cosit/RFB 05/2018, a partir da decisão do STJ sobre insumos, como já mencionado, reconheceu a possibilidade de validação de gastos posteriores ao processo produtivo ou prestação do serviço, através do conceito de gastos relevantes, quando, por imposição legal, forem obrigatórios na atividade específica. **No caso ora em análise, se tratam se serviços em paralelo à locação, seja como um direito do consumidor ou como uma opção do locatário. Tais serviços englobam formas de administrar uma frota de veículos locados e interface com os clientes para serviços de socorro ou apoio em geral no curso da locação.**

Esta Turma de julgamento já reconheceu créditos, sob determinadas circunstâncias, para serviços de atendimento ao cliente ou plataformas digitais. Veja-se as seguintes decisões:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

(...)

CRÉDITO. SERVIÇOS. TERCEIRIZAÇÃO.

É permitida a apuração de crédito com a contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra), desde que a mão de obra seja alocada comprovadamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços e inexistam outros impedimentos legais.

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TELEATENDIMENTO AO CLIENTE. INSUMO NÃO CARACTERIZADO.

As despesas com serviços de teleatendimento e suporte ao cliente na área de informática, relacionados às garantias dos produtos (notebook, ultrabook, desktop e periféricos respectivos), quando não contemplem telemarketing e vendas, podem gerar créditos do regime não cumulativo.

(Processo 11000.723252/2021-60; Acórdão: 3201-012.206; sessão: 18/12/2024; 1ª. Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2014

(...)

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou na prestação de serviço ou rateio fundamentado.

SERVIÇOS DE CALL CENTER. INSUMO.

Na atividade de administração de cartões de crédito considera-se relevante o serviço de Call Center relativo ao atendimento de clientes, não abarcando, porém, telemarketing, serviços de venda ou de oferecimento de produtos financeiros. A terceirização do atendimento ao cliente de cartão, caso a estrutura seja fornecida pela tomadora, não inviabiliza que ela se aproprie de créditos pelos serviços disponibilizados de sistema de apoio direcionado ao atendimento.

(...)

(Processo 10970.720112/2018-02; Acórdão: 3201-012.306; sessão: 11/02/2025; 1ª. Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

(...)

PIS. COFINS. CRÉDITO. PROVEDOR, MANUTENÇÃO E OPERAÇÃO DE PLATAFORMAS ELETRÔNICAS E OUTROS SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. POSSIBILIDADE.

Considerando a singularidade das atividades da Recorrente, tais despesas são essenciais e consideradas insumo a luz do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018 pois, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

(Processo 10970.720112/2018-02; Acórdão: 3201-012.306; sessão: 11/02/2025; 1ª. Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção).

Nos casos acima, houve o reconhecimento da singularidade da atividade e separação do que se encontraria vinculado a atividades de suporte de mão-de-obra ou atividades de vendas e divulgação da empresa (a não produzir crédito) e do predominantemente vinculado à apoio ao cliente ou interação e serviço de suporte ao cliente.

Repise-se, o conceito uniformizado após o julgado do STJ não contemplou o entendimento abrangente, compatível com custos e despesas do IRPJ, mas sim o entendimento intermediário, que se vincula ao processo produtivo ou de prestação do serviço, e não às atividades da empresa como um todo. Assim, no caso de assessorias, serviços de desenvolvimento de sistemas, tecnologia da informação e construção e manutenção de páginas eletrônicas, não poderiam ser validados créditos em caráter geral, mas considera-se possível validar crédito em casos comprovados em que o serviço prestado se vincule predominantemente à interação e apoio ao cliente. Nessa situação, os contratos e elementos apresentados devem ser claros sobre as atividades executadas. A empresa mostra, por exemplo, o Sistema Ouro Fleet, disponibilizado ao cliente – previsto cláusula dos contratos de locação – que serve, aos clientes, para prestar informações e administrar a frota.

Repise-se, mesmo admitida a possibilidade, deve ser provada a singularidade existente. Nesse sentido, vale-se das lições de **Fabiana Del Padre Tomé** (A prova no Direito Tributário, 4ª ed, 2016, p. 221):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. **É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar.** A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. (Destaques acrescidos).

Considera-se que, com os elementos apresentados, podem ser validados os créditos dos gastos com o prestador **I9-POS – Serviço de Suporte LTDA**. Consta o contrato e o escopo do serviço está detalhado no Anexo I, com a Proposta Técnica e Comercial. A proposta indica a utilização do Dynamics AX 2012 e a implantação do Projeto Annata. A Nota Fiscal apresentada no recurso voluntário também indica a prestação do serviço referente ao Dynamics AX 2012. Conforme a descrição do sistema Annata, verifica-se que as despesas são incorridas para a implantação e manutenção de sistema informatizado que permite à Recorrente o controle de seus ativos, e o fornecimento de informações e relatórios gerenciais a seus clientes.

No caso do prestador **Programmer's Informática Limitada**, os créditos também devem ser validados. O contrato e aditivos se encontram a partir da fl. 522 dos autos. Está previsto o desenvolvimento de estrutura chamada Business Intelligence (B.I.). Veja-se reprodução do escopo:

O Business Intelligence, ou simplesmente inteligência empresarial, pode ser resumido como o procedimento de coleta, organização, análise e monitoramento de informações empresariais, processadas por meio de sistema informatizado para a confecção de relatórios gerenciais, utilizados para a tomada de decisões por gestores.

(...)

Nesse contexto, a implantação e manutenção do sistema em comento permite que a Recorrente forneça aos seus clientes relatórios completos, contendo todas as informações mais relevantes para a gestão das frotas de veículos locadas.

No caso, é previsto o desenvolvimento de sistema vinculado ao atendimento.

Embora não detalhado no recurso voluntário, no caso do contrato com a **Meta Serviços em Informática S/A** há elementos que indicam o desenvolvimento de tecnologia a servir diretamente os clientes. Veja-se o objeto:

1 OBJETO

1.1 O objeto da relação das Panes é a prestação remota de serviços especializados em tecnologia da informação de serviço de AMS (Application Management Services), o qual contempla Suporte, Socução do Incidentes, Problemas e Desenvolvimento de Melhorias (Evolutivas /Adaptativas) na plataforma SharePoint bem como o desenvolvimento de novas funcionalidades para o Portal Intranet ("Serviços"), nos termos da Proposta Técnica emitida pela CONTRATADA em 06/09/2018. que, uma vez assinada pelas Partes, passa a fazer parte integrante e indissociável deste Contrato, aplicando-se a esta as disposições gerais aqui previstas.

1.2 Os Serviços contemplam um Baseline de 20 (vinte) horas mensais. com início após o go eve do Projeto de desenvolvimento do Portal Intranet previsto para fevereiro de 2017.

Há previsão de quatro meses para entrega do serviço e que a contratante é proprietária do serviço entregue. Considera-se possível confirmar o crédito.

No demais, os elementos ou são insuficientes ou misturam serviços gerais de tecnologia que não podem ser confirmados como predominantemente referentes diretamente aos clientes. Ou melhor, não se referem à prestação de serviço aos clientes em si, ou, no mínimo, deveriam ter sido objeto de escrituração em separada ou rateio fundamentado, conforme indica o Parecer Normativo Cosit/RFB 05/2018.

É o caso da empresa **VC-X Consulting LTDA**, cujo contrato se encontra a partir da fl. 568 dos autos. O contrato prevê, como objeto, a assessoria comercial e operacional de gestão de contas de telefonia em geral (fixo e internet) para melhor gerenciar os gastos. São obrigações da contratada o acompanhamento do mercado de serviços de telecomunicações e o atendimento e aviso quando da suspensão dos serviços, assim como o acompanhamento da situação. A remuneração da contratada prevê honorários *ad exitum* que observarão o proveito econômico real obtido nos gastos gerais da contratante com serviços de telecomunicações em modalidades distintas.

Ou seja, há gastos de assessoria gerencial administrativa que são importantes para a empresa funcionar, porém não estão contidos na definição de insumos, conforme conceito já visto.

Igual é a situação dos gastos com a empresa **Intelly Two Negócios e Serviços LTDA**, cujo contrato está a partir da fl. 594. No aditivo do contrato, o objeto é por demais genérico, prevendo prestação de consultoria de Tecnologia da Informação (TI), sistemas de TI, desenvolvimento de TI. Não há elementos para validação dos créditos, em conformidade com o já visto.

A **MZ Consult. Serviços e Negócios LTDA** (fl. 603) fornece serviços de gestão, estratégia, governança corporativa e relação com investidores. Não são atividades para as quais possam ser validados os créditos respectivos. Tampouco há elementos nos autos para reverter as glosas com as demais empresas.

Assim, **devem ser revertidas as glosas com os dispêndios com os prestadores I9-POS – Serviço de Suporte LTDA, Programmer's Informática Limitada e Meta Serviços em Informática S/A.**

6 GLOSA DE INSUMOS: CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE DESPACHANTES

A empresa argumenta pelo reconhecimento dos serviços de despachante uma vez que os veículos objeto dos contratos firmados somente ocorre com a documentação e regularização. Também que os veículos locados devem estar licenciados e sem gravames, o que é essencial para a atividade. Entende que a gestão eficiente da documentação de dezenas de

milhares de veículos depende de empresas especializadas (situação diferente da dos transportadores de carga).

Primeiro, as despesas estão descritas em conformidade com as notas fiscais como “serviço de despachante”. Não há maiores detalhamentos nos autos. A empresa é locadora de veículo e, conforme a própria recorrente, os gastos envolvem a regularização dos veículos, embora não se saiba exatamente em que grau ou amplitude. A interessada, inclusive, argumenta que estão incluídas nos valores despesas administrativas, como taxas pagas. Ocorre que a despesa com as taxas não sofre a incidência da contribuição na operação (sobre o faturamento ou receita).

Entende-se que as despesas com despachantes não fazem parte da atividade de locação, ou mesmo de atividades relacionadas de prestação de serviço aos seus clientes. Embora, de fato, e como se pode presumir, possam refletir a forma mais eficiente de operar, sua falta não impede a atividade, no sentido de que não possa a empresa atuar sem os despachantes. Em certo sentido, elas substituem os gastos administrativos que a empresa poderia incorrer. E tais gastos, mesmo importantes para a atividade empresarial em geral, não o são para a atividade econômica desempenhada. Ou seja, não fazem parte da locação de veículos.

Embora não diretamente para a locação de veículos, veja-se as decisões do Carf:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/06/2017

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS ADQUIRIDOS SEM INCIDÊNCIA. VEDAÇÃO LEGAL.

A lei veda a apropriação de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições de insumos sujeitos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. SERVIÇOS.

Somente os serviços comprovadamente aplicados na produção ou prestação de serviços e pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país geram direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

(...)

(Processo: 13074-726429/2021-41; Acórdão: 3201-012.023; Sessão: 21/08/2024;

1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

(...)

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da contribuição não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro e demais operações portuárias, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

(...)

(Processo: 11000-723252/2021-60; Acórdão: 3201-012.206; Sessão: 18/12/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

(...)

SERVIÇOS GERAIS. DESPESAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com: advocacia em geral, planejamento tributário, cobrança bancária, construção civil, transporte de pessoal em motos e veículos leves, médicos, hospitais, clínicas e laboratórios, propaganda e marketing, confecção de material promocional, faixas e cartazes, promoção comercial, treinamentos gerencial e RH, auditoria, e serviços de despachantes, não constituem insumos nos termos da legislação tributária nem se enquadram na definição de insumos dada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR

(...)

(Processo: 10410-721588/2010-41; Acórdão: 3301-011.081; Sessão: 21/09/2021; 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

(...)

CRÉDITO. DESPACHANTE ADUANEIRO. DISPÊNDIOS COM EMPLACAMENTO E EMISSÃO DE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE. Por não se subsumirem ao conceito de insumo e por inexistir autorização legal específica, não se admite o desconto de crédito em relação aos dispêndios com despachante aduaneiro, emplacamento e emissão de conhecimento de transporte.

(...)

(Processo: 10925-906122/2011-02; Acórdão: 3201-008.130; Sessão: 24/03/2021; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção).

De forma alternativa à reversão total do item, a empresa pleiteia a reforma da glosa com relação às despesas administrativas, que comporiam o total da glosa denominada como serviços de despachantes. As despesas administrativas seriam taxas e impostos decorrentes de obrigações legais com os veículos.

Tal pleito não pode ser provido. Primeiro, não foi possível localizar nenhuma comprovação de pagamento ou comprovação de valor individualizado de tais taxas. Segundo, em relação à taxa de licenciamento, ao IPVA, ao DPVAT, por se tratar de tributos (imposto e taxa) e de seguro pago ao Poder Público, não se pode reconhecer o direito a crédito por não se tratar de aquisição tributada pelas contribuições (art. 3º, §§ 2º, incisos I e II, e 3º, incisos I e II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

7 MULTA E JUROS SOBRE A MULTA

A multa é questionada, em função de sua abusividade e da violação de princípios de tributação.

Veja-se, em razão dos lançamentos de ofício ora em litígio, foi aplicada multa com fundamento no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe (redação vigente à época do lançamento, dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

O dispositivo legal acima transcrito permite concluir, claramente, que, nos casos de lançamento de ofício, a multa de ofício deverá ser aplicada sempre que o sujeito passivo deixar de recolher (ou recolher a menor) os tributos devidos, bem como nos casos de falta de declaração ou declaração inexata. A informação em DCTF, espontaneamente, confessa a dívida e permitiria à cobrança, o que impossibilitaria a aplicação da multa de ofício.

Ora, uma vez que a situação fática em análise se subsume perfeitamente ao dispositivo legal em comento, outra não poderia ser a medida adotada pela autoridade lançadora, senão a de exigir, juntamente com os tributos que deixaram de ser recolhidos pelo contribuinte, multa de ofício, calculada à razão de 75% sobre os montantes devidos.

Cumprе acrescentar que a aplicação dessa multa tem caráter objetivo e independe da intenção do sujeito passivo em cometer o ilícito, requerendo apenas que tenha agido em desconformidade com o regramento legal. O comportamento fraudulento, por outro lado, possui penalidade mais gravosa, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, circunstância em que há a duplicação da multa de 75% para 150%.

Todavia, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN. Nada mais fez a autoridade fiscal que levar a efeito o aludido comando legal. O agente fazendário encontra-se limitado ao estrito cumprimento da legislação tributária, expressão que, nos termos do art. 96 do CTN, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Não há violação aos princípios constitucionais.

Como se colocou nas considerações iniciais deste Voto, em virtude do princípio da legalidade, que norteia os atos da Administração Pública, a esta autoridade julgadora administrativa não é dado descumprir normas legais e regulamentares vigentes, sob pena de responsabilidade funcional (art. 17, incisos IV e V, da Portaria MF nº 20, de 17 de fevereiro de 2023). E, pelo caráter vinculado de sua atuação, as instâncias administrativas não são o foro adequado para apreciar questões e alegações que importem, mesmo que indiretamente, no reconhecimento de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos validamente editados.

Posto isto, não há como substituir a referida multa de ofício pela multa de mora em percentual equivalente a 20%, porquanto são multas distintas aplicadas em diferentes situações, conforme acima elucidado.

Portanto, deve ser mantida a exigência da multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto aos juros sobre a multa, o Código Tributário Nacional, em seu art. 161, outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, seja qual for o motivo do inadimplemento. Por seu turno, a leitura do auto de infração mostra que os juros moratórios foram calculados apenas sobre o valor do tributo devido e não sobre a multa. Assim, não consta, ainda, quando do lançamento, a incidência de juros sobre multa.

A título informativo, pode-se assinalar que a partir da ciência dos autos de infração, os lançamentos de ofício se completam, constituindo-se, então, o crédito tributário da União, que, à luz do artigo 113, § 1º, combinado com o artigo 139, ambos do CTN, compreende os valores do imposto, da contribuição e da multa de ofício proporcional.

A exigibilidade dos juros de mora está prevista no art. 161 do Código Tributário Nacional, que impõe a sua cobrança sempre que o crédito tributário for pago após o vencimento.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A multa de ofício é parte integrante do crédito tributário, que tem seu vencimento no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Transcorrido esse prazo sem que o crédito tributário tenha sido adimplido, passa a incidir sobre ele os juros de mora, conforme

previsto no art. 161 do CTN, que determina a incidência sobre o crédito não integralmente pago no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, firmou o entendimento de que os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Ocorrendo o inadimplemento no pagamento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive sobre a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. Observe-se a respectiva ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

No âmbito administrativo já se encontra pacificada a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício. Transcreve-se a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF) sobre a matéria:

Súmula CARF nº 108 (DOU 11/09/2018): "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Portanto, **como a multa faz parte do crédito juntamente com o tributo, a ela são aplicados os mesmos critérios de cobrança, devendo sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.**

8 CONCLUSÃO.

Em face do exposto, voto por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por se referir a matérias não impugnadas na primeira instância (preclusão), e, na parte conhecida, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos referentes aos pagamentos realizados aos prestadores I9-POS – Serviço de Suporte Ltda., Programmer's Informática Ltda. e Meta Serviços em Informática S/A

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR

ACÓRDÃO 3201-012.598 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11634.720021/2020-67

DOCUMENTO VALIDADO