



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13855.721308/2015-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.231 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2018
Matéria PIS E COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente ALD AUTOMÓVEIS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/04/2010 a 31/12/2011

Ementa:

NULIDADE DECISÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Respeitados pelo Fisco os princípios da motivação, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, é improcedente a alegação de cerceamento de defesa e nulidade do feito fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/2010 a 31/12/2011

Ementa:

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. GERENCIAMENTO DE FROTAS. CONFIGURAÇÃO DESTA ESPECÍFICA ATIVIDADE EMPRESARIAL COMO SERVIÇO.

A atividade de gerenciamento de frotas de veículos vai muito além da simples "locação" de veículos, motivo pelo qual se configura como serviço e autoriza o creditamento daqueles insumos indispensáveis para a realização do objeto social da empresa.

COFINS. CRÉDITOS. GERENCIAMENTO DE FROTAS. DEPRECIAÇÃO. TAXA MENSAL. VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.

Na atividade de gerenciamento de frotas os veículos adquiridos são equivalentes à máquinas, o que autoriza a apuração de créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2010 a 31/12/2011

Ementa:

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso, vencidos os conselheiros Waldir Navarro Bezerra (relator), Maria Aparecida Martins de Paula e Pedro Sousa Bispo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Diego Diniz Ribeiro.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Pedro Sousa Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de **Auto de Infração** (fls. 8/67), lavrado contra a empresa **ALD AUTOMÓVEIS S/A.**, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS e para a COFINS (com a multa de 75%), referente aos períodos de apuração 04/2010 a 12/2011. No Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 69/100, a Fiscalização informa que a atividade principal da Recorrente, responsável por 99% do seu faturamento, **é locação de veículos**, e não prestação de serviços, esta cuja receita nos anos-calendário 2010 e 2011 não atingiram nem 1% das receitas de locação.

Relata o Fisco no TVF que a Recorrente apurou créditos em relação aos veículos incorporados ao seu ativo imobilizado, utilizados para locação a terceiros, valendo-se da faculdade insculpida no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que remete ao inciso III do § 1º do mesmo artigo, aplicando as alíquotas das contribuições sociais sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição a cada mês.

O art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, admite créditos para “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros”, aplicando-se as mesmas alíquotas das contribuições sobre o valor dos encargos de depreciação incorridos no mês.

Quando efetuada com base no art. 3º, VI, c/c § 14, no entanto, a opção oferecida não trata mais de “máquinas, equipamentos e outros bens”, mas apenas de “máquinas e equipamentos”, sendo, portanto, inadmissível a apuração de créditos sobre os veículos com base no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Logo, os veículos incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, utilizados na atividade de locação a terceiros, não ensejam a possibilidade de constituição de créditos do PIS e da Cofins calculados sobre o valor de aquisição, tanto na forma (48 meses) do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, como (imediatamente) do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, mas apenas com base nos correspondentes encargos mensais de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, c/c § 1º, III, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, hipótese de crédito que alcança, além das máquinas e equipamentos, outros bens incorporados ao ativo imobilizado, como é o caso de veículos automotores.

Por bem narrar os fatos e com a devida clareza, valho-me dos principais trechos reproduzidos do relatório da decisão recorrida, nos seguintes termos (fls. 1.093/1.121):

(...) ...

6. Na hipótese de alienação de bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam gerando créditos do PIS e da Cofins, não é admitida a apuração de créditos a partir do mês seguinte ao da alienação, porque o bem não mais será utilizado pela pessoa jurídica alienante na locação a terceiros, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

7. A RFB já pacificou entendimento de que a opção de apurar créditos do PIS e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados nas atividades da empresa, não alcançando os veículos automotores por falta de previsão legal, conforme Solução de Consulta Cosit nº 02, de 2015;

8. Tanto o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, quanto o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que a possibilidade de creditamento decorre da aquisição de insumos necessários à prestação de serviços e à fabricação de bens e/ou produtos destinados à venda, mas locação de veículo (obrigação de dar) não é atividade conceituada como prestação de serviços (obrigação de fazer);

9. Tem-se claro que, em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços, a faculdade de desconto de créditos citada no item anterior não se aplica à locação de bens móveis, razão pela qual o creditamento de PIS e Cofins sobre insumos adquiridos pelas locadoras de veículos é absolutamente ilegal;

10. A RFB já pacificou entendimento de que não há possibilidade de apuração de créditos de PIS e Cofins na aquisição de bens e serviços aplicados em bens locados, isto é, a atividade de locação de bens móveis não comporta apuração de créditos sobre insumos, conforme soluções de consultas que reproduz;

11. O art. 43 da Lei nº 11.196, de 2005, deu nova redação ao art. 3º, VI, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e assim, até 30/11/2005 era vedada a apuração de créditos de PIS e Cofins sobre os encargos da depreciação de bens integrantes do ativo imobilizado adquiridos ou destinados para locação a terceiros, o que “joga uma pá de cal na tese daqueles que consideram a locação de bens móveis atividade de prestação de serviço”, pois se a locação fosse prestação de serviço não haveria necessidade de tal alteração legislativa;

12. A legislação nunca admitiu o creditamento de PIS e Cofins sobre a aquisição de insumos aplicados ou consumidos em bens locados a terceiros, não havendo que se falar em crédito sobre aquisição de insumo quando a atividade operacional é locação de bens móveis;

13. Embora a empresa se considere prestadora de serviços para fins de creditamento do PIS e da Cofins, não se considera contribuinte do ISS por entender que a locação não é prestação de serviços;

14. Caso, por mera suposição, se considerasse que a locação de veículo é prestação de serviços e que a contribuinte tivesse direito à apropriação de créditos sobre a aquisição de bens e serviços, muitos itens sobre os quais foram apurados créditos de PIS e Cofins não se encaixariam no conceito de insumo, tais como locação de veículos frota, seguros de veículos frota e assistência 24 horas.

Desta forma, foram glosados integralmente os créditos informados nas Linhas 03 (Serviços Utilizados como Insumos) das Fichas 06A e 16A dos DACON; e reclassificados os créditos informados nas Linhas 10 (Sobre Bens do Ativo Imobilizado – Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção) para as Linhas 09 (Sobre Bens do Ativo Imobilizado - Com Base nos Encargos de Depreciação) das Fichas 06A e 16A dos DACON, recalculando-se os valores com base na taxa normal de depreciação de veículos, 20% a.a (1/60 avos por mês).

Foram, então, lavrados os Autos de Infração relativos ao PIS e à Cofins, nos quais foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75%. Cientificada dos lançamentos, a autuada apresenta impugnação alegando, em síntese:

1. No que tange ao Auto de Infração de IRPJ, de fato cometeu um equívoco quando da apuração e recolhimento do valor do imposto, efetuando com a impugnação o pagamento do débito exigido, razão pela qual requer a extinção do crédito tributário;

2. Quanto aos Autos de Infração relativos ao PIS e à Cofins, a atividade de locação da impugnante deve ser enquadrada como prestação de serviço e, portanto, as despesas com todos os insumos aplicados podem ser deduzidas do valor das contribuições devidas, nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;

3. Muito embora os créditos apropriados pela impugnante tenham atendido aos dois requisitos previstos na legislação (ser

a despesa um insumo para a atividade desempenhada pela empresa e o insumo ser utilizado no serviço prestado), o Auditor-Fiscal não os reconheceu sob o pretexto de que a atividade da impugnante não poderia ser enquadrada como uma prestação de serviço para fins da legislação do PIS e da Cofins;

4. A impugnante descreve longa e detalhadamente a atividade por ela desenvolvida (locação e gestão de frotas de veículos), alegando que é uma obrigação de fazer, diferente de uma locação pura e simples realizada em lojas (locação diária) – que é uma obrigação de ceder, mediante pagamento –, não podendo, assim, ser enquadrada como uma mera locação de coisas e ter o mesmo regime jurídico aplicável à locação;

5. Não deve prevalecer a alegação do autuante de que o STF, quando do julgamento do RE 116.121-3, já teria pacificado o entendimento de que a atividade de locação de bens móveis não pode ser considerada como prestação de serviço, pois assim transporta de maneira literal um entendimento que foi aplicado para o ISS, tributo de natureza distinta;

6. A prestação de serviços para fins de PIS e Cofins se identifica com o termo “atividade empresarial”, e não com a expressão “obrigação de fazer”, que é núcleo do ISS, entendimento que está, inclusive, em linha com o que o STF tem decidido para as instituições financeiras na definição da hipótese de incidência da Lei nº 9.718, de 1998;

7. Ao revés do que pretendeu o Auditor-Fiscal, a inclusão pelo art. 43 da Lei nº 11.196, de 2005, do termo “locação a terceiros” no inciso VI dos arts 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, só corrobora que locação é prestação de serviços, sendo que a modificação do legislador, na verdade, somente veio a esclarecer algo que já era inerente à legislação do PIS e da Cofins previamente existente;

8. Ademais, o STF analisou a questão considerando um caso de locação pura e simples, sem qualquer valor agregado, situação absolutamente distinta dos presentes autos, cuja locação é customizada, personalizada, envolvendo a prestação de diversos serviços para que seja dado cumprimento ao contrato firmado com os clientes da impugnante, nos termos de suas exigências e necessidades;

9. No que tange ao segundo fundamento para justificar as glosas, de que a impugnante não poderia se apropriar dos créditos relacionados à locação de veículos frota, seguro de veículos frota e assistência 24hs, porque tais encargos não seriam insumos, o autuante se apegou ao conceito de insumo transcrito nas Instruções Normativas nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004;

10. Contudo, o conceito de insumo contemplado na sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins está relacionado ao fato de o encargo ter sido utilizado e ser essencial, ainda que de forma indireta, na atividade-fim de determinado contribuinte, e

concorrer para a geração de receita, que se assemelha ao conceito de custo de produção de bens e serviços definido pelo artigo 290 do RIR/99 e de despesa necessária do artigo 299 do RIR/99;

11. Portanto, para fins de creditamento, devem ser considerados como insumos todos os encargos adquiridos pelos contribuintes, desde que sejam essenciais e empregados com a finalidade de atingir os objetivos sociais da atividade destes contribuintes de forma a impactar a suas receitas, entendimento inclusive pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF quando da prolação do Acórdão nº 9303-01-740 e em julgados recentes do Judiciário;

As IN SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, buscam conceito de insumo que é adotado pela legislação do IPI para efeitos de creditamento, mas essa equiparação também é ilegal, tendo em vista que a não cumulatividade dos referidos tributos é diversa;

13. Mesmo que permaneça o absurdo entendimento de que a atividade de locação de veículos contratada pela impugnante não se enquadra no conceito de insumo, é possível inferir que a despesa incorrida com esse serviço atende aos três requisitos inerentes à aplicação da norma do inciso IV dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, pois o veículo automotivo locado é espécie do bem “máquina”, o serviço locação de veículo reserva é contratado com pessoas jurídicas e é imprescindível à sua operação, visto que sem essa locação não poderá a impugnante atender aos seus clientes de forma imediata;

14. O método de depreciação dos veículos adquiridos para integração do ativo imobilizado está correto, correspondendo a 1/48 por mês do valor de aquisição do bem, por se enquadrar no §14 e no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

15. Porém, na ótica do autuante, não é possível enquadrar os veículos automotores como máquinas e equipamentos pela simples análise sistemática da legislação do PIS e da Cofins, sob o argumento de que, sempre que o legislador quis incluir ao regramento os veículos automotores, o fez de maneira expressa;

16. A legislação do PIS e da Cofins não estabelece conceitos específicos para “máquinas e equipamentos” para fins dessa alternativa de cálculo, daí a necessidade de se buscar tais conceitos em outras fontes normativas e doutrinárias, conforme semântica dos vocábulos e conceito nas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado (“NESH”); 17. No caso da impugnante, é inconteste que os ativos em questão (veículos) são, de fato, maquinários e, portanto, passíveis de apropriação de créditos de PIS/Cofins para cálculo da depreciação à fração de 1/48, conclusão corroborada pela Receita Federal ao entender que as locadoras de veículos podem optar pela depreciação de veículos adquiridos no mercado interno com base na razão mensal de 1/48 avos, a partir de 01/05/2004, conforme Solução de Consulta nº 10/11;

18. Mesmo tendo a RFB alterado seu entendimento sobre o tema, tal como mencionado pelo auditor fiscal ao citar a Solução de

Consulta exarada em 2015, fato é que à época da apropriação dos créditos a impugnante o fez em conformidade tanto com a legislação tributária como também com o entendimento vigente da Receita Federal;

19. Aliás, o auditor fiscal reconheceu que “a partir de 01/12/2005, os bens integrantes do ativo imobilizado das empresas, mesmo que locados a terceiros, passaram a gerar créditos de PIS e COFINS, calculados sobre a depreciação (...)” conforme trecho extraído do tópico “3.2.5 - Outros aspectos legais a serem considerados” do Termo de Verificação Fiscal;

20. Ainda que haja a alienação dos bens que compõem o ativo imobilizado do contribuinte anteriormente ao término do prazo de 4 anos, tal fato não é suficiente para afastar o direito à apropriação integral dos créditos de PIS e Cofins, justamente porque inexistente qualquer dispositivo que impeça essa apropriação, visto que, quando o legislador pretende fazer qualquer vedação ao direito ao crédito, o faz expressamente, como ocorre no caso do ICMS;

21. A sistemática introduzida pelo §14 do artigo 3º da Lei 10.833, de 2003, é mero procedimento para o aproveitamento do crédito;

22. No item 3.2.5 do Termo de Verificação Fiscal, o Auditor-Fiscal também tenta justificar a alteração da forma de cálculo sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado sob o argumento de que a impugnante já seria beneficiada pelo não recolhimento do PIS e da Cofins no momento da venda do veículo integrante de seu ativo imobilizado, mas todas as empresas são beneficiadas pela regra isentiva na venda dos ativos imobilizados;

23. A desigualdade é da atividade da própria impugnante, pois há direito de crédito às principais despesas das empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviço, no entanto, se prevalecer o entendimento do auditor fiscal, no caso de ela não fazer jus ao crédito decorrente da atividade de locação, a atividade da impugnante seria a única que não teria direito a qualquer crédito de PIS e Cofins;

24. Os créditos com fatos geradores anteriores à 16/04/2010 não poderiam ter sido glosados, uma vez atingidos pela decadência prevista no art. 150, §4º do CTN;

25. É ilegítima a exigência de multa e de juros sobre os créditos de PIS/Cofins apropriados na aquisição de bens do ativo imobilizado apurados à fração de 1/48 mensais, tendo em vista que a embasou sua conduta em entendimento exarado pela própria RFB na Solução de Consulta nº 10/2011, o que remete à aplicação do art. 100 do CTN;

26. A exigência de juros sobre a multa é indevida, nos termos do entendimento jurisprudencial sobre a aplicação do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

27. Ao final, protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários e pela produção de todas as provas em direito admitidas.

É o Relatório.

No entanto, os argumentos aduzidos pela Recorrente, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme Ementa do Acórdão nº 15-42.049, de 30/03/2017, prolatado pela DRJ em Salvador (BA):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/2010 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE COISAS. CRÉDITOS. INSUMOS.

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

CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.

A opção de apurar créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente aquelas previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

LOCADORA DE VEÍCULOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE VEÍCULOS DESTINADOS À LOCAÇÃO PARA TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com aluguel de veículos para locação a terceiros não geram direito à apuração de crédito da Cofins, por falta de previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 30/04/2010 a 31/12/2011 **NÃO CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE COISAS. CRÉDITOS. INSUMOS.**

O direito a crédito previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, destina-se unicamente às pessoas jurídicas que exerçam atividades de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A atividade empresarial de “locação de bens móveis” tem natureza distinta da atividade de “prestação de serviços”. Aquela é obrigação de dar; esta, obrigação de fazer. Dessa forma, receitas decorrentes da locação de veículos não admitem dedução de créditos em relação a insumos.

CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.

A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep são somente aquelas previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

LOCADORA DE VEÍCULOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE VEÍCULOS DESTINADOS À LOCAÇÃO PARA TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com aluguel de veículos para locação a terceiros não geram direito à apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 30/04/2010 a 31/12/2011 **JUROS DE**

MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em **17/04/2017** (fl. 1.128) a Recorrente foi devidamente cientificada por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB e não resignada com a r. decisão, a empresa em **16/05/2017** (fl. 1.130), interpôs o presente recurso voluntário, (fls. 1.131/1.199) no qual, repisa os argumentos de sua impugnação e em suma, alega o descabimento das glosas no Auto de Infração, argumentando as seguintes razões:

- que é objeto da Impugnação apenas os Autos de Infração que exigiram o recolhimento dos valores supostamente devidos a título de PIS e COFINS. Diante disso, o acórdão recorrido declarou extinto pelo pagamento odébito referente ao Auto de Infração de IRPJ, nos seguintes termos: "Ao que se refere ao Auto de Infração de IRPJ, o crédito tributário foi extinto pelo pagamento, conforme extrato do processo às fls. 900/904 e informação no despacho às fls. 905".

IV- requer a **nulidade do Acórdão**: houve violação à ampla defesa e ao contraditório - ausência de análise de fundamentos e de documentos apresentados pela Recorrente; Por esse motivo, a ausência de análise pelo acórdão recorrido dos fundamentos e documentos apresentados pela Recorrente impossibilitou o exercício de sua ampla defesa e do contraditório, pois não permitiu a compreensão dos motivos pelos quais se concluiu que a atividade empresarial da Recorrente não é de prestação de serviços, mas, de singela locação de veículos, **quando o Fisco dispunha de todos os meios para verificar esse fato.**

V.1 - Da legitimidade dos créditos apropriados em decorrência da aplicação do inciso II dos arts. 3ºs das leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e o entendimento exarado pela fiscalização e pelo acórdão recorrido; Como é cediço, os arts. 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03 permitem aos contribuintes de PIS/COFINS, sujeitos ao regime não-cumulativo, o direito à apropriação de créditos dessas contribuições em relação a despesas e custos relacionados à atividade das empresas, entre os quais estão as despesas com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços;

- a Recorrente atua no ramo de locação de veículos e no gerenciamento de frota de veículos de terceiros, prestando serviços altamente específicos para cada um de seus clientes, tudo para atender as necessidades demandadas por eles. Essa atividade empresarial, em muito se distancia de uma simples locação, ao contrário do que quis afirmar, inicialmente, o Sr. Auditor-Fiscal e, neste momento, o v. acórdão recorrido;

Da análise da operacionalização das atividades desenvolvidas pela Recorrente, é possível verificar que, diversamente do quanto sustentado pelo Sr. Auditor-Fiscal e pelo acórdão recorrido, a locação de veículos realizada pela Recorrente é totalmente distinta das locações pura e simples de veículos realizadas em lojas (locação diárias): os veículos são customizados (não são veículos padrão); os veículos são específicos para o cliente (e não são veículos disponíveis no pátio da empresa); os veículos são adquiridos para o cliente (sendo que a Recorrente não tem veículos "em estoque"; o contrato envolve uma série de atividades que complementam a disponibilização do veículo (e não uma simples cessão do bem); após a

disponibilização, a Recorrente continua exercendo diversas atividades ao cliente (e não simplesmente aguarda o retorno do veículo), etc.

- do conceito de prestação de serviços na legislação de PIS e COFINS e a inaplicabilidade do entendimento do RE 116.121-3 ao caso concreto:

- pelo fato de o acórdão recorrido ter feito uma interpretação do julgamento do RE 116.121-3, completamente dissociada da legislação do PIS e COFINS, transportando de maneira literal, um entendimento que foi aplicado para ISS, para tributos de natureza distinta;

- como se viu anteriormente, as atividades realizadas pela Recorrente não podem ser consideradas como locação pura e simples, mesmo em uma acepção literal do julgamento do A. Supremo Tribunal Federal. Além disso, ao contrário do quanto consignado no v. acórdão recorrido, a expressão "prestação de serviços", para fins de PIS e COFINS, se identifica com o termo atividade empresarial, e não com a expressão "obrigação de fazer", que é núcleo do ISS, estando em linha, inclusive, com o entendimento que vem sendo adotado pelo A. STF na apreciação de outros casos (RE 609.096);

- o termo "prestação de serviços" mencionado na legislação de PIS e COFINS surge não na definição da regra matriz de incidência (a exemplo do ISS), mas na definição das hipóteses de creditamento no regime da não-cumulatividade;

- por fim, a Recorrente não poderia deixar de destacar que, quando do julgamento citado pelo acórdão recorrido, o Supremo Tribunal Federal analisou a questão considerando um caso de locação pura e simples, sem qualquer valor agregado. Ao assim fazer, a única conclusão que se pode chegar é a de que a situação analisada pelo STF é absolutamente distinta dos presentes autos, cuja locação é customizada, personalizada, envolvendo a prestação de diversos serviços para que seja dado cumprimento ao contrato firmado com os clientes da Recorrente, nos termos de suas exigências e necessidades.

- Do conceito de prestação de serviços trazido pelo A. STF no julgamento do RE 651.703/PR e a sua aplicação ao caso concreto:

- Conforme mencionado anteriormente, além de a prestação de serviços por ela realizada estar em consonância com o antigo conceito dessa atividade trazido pelo STF no julgamento do RE 116.121-3, envolvendo uma obrigação de fazer, também encontra perfeita subsunção com o mais novo conceito de prestação de serviços, delineado pelo STF quando do julgamento do RE 651.703/PR.

V.1.2 - Os Créditos Glosados pela Fiscalização são Considerados Insumos - O Conceito de Insumos para Fins de Créditos de PIS e de COFINS

- para aferir o que é insumo, no contexto da legislação de PIS e COFINS, deve-se verificar a necessidade de tal elemento ao processo produtivo ou à atividade-fim da prestação de serviços, impactando e resultando na receita auferida pela pessoa jurídica. Nesse sentido, inclusive, concluiu o v. acórdão recorrido: *Como se extrai das normas de regência, de forma explícita, a simples aquisição de um bem ou serviço não implica, por si só, imediata*

autorização para desconto da contribuição. Tal evento irá depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

- nesse sentido, não há dúvidas de que, ao contrário do que restou consignado no v. acórdão recorrido, as atividades de (i) seguro da frota, (ii) locação de carro reserva e (iii) assistência 24 horas (atendimento de panes, guinchos) são essenciais para o exercício da principal atividade da empresa, qual seja, a locação customizada de veículos. Essas atividades são realizadas objetivando atender as exigências dos próprios clientes da Recorrente, informadas expressamente no contrato firmado entre eles (elabora um resumo de cada uma dessa atividade);

V.1.3 - Argumento autônomo para os dispêndios com locação de veículos: a possibilidade de apropriação dos créditos pelas disposições dos art. 3º, IV da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03.

- a Recorrente demonstrou em sua Impugnação, como argumento autônomo, que ainda que permaneça o absurdo entendimento de que as atividades de locação de veículos contratadas pela Recorrente não se enquadram no conceito de insumo, é possível a apropriação do crédito de PIS/COFINS com embasamento no inciso IV dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

V.1.4 - A interpretação do Sr. Auditor Fiseai e do v. acórdão recorrido resultam em anulação do regime não-cumulativo:

- como é cediço, a pessoa jurídica que apura o IRPJ com base no Lucro Real está obrigada à apuração do PIS e da COFINS com base no regime não-cumulativo, conforme determinam os artigos 8º e 10º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente. Ou seja, a sujeição ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS não foi uma opção da Recorrente, mas sim uma obrigação imposta pela Lei, que não pode, ainda que seja mais benéfico, optar pelo regime cumulativo.

V.2 -da ilegitimidade dos créditos apropriados em decorrência da aplicação do inciso vi dos arts. 3ºs das leis nº 10.637/02 e 10.833/03

- a Recorrente demonstrou em sua Impugnação a legitimidade de apropriação do crédito de PIS/COFINS com embasamento no §14 e no inciso IV dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo em vista, em breve síntese, que "veículo" é uma espécie de máquina e equipamento.

V.2.1 - A legislação acerca da apropriação de crédito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre ativo imobilizado e o entendimento exarado pelo Fisco e referendado pelo acórdão recorrido:

- os custos e as despesas que dão origem aos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS encontram-se previstos no artigo 3º das Leis e 10.637/02 e 10.833/03, no qual se incluem no inciso "VI", os bens destinados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

- o fato jurídico que concede o direito à escrituração desses créditos é, portanto, a aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens destinados ao ativo imobilizado do contribuinte.

V.2.2 - A correta opção pela apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS à fração de 1/48 mensais sobre o custo de aquisição:

- conforme pontuado, o legislador atribuiu a opção pelo aproveitamento dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS em 4 anos na hipótese de aquisição de máquinas, equipamentos destinados ao ativo imobilizado.

VI - Do crédito tributário - Decadência de parte dos valores exigidos

- a Recorrente demonstrou em sua Impugnação que haveria excesso do crédito tributário está na constatação de que parte das glosas incluídas pela Fiscalização está extinta pelo instituto da decadência. É o que ocorre com todas as glosas referentes aos fatos geradores anteriores à 16/04/2010.

Não obstante, o acórdão recorrido entendeu que não haveria que se falar em decadência de 16 (dezesesseis) dias do mês, sendo certo que "o período de apuração mais antigo ora em litígio ocorreu ao final do mês de abril de 2010, quando se inicia a contagem do prazo decadencial." Assim, não haveria como considerar a glosa de parte dos créditos, ignorando-se os dezesesseis dias iniciais do período de apuração.

VI.2 - Da aplicação do artigo 100, do CTN

A Recorrente demonstrou em sua Impugnação que, em relação aos créditos de PIS/COFINS referentes à depreciação de veículos adquiridos para o ativo imobilizado da empresa sob a fração de 1/48, caso eventualmente se reconheça à ilegitimidade da apropriação dos créditos, também há excesso de crédito tributário, na medida em que o Sr. Auditor-Fiscal não poderia ter exigido da Recorrente quaisquer espécies de penalidade.

VI.3 - Da ilegitimidade da cobrança de juros sobre multa

- trata-se de entendimento que já foi reiterado pela CSRF. Também nesse ponto merecem ser reduzidos os Autos de Infração ora impugnados, tendo em vista a ilegitimidade da exigência dos juros sobre a multa.

Diante das razões expostas, requer-se que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido, a fim de que seja integralmente reformado o acórdão recorrido, por quaisquer um dos fundamentos suscitados nos itens acima elencados.

Por fim, solicita sustentação oral do presente recurso, nos termos do Regimento Interno do CARF, requerendo seja previamente intimada nas pessoas dos seus representantes legais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra

1. Da admissibilidade do Recurso

O **Recurso Voluntário** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido pelo Colegiado.

2. Objeto da lide

A discussão confina-se à possibilidade de apuração de créditos no regime não cumulativo sobre as seguintes fatos:

(i) glosa dos créditos indicados na linha 03 (serviços utilizados como insumos) das Fichas 06A e 16A da DACON, por entender que a principal atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente (**locação de veículos**) não seria "prestação de serviço" e, conseqüentemente, a Recorrente não faria jus a qualquer crédito previsto no inciso II dos artigos 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

(ii) que a atividade de locação fosse compreendida como prestação de serviços, os encargos com (a) seguro da frota, (b) locação de carro reserva e (c) assistência 24 horas, não seriam considerados insumos, o que também afastaria o direito de crédito da Recorrente, nos termos do inciso II dos artigos 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(iii) quanto a forma de cálculo de crédito sobre **depreciação mensal** de bens do ativo imobilizado de 1/48 avos para 1/60 avos, reclassificando os créditos de PIS e COFINS. Isso porque, de acordo com o Fisco, a Recorrente somente poderia calcular a depreciação dos veículos adquiridos para incorporação ao ativo imobilizado com base no art. 3º, inciso VI, c/c §1º, III das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03, e não com base no §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, como enquadrado pela Recorrente, uma vez que esse último dispositivo seria específico para máquinas e equipamentos, não podendo os **veículos** serem assim considerados.

3. Preliminar de nulidade do Acórdão

Antes de adentrar no mérito do caso, a Recorrente aponta nulidade do Acórdão da DRJ por não ter enfrentado os argumentos trazidos na Impugnação. Peço licença para destacar as palavras da Recorrente nesse sentido:

"(...) 22. Não obstante, ao assim decidir, o v. acórdão recorrido deixou de analisar alguns fundamentos que foram suscitados, bem como documentos apresentados pela Recorrente, os quais são imprescindíveis para a comprovação de que a atividade empresarial por ela realizada não pode ser considerada como locação pura e simples, mas como verdadeira prestação de serviços, sendo uma atividade de alto valor agregado.

23. A fim de demonstrar esse fato, a Recorrente demonstrou em sua Impugnação que os veículos são adquiridos nos termos das características descritas nas Propostas Comerciais e que, nesse sentido, ela primeiro estuda e analisa as necessidades de mobilidade do cliente, para então, adquirir os bens nas montadoras. Os veículos são adquiridos após a assinatura do contrato com o cliente, já de acordo com seus critérios e especificações.

24. Além disso, a Recorrente demonstrou que referidos veículos não estão à disposição do público em geral, mas única e exclusivamente daquele cliente em particular. Citou e anexou aos autos, a título exemplificativo, o contrato de veículos firmado com a empresa Factory Mutual Insurance (doe. 05 da Impugnação) e, ainda, anexou o Contrato firmado com a empresa Mercosul Assistance Participações LTDA. ("MONDIAL") (doe. 08 da Impugnação)

(...).

26. Assim, a Recorrente demonstrou, ao final, que realiza um trabalho prévio da identificação das necessidades junto ao seu cliente (devidamente formalizada via Proposta Comercial), customização, aquisição do veículo perante a montadora, disponibilização do veículo ao cliente e, ao término do contrato, avenda do veículo".

Assim, pelos motivos acima expostos, deve ser declarada a nulidade do v. acórdão recorrido, a fim de que os fundamentos e documentos juntados aos presentes autos sejam devidamente analisados.

Em resumo, alega a Recorrente que a ausência de análise pelo acórdão recorrido dos fundamentos e documentos apresentados impossibilitou o exercício de sua ampla defesa e do contraditório, pois não permitiu a compreensão dos motivos pelos quais se concluiu que a atividade empresarial da Recorrente não é de prestação de serviços, mas, de singela locação de veículos, "quando o Fisco dispunha de todos os meios para verificar este fato".

Primeiramente cabe resaltar que é certo que o julgador não tem a obrigação de analisar todos os argumentos trazidos pelas partes para alcançar a convicção necessária para julgamento do processo, na esteira da jurisprudência do STJ (REsp n. 874.793/CE e REsp 876271). Todavia, ele não pode se eximir da análise de argumentos que sejam decisivos para o deslinde do processo.

No entanto, discodo da Recorrente neste ponto e peço licença para destacar alguns trechos do Acórdão recorrido (fls. 1.103 e seguintes):

"(...) O crédito sobre insumos toca unicamente às atividades de: a) prestação de serviços; b) produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No presente caso, a atividade empresarial da autuada é a locação de veículos sem motorista, responsável por 99% do seu faturamento, a qual não se confunde com "prestação de serviços". "Prestação de serviços" é obrigação de fazer; "locação de bens móveis" é obrigação de dar e restituir.

No Código Civil Brasileiro (CCB), instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, a locação de coisas é tratada no capítulo V pelos artigos 565 a 578, enquanto a prestação de serviços é tratada no capítulo VII pelos artigos 593 a 609.

A impugnante entende que o art. 43 da Lei nº 11.196, de 2005, que deu nova redação ao inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, veio esclarecer algo que já era inerente à legislação do PIS e Cofins previamente existente, de que locação é prestação de serviços.

Porém, veja-se que as leis de regência da não cumulatividade do PIS e da Cofins, antes citadas, tratam separadamente essas atividades:

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) (grifei)

Quisesse o legislador permitir o creditamento sobre os insumos também na atividade de locação de bens móveis, teria mencionado expressamente nos incisos II dos arts. 3º das leis de regência, a exemplo do que o fez nos incisos VI do mesmo artigo.

(...).

Também a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) desta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) já se manifestou anteriormente no sentido da diversidade de naturezas entre a locação de bens móveis e a prestação de serviços, como por exemplo na Solução de Divergência (SD) nº 39, de 24 de outubro de 2008:

(...).

*Sobre o mesmo tema, em sentido semelhante manifestou-se, por maioria, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do **Recurso Extraordinário RE 116.121/SP**. Cita-se excerto do voto do Min. Celso de Mello.:*

"Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que substanciam um praestare ou um facere.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resultado do art. 1.188 do Código Civil: "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição." (...).

Dessa sorte, tem-se a impossibilidade de creditamento sobre insumos na atividade de locação de veículos.

A impugnante alega que a atividade por ela desenvolvida enquadra-se como prestação de serviço por se tratar de locação e gestão de frotas de veículos (obrigação de fazer), diferente de uma locação pura e simples realizada em lojas (obrigação de ceder, mediante pagamento).

Porém, a alegada personalização dos veículos, que envolve a instalação de kits de conforto e acessórios, "insulfilm", kits multimídia, adesivagem, instalação de equipamentos e rastreadores/telemetria, ainda que sob a premissa de atender às necessidades específicas dos clientes, não descaracteriza tratar-se de locação de veículos.

O fato de o cliente comparecer a uma loja física e alugar um dentre os diversos carros disponíveis, ou o fato de o cliente previamente escolher quais os itens de conforto e segurança entende como necessários no veículo a ser locado, não transforma a obrigação de ceder o automóvel em uma obrigação de fazer.

Não se trata de equipamentos e acessórios exclusivos para cada carro, ou mesmo fabricados pela interessada. Qualquer automóvel pode dispor dos itens elencados. A existência de uma película de proteção no veículo, por exemplo, não caracteriza a locação como uma prestação de serviço, pois o contrato celebrado pela contribuinte não é de instalação de películas, nem de kits multimídia ou de adesivagem. Sua atividade, objeto do contrato celebrado com seus clientes e pela qual é remunerada, é a locação do veículo".

Pois bem, de fato, no processo administrativo tributário, não pode a DRJ ou o CARF simplesmente restare silentes a respeito da determinado fundamento da defesa apresentada pelo contribuinte que de fato pode culminar no cancelamento da autuação fiscal, sob pena de evidente afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa, da justiça, da equidade, além da busca da verdade material. No entanto, como pode ser visto no trecho acima reproduzido, não foi o que ocorreu no presente caso.

A Recorrente afirma (em resumo) em seu recurso que a atividade desempenhada e que as manutenções preventivas e corretivas são realizadas pela Recorrente, em sua própria rede credenciada: os clientes dispõem de "0800" para ligar e informar a necessidade dos serviços, sendo que, na maioria das vezes, se responsabiliza pela substituição temporária do veículo durante o tempo em que está parado para serviços, para que a atividade desempenhada pelo cliente não seja prejudicada. O cliente não se preocupa com eventual pane ou reparo. A Recorrente é que oferece toda a assistência para a manutenção do veículo, inclusive a opção de leva e traz do veículo, ou seja, retirada via plataforma no endereço indicado pelo usuário e encaminhamento para oficina e vice-versa. "Logo, o que se verifica, repise-se, é a prestação de uma atividade de alto valor agregado, que é realizada a longo prazo".

Por outro lado, no acórdão recorrido (em resumo), restou asseverado que nada mais natural que a Recorrente providencie a manutenção dos veículos, tendo em vista que eles fazem parte do seu patrimônio (do seu ativo), manifestou em relação ao pagamento de infrações de trânsito, etc., também concluindo que esses fatos não descaracterizariam o contrato de locação. Em fim, no acórdão recorrido, o fato de a Recorrente realizar a customização dos veículos, equipando-os com os itens que melhores atenderão às necessidades dos seus clientes, não seria suficiente para descaracterizar o contrato como sendo de locação de veículos. Isso porque, alocação dos veículos que seria o objeto do contrato firmado e que o valor pago pelo cliente seria em contraprestação à referida locação.

E, visando fundamentar o seu entendimento, cita dispositivos do Código Civil (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002), Soluções de Divergência da RFB e do RE do STF nº 116.121-3, que diferenciariam os conceitos de "prestação de serviços" e de "locação de bens móveis", bem como a própria legislação do PIS e da COFINS, que, em seu inciso VI, art. 3º da Lei nº 10.833/2003, teria tratado de forma separada sobre essas duas atividades, o que apenas evidenciaria que se está diante de institutos distintos.

Por isso, o pleito de nulidade é improcedente. Explico. Os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, estatuem:

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.

(...)

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

Primeiramente, porque o referido Acórdão recorrido foi proferido por autoridade competente, cujo nome, nº de matrícula e cargo: Auditor Fiscal da Receita Federal estão ali identificados.

Em segundo lugar, porque o alegado cerceamento de defesa não ocorreu. O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar

exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho.

Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, ausente vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

Assim, em que pesem as argumentações da Recorrente acima especificadas, entende-se que os argumentos foram enfrentados pela DRJ, inexistindo vício de nulidade apontado e o cerceamento de defesa arguído. Portanto, respeitados pelo Fisco os princípios da motivação, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, inexistente o cerceamento do direito de defesa e improcedente é alegação nulidade do feito fiscal.

Portanto, afastada a nulidade do Acórdão recorrido, segue-se para análise dos demais argumentos de defesa.

4. DECADÊNCIA. Fatos geradores anteriores a 16/04/2010.

Alega a Recorrente que os créditos com fatos geradores anteriores à 16/04/2010 não poderiam ter sido glosados, uma vez atingidos pela decadência prevista no art. 150, §4º do CTN. Afirma que demonstrou em sua Impugnação que haveria excesso do crédito tributário está na constatação de que parte das glosas incluídas pelo Fisco está extinta pelo instituto da decadência. É o que ocorre com todas as glosas referentes aos fatos geradores anteriores à 16/04/2010.

"(...) Não obstante, o v. acórdão recorrido entendeu que não haveria que se falar em decadência de 16 (dezesseis) dias do mês, sendo certo que "o período de apuração mais antigo ora em litígio ocorreu ao final do mês de abril de 2010, quando se inicia a contagem do prazo decadencial." Assim, não haveria como considerar a glosa de parte dos créditos, ignorando-se os dezesseis dias iniciais do período de apuração".

A Recorrente tomou ciência do Auto de Infração em 16/04/2015 (fl. 110). Observa-se que o período de apuração mais antigo sobre o presente litígio (data do fato gerador) ocorreu no dia **30/04/2010**, data que se inicia a contagem do prazo decadencial. Conforme disposição legal, o PIS e a COFINS são apurados mensalmente, logo, deve a fiscalização analisar os fatos que resultaram na apuração do crédito tributário daquele mês, não havendo como se considerar a glosa apenas de parte dos créditos, ignorando-se por completo o creditamento pertinente aos dezesseis dias iniciais do período de apuração.

Portanto, correto a decisão recorrida, não havendo que se falar em decadência.

5. Conceito de Insumos

No que se refere ao desconto de créditos, o núcleo da questão em combate, concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos - bens e serviços adquiridos, que geram direito aos créditos do PIS e da COFINS.

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições - na mesma ordem - a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

Atualmente, este Conselho Administrativo (CARF), na maior parte de suas decisões, não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Acórdão nº 3402-003.169, julgado em 20/07/2016, Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

(...) ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade

empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes (...).

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos - bens ou serviços - **que sejam aplicados na produção** - **de bens ou serviços**, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

Em suma, o entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

“O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

(...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).

Em resumo, especificamente falando, são **os custos de produção**, gastos incorridos no processo direto propriamente dito de obtenção de produtos e de serviços colocados à venda, não se incluindo nesse grupo, como exemplo, as despesas financeiras, as despesas de venda e as de administração, as quais constituem, do ponto de vista contábil, as despesas gerais de uma empresa.

Nesse escopo, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmem **as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa** para, então, analisar neste caso sob exame, quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos (que integram o custo de produção).

6. Da Atividade Exercida pela Empresa

Conforme informado pela Recorrente em seu recurso e constante do art. 3º do Contrato Social anexo aos autos (fl. 1.211), a atividade exercida pela Recorrente é de locação de veículos automotores e a prestação de serviço de gerenciamento de frota automotiva.

A empresa afirma que é líder mundial no mercado de locação, gestão e terceirização de frotas de veículos, possuindo cerca de 1.350.000 mil veículos sob a sua administração, e está presente no Brasil há mais de 10 anos. Atuando no mundo desde 1946, é também empresa integrante do Grupo Societe Generale. Em fim, que a atividade principal pode ser definida como "a locação e gestão de frotas de veículos, com todos os serviços a ele relacionados, por prazo determinado e mediante o recebimento de quantia certa em dinheiro".

7. Dos Créditos do PIS e da Cofins lançados na linha 03 das Fichas 06A e 16A dos DACON.

No que tange ao creditamento do PIS e da Cofins, há que se ter em mente que o crédito em relação aos insumos não foi admitido pelo legislador para todas as atividades empresariais. O crédito sobre insumos toca unicamente às atividades de: **(i) prestação de serviços; e, (ii) produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.** Tais disposições se aplicam tanto à COFINS como para a Contribuição para o PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002, ou por força do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, esta sobre a COFINS.

No presente caso, consta dos autos que a atividade empresarial da Recorrente **é a locação de veículos sem motorista**, responsável por 99% do seu faturamento, a qual, conforme analisado pelo Fisco não se confunde com “prestação de serviços”. Veja-se trecho do Acórdão abiaxo destacado:

“Prestação de serviços” é obrigação de fazer; “locação de bens móveis” é obrigação de dar e restituir. No Código Civil Brasileiro (CCB), instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, a locação de coisas é tratada no capítulo V pelos artigos 565 a 578, enquanto a prestação de serviços é tratada no capítulo VII pelos artigos 593 a 609”.

O art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que trata da Cofins não cumulativa, assim dispõe:

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

I. (...).

*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, (...).*

*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) - Grifei*

No meu entender, quisesse o legislador permitir o creditamento sobre os insumos também na atividade de locação de bens móveis, teria mencionado expressamente nos incisos II dos arts. 3º das leis de regência, a exemplo do que o fez nos incisos VI do mesmo artigo.

Conforme citado pela decisão de piso, a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da RFB, já se manifestou anteriormente no sentido da diversidade de naturezas entre a locação de bens móveis e a prestação de serviços, como por exemplo na Solução de Divergência (SD) nº 39, de 24 de outubro de 2008:

20. Assim, observa-se que 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. Em outras palavras, a locação de bens consiste em cessão do uso e do gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, sem inclusão de qualquer espécie de mão-de-obra ou serviço.

21. Por sua vez, 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. Logo, o conceito de prestação de serviços adotado pelo Código Civil consiste no fornecimento de um trabalho ou serviço por uma das partes a outra, mediante remuneração.

Na decisão da DRJ, é destacado ainda, em sentido semelhante, a manifestação, por maioria, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário RE 116.121/SP. Cita-se excerto do voto do Min. Celso de Mello:

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que substanciam um praestare ou um facere.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resultado do art. 1.188 do Código Civil: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, “Direito Civil”, vol. 3/209-211, itens ns. 88/90, 23ª ed., 1995, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, “Instituições de Direito Civil”, vol. III/250-254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, “Contratos”, p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).

Insista-se, portanto, na asserção de que, para efeito de configuração do contrato de locação de coisas (locatio rerum, que se distingue, juridicamente, da locatio operis faciendi), a entrega de coisa não fungível constitui, nos termos de nosso estatuto civil (art. 1.188 c/c art. 1.189, I), um dos essentialia negotii, como acentua MARIA HELENA DINIZ (“Curso de Direito Civil Brasileiro”, vol. 3/194, 6ª ed., 1989, Saraiva):

A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ela um meio indispensável para a fruição do uso e gozo do bem, o que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega, a locação não se efetiva. (...).

Nesse diapasão, na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, estão exaustivamente elencados os serviços sujeitos à tributação do ISS, dentre os quais havia o item 3.01, referente à “locação de bens móveis”, que foi, entretanto, objeto de veto presidencial, em virtude do julgamento do RE nº 116.121-3 pelo STF, citado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, e que, como mencionado acima, pacificou o entendimento de que a atividade de locação de bens móveis não pode ser considerada como prestação de serviço.

Aduz a Recorrente que “(...) Não se trata, como pretenderam o Sr. Auditor-Fiscal e o v.acórdão recorrido afirmar, de mera locação de bem (nos moldes de empresas que fazem locação diária de veículos), mas de uma atividade de alto valor agregado, mediante a qual um terceiro contrata a Recorrente para gerenciar a frota de sua empresa (seja com veículos da Recorrente, seja com veículos da própria empresa).

No que concerne à atividade de locação e gestão dos veículos de propriedade da Recorrente, a atividade tem início com a informação do clientes obre as suas necessidades de deslocamento e transportes percursos e trajetos, modo de utilização, necessidades específicas, período de utilização, etc. Analisandotais critérios, as partes acordam sobre a quantidade de veículos automotores 0 (zero) km que precisarão ser disponibilizados, as particularidades de tais veículos, e o prazo de uso, respeitando o mínimo de 12 meses. Essas especificações constarão na proposta comercial”.

Como se vê, a Recorrente argumenta exaustivamente em seu recurso que a atividade por ela desenvolvida enquadra-se como prestação de serviço por se tratar de locação e gestão de frotas de veículos (uma obrigação de fazer), diferente de uma locação pura e simples realizada em lojas (obrigação de ceder, mediante pagamento).

Afirma que adquire os veículos de terceiros (montadoras), atendendo as especificações do cliente e desfrutando de condições comerciais diferenciadas. Isto é, após a contratação com o cliente, a Recorrente vai ao mercado e adquire, em seu nome, os veículos nos termos e condições que permitirão prestar a atividade de gestão de frota. Ressalta que é importante consignar que antes da formalização do contrato (reproduz trechos do contrato no recurso), a Recorrente faz a análise de crédito e risco do cliente, a fim de avaliar a viabilidade da operação a ser realizada. Essa análise prévia é imprescindível considerando que no decorrer do contrato firmado com o seu cliente surgem despesas que serão por ele suportadas. Da análise dos contratos citados, é possível verificar que a locação dos veículos automotores 0 (zero) km é realizada com base nas exigências previamente acordadas com o Cliente.

"(...) Importa destacar, ainda, que a personalização e customização é tamanha que, findo o prazo do contrato, os veículos adquiridos pela Recorrente para atender o seu cliente são vendidos, conforme é possível verificar do documento anexo (doe. 06 da Impugnação). Isto é, não são realocados para outros clientes, tal como uma empresa de locação comum, mas vendidos. Caso um novo cliente contrate a Recorrente em seguida, todo o processo é reiniciado, com identificação das necessidades, customização, aquisição do veículo perante a montadora, disponibilização do bem ao cliente, etc."

No entanto, nesse aspecto, concordo com a desisção *a quo*, as quais adoto como fundamentos de decidir (forte no § 1º do art. 50 da Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999), uma vez que a alegada personalização dos veículos, que envolve a instalação de kits de conforto e acessórios, "insulfilm", kits multimídia, adesivagem, instalação de equipamentos e rastreadores/telemetria, ainda que sob a premissa de atender às "necessidades específicas dos clientes", não descaracteriza a atividade de locação de veículos.

O fato de o cliente comparecer a uma loja física e alugar um dentre os diversos carros disponíveis, ou o fato de o cliente previamente escolher quais os itens de conforto e segurança entende como necessários no veículo a ser locado, não transforma a obrigação de ceder o automóvel em uma obrigação de fazer.

E prossegue a Recorrente informando que *" (...) Antes de os veículos serem disponibilizados aos seus clientes, a Recorrente realiza o emplaceamento desses veículos, o primeiro licenciamento, bem como o envio do veículo para os destinos que o cliente desejar (qualquer cidade). Aqui, mais uma diferença da simples atividade de locação realizadas pelas empresas conhecidas do mercado de locação diária: não é o cliente que retira o carro no pátio da empresa de locação, e sim a Recorrente que envia o veículo ao local designado pelo cliente"*.

No caso a Recorrente insiste que tal procedimento difere de uma simples locação, uma vez que existe uma atividade de valor agregado. A Recorrente adota todas as providências em relação ao transporte desse veículo para que ele seja entregue ao seu destinatário, desenvolvendo, para tanto, um esforço de sua parte, que seria nítida a existência de uma obrigação de fazer neste caso.

"(...) O que a Recorrente está demonstrando desde a apresentação da sua Impugnação é que a atividade empresarial por realizada deve ser enquadrada como "prestação de serviço", tendo em visto o alto valor agregado que a envolve, não podendo, portanto, ser considerada como simples locação de veículos e, conseqüentemente, ter afastado o seu direito ao crédito de PIS e COFINS previsto nas Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03".

Por outro lado, a decisão recorrida analisa, não de forma simpista como asseverado pela Recorrente, mas de forma motivada, aduzindo que o mesmo se verifica quanto ao local onde é feita a entrega do veículo, bem como o fato de a Recorrente providenciar as manutenções preventivas e corretivas dos seus próprios veículos, preservando, assim, o seu patrimônio. Ou seja, "os veículos locados lhe pertencem, e nada mais óbvio do que realizar a manutenção, o emplacamento e o primeiro licenciamento. Também por óbvio, e pelo mesmo motivo, a Recorrente recebe e paga eventuais infrações de trânsito, encaminhando-as aos clientes para fins de indicação do condutor".

Mesmo se considerarmos que a Recorrente, como infomado em seu recurso, que agrega outros valores que diferenciam a atividade da Recorrente de mera locação (tais como: (i) fornece serviço de apoio para panes, chaveiros, e guincho aos veículos impossibilitados de locomoção até o fornecedor mais próximo; (ii) gerencia a contratação de seguro para os veículos além de também auxiliar e instruir os usuários a como proceder em caso de se envolverem em acidentes, cuidando dos trâmites administrativos envolvidos; (iii) recebe e paga eventuais infrações de trânsito e encaminha ao cliente para fins de indicação do condutor e, posteriormente, efetua a cobrança dos valores via reembolso de despesas + taxa de serviço/gerenciamento; (iv) fornece relatórios gerenciais sobre desempenho da frota (km percorrido, multas, acidentes e etc), mesmo com esses conjunto de serviços adicionais entendo que não descaracteriza o contrato de locação.

Ora, a atividade empresarial da Recorrente não se enquadra no conceito de prestação de serviços que é trazido pela já citada Solução de Divergência (SD) n° 39, de 2008, que conceitua "prestação de serviços" e "locação de bens móveis", considerando que a atividade empresarial realizada pela Recorrente deve ser considerada como locação de veículos.

A sua atividade, objeto do contrato celebrado com seus clientes e pela qual é remunerada, é a locação do veículo.

A legislação que trata do PIS e da COFINS é clara aos prever a possibilidade de creditamento na hipótese de **aquisição de bens e serviços** utilizados como insumo na "prestação de serviços", e não com o termo "atividade empresarial", como quer entender a Recorrente.

Assim, as receitas auferidas pela ALD sofrem a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS e, dos valores apurados podem ser descontados os créditos previstos na legislação, tal como os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, considerados pela Fiscalização, inclusive, no Anexo 2 (Diferenças de PIS e COFINS Apurados), relacionados na planilha de fl. 105.

8) Do conceito de prestação de serviços (PIS e COFINS) entendimento do RE 116.121-3

Em seu recurso aduz a Recorrente que "(...) o acórdão recorrido merece ser integralmente reformado na parte que assevera que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 116.121-3, em sede de repercussão geral, já teria pacificado o entendimento de que a atividade de locação de bens móveis não poderia ser considerada como prestação de serviço (tendo excluído esse item da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/2003), porquanto não se caracterizaria como uma obrigação de fazer e que, por esse motivo, a atividade empresarial realizada pela Recorrente não seria prestação de serviços para a legislação de PIS e COFINS".

A Recorrente argumenta que o acórdão recorrido teria feito uma interpretação do julgamento do RE nº 116.121-3 completamente dissociada da legislação do PIS e COFINS, transportando de maneira literal, um entendimento que foi aplicado para ISS, para tributos de natureza distinta e que a expressão "prestação de serviços", para fins de PIS e COFINS, se identifica com o termo atividade empresarial, e não com a expressão "obrigação de fazer", que é núcleo do ISS, estando em linha, inclusive, com o entendimento que vem sendo adotado pelo STF na apreciação de outros casos, como no RE nº 609.096.

A Recorrente entende que a situação analisada no **RE nº 116.121-3** (locação de guindastes) e a da ALD são absolutamente distinta. De disso tudo, resulta a conclusão de que "prestação de serviços" para ISS não é "prestação de serviços" para PIS/COFINS, uma vez que no julgamento do **RE nº 609.096/RS**, o STF vem salientando que o termo "faturamento" previsto na legislação das contribuições ao PIS e COFINS, não significa os rendimentos auferidos na emissão de faturas (o que ocorre apenas quando da venda de bens ou prestação de serviços, no conceito do ISS), mas no contexto de atividade empresarial. Ainda que o contribuinte não emita qualquer fatura (ou seja, não venda bens ou serviços, na acepção da legislação do ISS, mas realize, por exemplo, uma atividade de locação), estará obrigado ao recolhimento das Contribuições, já que a atividade desempenhada é sua principal atividade empresarial, que consta no seu objeto social.

Trouxe ainda em seu recurso, considerações sobre o julgamento realizado pelo STF, no **RE nº 651.703/PR**, de 26/09/2016, em sede de repercussão geral, em que a Suprema Corte Constitucional alargou o conceito de serviços, entendendo pela incidência do ISS sobre atividades exercidas por operadoras de planos privados de assistência à saúde - plano de saúde e seguro-saúde. Alega que de acordo com o novo conceito trazido pelo STF, deverá ser considerada como prestação de serviço aquilo que trazer uma utilidade para alguém, por meio do exercício de atividades realizadas de forma conjunta, em caráter habitual e com o objetivo de auferimento de lucro. E essa prestação pode ou não estar conjugada com a entrega de um bem.

No entanto, deve ser observado que no julgamento do RE nº 116.121-3, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a presença da **locação de bens móveis** na lista anexa ao DL nº 406, de 1968, a antiga Lei complementar relativa ao ISS, **por entender que tal atividade não era uma forma de prestação de serviços**. Posteriormente, ao sancionar a nova lei complementar do ISS, a Lei Complementar nº 116, de 2003, o Presidente da República, pela mesma razão, vetou a presença dessa atividade na lista anexa à lei.

Dessa forma, os três Poderes da República já se pronunciaram sobre o assunto, afirmando que a locação de bens móveis não é uma forma de prestação de serviços : o Judiciário, por meio do STF, que declarou inconstitucional a cobrança de ISS sobre a locação de bens móveis; o Executivo, por meio do veto do Presidente da República à presença dessa

atividade na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003; e o Legislativo, por meio da aceitação desse veto.

Frize-se que a decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 116.121-3, tem influenciado toda a jurisprudência sobre o tema Locação de Bens Móveis, no qual se inclui, por óbvio, a locação de veículo. Essa influência se traduz em não se considerar a locação de bens móveis **uma obrigação de fazer**. A consequência disso é que, após a decisão do STF, todas as demais cortes de justiça têm considerado que a atividade de locação de veículo **não** se caracteriza como prestação de serviços, mas, sim, como uma mera **obrigação de dar**, fiando-se na distinção havida na Teoria Geral das Obrigações em Obrigação de Dar, Fazer e Não Fazer.

Aplicando-se tal constatação à legislação das contribuições ao PIS e à COFINS, ou seja, observando-se que locação de bens móveis e prestação de serviços são institutos distintos, tem-se claro que a faculdade de desconto de créditos, prevista no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços **não se aplica à locação de bens móveis**.

A Receita Federal do Brasil pacificou entendimento de que não há possibilidades de apuração de créditos de PIS e Cofins na aquisição de bens e serviços aplicados em bens locados, isto é, a atividade de locação de bens móveis não comporta apuração de créditos sobre insumos, conforme ementas de decisões nas Soluções de Consulta DISIT SRRF/8ªRF nº 130, de 2008 e a SCI COSIT nº 02/2015, veja-se ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: LOCADORA DE VEÍCULOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE VEÍCULOS DESTINADOS À LOCAÇÃO PARA TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com aluguel de veículos para locação a terceiros não geram direito à apuração de crédito da Cofins, por falta de previsão legal.

Dispositivos Legais: Art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: LOCADORA DE VEÍCULOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE VEÍCULOS DESTINADOS À LOCAÇÃO PARA TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com aluguel de veículos para locação a terceiros não geram direito à apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal.

Dispositivos Legais: Art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637, de 2002.

A recorrente aduz que nem se alegue, como pretendeu o Fisco o acórdão recorrido, "que a inclusão do termo 'locação a terceiros' no inciso VI dos arts 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05 comprovaria que locação não é prestação de serviços". O dispositivo em questão só corrobora que locação é prestação de serviços. Na verdade, a modificação do legislador veio a esclarecer algo que já era inerente da legislação de PIS e COFINS previamente existente.

Não assiste razão à Recorrente. Há que ser considerado o fato de que até 30/11/2005, quando entrou em vigor o art. 43 da Lei 11.196/2005, era vetada a apuração de créditos de PIS e Cofins sobre os encargos da depreciação de bens integrantes do ativo imobilizado adquiridos ou destinados para locação a terceiros.

Veja-se que, até 30/11/2005, o art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, estava redigido da seguinte forma:

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquirido para utilização na produção de bens destinados à venda, ou prestação de serviços.

A partir de 01/12/2005, com o advento do art. 43 da Lei nº 11.196/2005, o art. 3º, VI, passou a ter a seguinte redação:

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. (grifei)

Observe-se que se a locação fosse prestação de serviço não haveria necessidade da alteração legislativa acima demonstrada, o dispositivo só foi alterado para abarcar a hipótese de creditamento sobre bens do imobilizado locados a terceiros.

A alteração promovida no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e a manutenção da redação do inciso II do art. 3º das mesmas leis, conclui-se que o legislador não quis facultar às locadoras o mesmo benefício do creditamento do PIS e COFINS, calculado sobre aquisição de insumos, concedido às prestadoras de serviços.

Concluindo, a partir de 01/12/2005, os bens integrantes do **ativo imobilizado** das empresas, mesmo que locados a terceiros, passaram a gerar créditos de PIS e COFINS, calculados sobre a Depreciação mensal (inciso VI, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003). Ressalte-se que essa previsão legal aumentou substancialmente os créditos de PIS e COFINS apurados pelas locadoras sobre os bens do seu ativo imobilizado.

Diante de todo o exposto, restou demonstrado pelo Fisco que é ilegal a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de insumos aplicados ou consumidos em veículos locados, por empresas locadoras de bens móveis.

9) Locação de veículos frota, seguros de veículos frota e assistência 24 horas.

Aduz a Recorrente que ao contrário do que restou consignado no acórdão recorrido, as atividades de (i) seguro da frota, (ii) locação de carro reserva e (iii) assistência 24 horas (atendimento de panes, guinchos), são essenciais para o exercício da principal atividade da empresa, qual seja, a locação customizada de veículos. Essas atividades são realizadas objetivando atender as exigências dos próprios clientes da Recorrente, informadas expressamente no contrato firmado entre as partes.

• Seguro da Frota

A Recorrente argumenta que "(...) Para que os seus clientes possam conduzir o veículo locado sem qualquer preocupação com despesas futuras decorrentes de eventuais incidentes, a Recorrente também oferece o seguro desses veículos, cujas apólices de seguros são emitidas por seguradoras de alto padrão".

Por outro giro, verifica-se no Termo de Verificação Fiscal (fl. 69/100), a Fiscalização relata que o Seguro de Veículos Frota (Conta Contábil 3.1.5.03.409), são despesas com seguros de sua frota de veículos, quando este encargo não fica por conta do cliente que

loca o veículo. O valor dos prêmios de seguros dos veículos embora integrem o seu custo, quando suportado pelo contribuinte, não admitem a tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas porque seguro não é bem, nem serviço. Assim, não há previsão legal para apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com seguros de veículos. São inúmeras as Soluções de Consultas esclarecendo que seguros de qualquer natureza não dão direito a créditos de PIS e Cofins.

A título de exemplificação basta verificar as seguintes: a) Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 395, de 06 de novembro de 2008; b) Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 396, de 06 de novembro de 2008; c) Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 397, de 06 de novembro de 2008; d) Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 169, de 28 de agosto de 2013; e) Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 183, de 13 de setembro de 2013.

Mais recente, a Solução de Consulta Cosit nº 02, de 2015, resume o entendimento da RFB, conforme ementa a seguir:

LOCADORA DE VEÍCULOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE VEÍCULOS DESTINADOS À LOCAÇÃO PARA TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com aluguel de veículos para locação a terceiros não geram direito à apuração de crédito da Cofins, por falta de previsão legal.

• **Locação de Carro Reserva**

Argumenta a Recorrente que, (...) a fim de atender aos seus clientes de forma imediata, celebra contratos de aluguel de veículos com outras empresas de locação (pura e simples) de veículos para atender momentânea e, de forma esporádica, quaisquer de seus clientes. A título de exemplo, citamos o um dos Contratos firmado pela Recorrente nesses termos: *CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO*

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

A Recorrente alega também que demonstrou em sua Impugnação, como argumento autônomo, que ainda que permaneça o entendimento de que as atividades de locação de veículos contratadas pela Recorrente não se enquadram no conceito de insumo, é possível a apropriação do crédito de PIS/COFINS com embasamento no inciso IV dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assevera que analisando o serviço de locação de veículo reserva, é possível inferir que, ao contrário do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, a despesa incorrida com esse serviço atende aos três requisitos inerentes à aplicação da norma do IV dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

"(...) Primeiro porque o veículo locado é classificado como máquina. Conforme será demonstrado a seguir, todas as interpretações possíveis sobre o tema (verificação semântica do termo, análise da legislação tributária e entendimento jurisprudencial) remetem à conclusão de que o veículo automotivo é espécie do bem 'máquina'. A esse respeito, inclusive, o v. acórdão recorrido atesta que "não há como se negar que um veículo possa ser entendido como uma máquina, ou mesmo, latu sensu, um equipamento".

Por outro giro, verifica-se no Termo de Verificação Fiscal (fl. 69/100), a Fiscalização relata que o **Locação de Veículos Frota** (Conta Contábil 3.1.5.03.413), são

veículos que o contribuinte aluga de outras locadoras para atender momentânea e esporadicamente algum cliente.

No entanto, com base na SCI COSIT nº 02/2015 (acima transcrita) não há previsão legal para apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com aluguel de veículos que serão locados a terceiros.

Neste caso, merecem, também, ser transcritos os fundamentos da referida Solução de Consulta, os quais, pela pertinência, adotam-se como razões de decidir:

10. Em relação à 1ª questão, está correto o Parecer da 8ª RF quando observa que o art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10833, de 2003, restringe o desconto de crédito referente a aluguel, ao aluguel de prédios, máquinas e equipamentos.

O art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe:

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

(...)IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

O art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, assim dispõe:

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

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

*11. Como se vê, os dispositivos citados restringem o desconto de crédito referente a aluguel, ao aluguel de “prédios, máquinas e equipamentos”. Assim, considerando que, na análise expendida acima, concluiu-se que, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a legislação **diferencia o tratamento de máquinas e veículos**, conclui-se que o aluguel de veículos para locação a terceiros não gera direito à apuração de crédito das referidas contribuições, por absoluta falta de previsão legal. (destaques do original)*

• **Assistência 24 horas**

A Recorrente informa que, "(...) Prestação de atendimento imediato decorrente de pane do veículo e/ ou acidente, que impeça a locomoção de seus clientes. Nesse atendimento, a depender da ocorrência, o cliente da Recorrente poderá contar com as seguintes assistências: reboque; conserto local; troca de pneus; chaveiro; meio de transporte alternativo para retorno do cliente a sua residência; meio de transporte para viabilização da recuperação de veículo; hospedagem, entre outros". A título de exemplo, a Recorrente cita o contrato firmado com a empresa Mercosul Assistance Participações LTDA. ("MONDIAL").

Já a Fiscalização relata que a **Assistência 24 Horas** (Conta Contábil 3.1.5.03.126), tratam-se de despesas decorrente de contrato que o contribuinte possui com a MERCOSUL ASSISTANCE PARTICIPAÇÕES LTDA, para atos visando dar assistência a veículos pertencentes à sua frota, por meio da disponibilização, aos usuários (clientes do contribuinte) e respectivos veículos, em caso de pane ou acidente, 24 horas por dia, de um

conjunto de serviços, incluindo: socorro mecânico, reboque, chaveiro, falta de combustível, troca de pneus, meio de transporte alternativo, hospedagem e remoção médica, mediante o pagamento mensal de R\$6,80 (seis reais e oitenta centavos) por veículo da ALD incluído no cadastro da MONDIAL.

Ressalta o Fisco que analisando detalhadamente o contrato do contribuinte com a MONDIAL, verifica-se na realidade tratar-se de uma espécie de seguro para cobrir problemas inesperados nos veículos do contribuinte locados a seus clientes, inclusive com previsão de franquia, cobertura, valor da apólice, etc.

Conforme analisado no item acima, não há previsão legal para apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre esse tipo de despesa.

Portanto o serviço prestado pela Recorrente (mesmo a Recorrente fornecendo aos seus clientes o veículo com todos os opcionais, acessórios e demais serviços contratados, um pós-venda, tudo personalizado para cada cliente), não é diferente daquele prestado por uma locadora comum de veículos.

Resumindo, demonstrado que essas atividades (seguro da frota, locação de carro reserva e assistência 24 horas) NÃO são consideradas insumos, não se encontra preenchido o segundo requisito do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não fazendo jus aos créditos de PIS e COFINS por ela apropriados e glosados pela fiscalização.

Esses gastos, porém, obrigatórios ou não, não são considerados como insumos nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que são contratos comerciais que objetivam proteger a integridade econômica do patrimônio da locadora de veículos, e não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços. Não são custos dos serviços prestados e sim despesas da atividade. A sua ausência, inclusive, não impossibilita a consecução da própria locação.

Assim, também por essa razão, não merece ser reformado o acórdão recorrido.

10. Da alegação interpretação do Fisco resulta em anulação do regime não-cumulativo

Afirma a Recorrente que "(...) No presente caso, porém, o Sr. Auditor-Fiscal glosou a integralidade dos créditos tomados pela Recorrente a título de insumo, sob a alegação de que a Recorrente não seria prestadora de serviços e, em razão disso, não poderia tomar qualquer crédito com base no artigo 3º, inciso II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. E, como visto amplamente acima, essa glosa foi referendada pelo v. acórdão recorrido utilizando a mesma justificativa". Assim procederem, foram frontalmente violados os princípios da não-cumulatividade, da isonomia e da razoabilidade.

Não assiste razão à Recorrente. A esse respeito, o acórdão recorrido asseverou que a Recorrente poderia descontar seus valores apurados de PIS e COFINS na não cumulatividade. Veja-se (fl. 1.105):

"As receitas auferidas pela contribuinte sofrem a incidência da contribuição para o PIS e da Cofins; e dos valores apurados podem ser descontados os créditos previstos na legislação, tais como despesas com energia elétrica, despesas de aluguéis, amortização de edifícios e benfeitorias e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, considerados, inclusive, no Anexo 2 à folha 105.

Não faz sentido, portanto, a alegação da impugnante de que sua atividade seria a única que não teria direito "a qualquer crédito de PIS e Cofins".

11. Da alegada ilegitimidade dos créditos apropriados em decorrência da aplicação do inciso VI dos arts. 3ºs das leis nº 10.637/02 e 10.833/03

A Recorrente alega que demonstrou em sua Impugnação a legitimidade de apropriação do crédito de PIS/COFINS com embasamento no §14 e no inciso IV dos arts. 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo em vista, em breve síntese, que "veículo" é uma espécie de máquina e equipamento.

"(...) Não obstante, em que pese a robustez dos fundamentos suscitados pela Recorrente, que demonstram a correção do método de depreciação por ela utilizado em relação ao valor da aquisição dos automóveis (1/48 avos por mês em detrimento de 1/60 avos), o v. acórdão recorrido entendeu que inexistiria previsão legal para a utilização de créditos de PIS e COFINS com base em 1/48 avos".

Pois bem, estamos aqui tratando dos créditos apropriados na aquisição de bens do ativo imobilizado à fração de 1/48 mensais. Em relação aos **veículos** adquiridos para integração do ativo imobilizado, utilizados na atividade de locação a terceiros, a Recorrente calculou seus créditos do PIS e da COFINS no regime não cumulativo à fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês sobre o valor de aquisição dos automóveis.

Por outro lado, segundo a Fiscalização relatou no TVF, inexistiu previsão legal para a utilização de tais créditos sobre o valor de aquisição, seja em 48 meses, na forma prevista no §14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, seja imediatamente, na forma do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008.

O Fisco conclui que a empresa ALD faz jus aos créditos apenas com base nos correspondentes "**encargos mensais de depreciação**", nos termos do art. 3º, VI, c/c § 1º, III, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o qual trata de hipótese de creditamento que alcança, além das máquinas e equipamentos, outros bens incorporados ao ativo imobilizado, como é o caso de **veículos automotores**.

Assim, vejamos o que define a legislação de regência. O art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece que:

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

[...]

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

[...]

*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 11.196/05)*

[...]

*§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota** prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

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

I- (...).

§ 14. **Opcionalmente**, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, **relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865/04)**

Como se vê, o art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, **admite** os créditos calculados sobre os respectivos encargos mensais de depreciação para “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros”.

No Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização efetuou a seguinte constatação (fls. 86/87):

"(...) Verifica-se que o contribuinte apurou créditos em relação aos veículos incorporados ao seu ativo imobilizado, utilizados para locação a terceiros, utilizando-se da faculdade insculpida no §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, antes transcrito. Ou seja, apropriou os créditos referentes a tais veículos no prazo opcional de quatro anos, aplicando as alíquotas das contribuições sociais sobre o valor correspondente a 1/48 do valor da aquisição de cada mês".

Isto porque no entender da Recorrente, o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ampararia o creditamento por ela realizado. O fato é que a Recorrente busca nas Normas Explicativas ao Sistema Harmonizado - NESH, no capítulo 87 da NCM, semântica dos vocábulos, definição de "máquina" em dicionários e ressalta que a legislação do PIS e da COFINS não estabelece conceitos específicos para "máquinas e equipamentos" para fins dessa alternativa de cálculo, por isso a necessidade de se buscar tais conceitos em outras fontes normativas e doutrinárias. Em fim, busca suas justificativas para que veículos sejam incluídos dentre as máquinas e equipamentos. Veja-se:

"(...) Pois bem. A opção escolhida pela Recorrente foi o cálculo com base na razão fixa de 1/48 do valor de aquisição do bem, tal como reconhecido pelo próprio Sr. Auditor-Fiscal quando da lavratura dos Autos de Infração em questão". Essa opção da Recorrente foi embasada no §14, art. 3º, da Lei 10.833/03, in verbis:

Art. 3º (...)

§ 14. **Opcionalmente**, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, **relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal".**

No entanto, ressalte-se que no texto do parágrafo 14, somente se refere à aquisição de **máquinas e equipamentos**. Conforme amplamente analisado nos fundamentos da decisão recorrida (o qual me filio como razão de decidir).

Verifica-se que sempre que a legislação tributária pretende alcançar os bens classificados como **veículos**, cita-os expressamente e, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

Para tanto, a RFB proferiu a SCI COSIT nº 02/2015, adotando o entendimento de que a opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS e Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados nas atividades da empresa, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal. Veja-se ementa:

SCI COSIT 02/2015

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: LOCADORA DE VEÍCULOS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM. IMPOSSIBILIDADE.

A opção de apurar créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, admite-se a apuração de créditos da Cofins tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003. (Grifei)

Assim, tem-se que o art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, quando do emprego da expressão “máquinas e equipamentos”, **não** alcançam os veículos, sendo inadmissível a apuração de créditos sobre estes últimos, com base no §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Portanto correto o procedimento adotado pelo Fisco, devendo prevalecer o acórdão recorrida na parte que entendeu que o método de depreciação que deveria ser aplicado ao caso seria de 1/60 avos por mês, tendo em vista que "veículo" não é espécie de máquina e equipamento. Assim, os créditos informados nas Linhas 10 (Sobre Bens do Ativo Imobilizado - Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção), devem ser reclassificados para as Linhas 09 (Sobre Bens do Ativo Imobilizado - Com Base nos Encargos de Depreciação) das Fichas 06A e 16A dos DACON.

12. Da aplicação do artigo 100 do CTN

Em seu recurso alega demonstrou em sua Impugnação que, em relação especificamente aos créditos de PIS/COFINS referentes à depreciação de veículos adquiridos para o ativo imobilizado da empresa sob a fração de 1/48, caso eventualmente se reconheça à

ilegitimidade da apropriação dos créditos, também há excesso de crédito tributário, na medida em que o Fisco não poderia ter exigido quaisquer espécies de penalidade.

"(...) Isso porque, a Recorrente apenas e tão somente apropriou os créditos sob esse título uma vez amparado por entendimento consolidado pela Receita Federal do Brasil - emitido por Solução de Consulta, o que impede a cobrança de multa, juros e correção monetária, nos termos do art. 100 do CTN, (...)."

Alega que durante o período abrangido pelo Auto de Infração (abril de 2010 a dezembro de 2011), fundamentou a apropriação dos créditos de PIS/COFINS na Solução de Consulta 10/2011.

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 10 de 09 de Fevereiro de 2011

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. DEPRECIÇÃO À TAXA MENSAL DE 1/48. Desde 01/12/2005, as locadoras de veículos podem optar pela taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) no cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep referentes à depreciação de veículos novos comprados por elas no mercado interno a partir de 01/05/2004, incorporados aos seus ativos permanentes e destinados à locação para terceiros. Nos casos em que toda a depreciação for calculada com a taxa de 1/48, essa taxa incidirá sobre o valor de aquisição do veículo. Nos casos em que a depreciação for inicialmente calculada com as taxas previstas na legislação do Imposto de Renda e posteriormente passar a ser calculada com a taxa de 1/48, esta última taxa incidirá sobre o valor residual (valor ainda não depreciado) do veículo.

No entanto, esse tema encontra-se bem analisado pela decisão DRJ, observando que a Solução de Consulta citada pela Recorrente, que produz efeitos apenas em relação ao consulente, foi proferida pela SRRF da 6ª Região Fiscal, em 09/02/2011, sendo que outras Soluções de Consulta foram posteriormente proferidas em sentido oposto (tais como, SC nº 27-SRRF07/Disit, de 13 de março de 2013; SC nº 168-SRRF08/Disit, de 29 de julho de 2013; SC nº 43-SRRF01/Disit, de 4 de setembro de 2013). Ainda que os Autos de Infração se reportem a fatos geradores ocorridos entre abril de 2010 e dezembro de 2011, as suas lavraturas somente ocorreram em 16 de abril de 2015.

Apenas a Solução de Consulta COSIT e a Solução de Divergência (SD), **a partir da data de sua publicação**, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar (mesmo que não seja o consulente), desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Não se trata, portanto, de decisão proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), não havendo que se falar, desta forma, em alteração de entendimento por parte da Receita Federal e nem, conseqüentemente, que a autuada tenha agido em conformidade com o entendimento vigente da RFB.

13. Da cobrança de juros sobre multa

Aduz a Recorrente que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa. O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que "sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do

primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

"(...) Resta evidente que o "débito decorrente de tributos e contribuições" a que se refere à lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago. Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros sobre o débito."

Essa matéria recorrente neste Colegiado, sendo minha posição conhecida no sentido de sua pertinência.

Em seu recurso, defende a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal. Contudo, parece-me indubitado que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei nº 9.430/96:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifei)

O artigo 5º, §3º, da Lei nº 9.430/96:

As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifei)

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

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. (grifei)

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRgnoREsp1335.688/PR - DJe de 10/12/2012):

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, DJde2/6/2010. (grifei).

E no CARF, a matéria vem sendo debatida exaustivamente, razão pela qual colaciono alguns de seus julgados a respeito:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão nº 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão nº 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Assim, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

14. Da sustentação oral e das intimações

A Recorrente protesta pela sustentação oral do presente recurso, nos termos do Regimento Interno do CARF, requerendo seja previamente intimada nas pessoas dos seus representantes legais.

A Recorrente solicita em seu recursos a concessão do direito de promover sustentação oral, quando do julgamento do Recurso Voluntário pelo colegiado. É cediço que em julgamento perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ou na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), é assegurada ao contribuinte oportunidade para propositura de sustentação oral, como previsto no RICARF art. 58, II, da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Por outro lado, deve ser indeferido o pedido para que as intimações sejam efetuadas em nome do patrono da causa administrativa, pois, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 23, II, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67, determina que elas sejam feitas por via postal, ou qualquer outra via com prova de recebimento, e endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

15. Dispositivo

Diante de tudo o que fora exposto, voto no sentido sentido **negar provimento** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro

1. Com a devida vênia ao douto Relator do caso, ousei dele divergir quanto ao mérito do seu voto, o que fiz com base nos fundamentos a seguir desenvolvidos.

I. Da glosa dos créditos dos incisos II dos artigos 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03

(i) Créditos de PIS e COFINS e a ideia de insumo

2. Para a devida resolução do presente caso, mister se faz, nesse instante, fixar algumas premissas a respeito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e que serão essenciais para a resolução da presente demanda.

3. A respeito deste assunto já tive a oportunidade de me manifestar no âmbito acadêmico¹, razão pela qual me valho de algumas considerações lá desenvolvidas no presente voto, *in verbis*:

(...) o principal ponto de discussão a respeito dos créditos de PIS e COFINS gravita em torno do conteúdo semântico do signo "insumo", i.e., do seu conceito para fins de aproveitamento de créditos para tais exações.

Por sua vez, o principal motivo jurídico¹ para essa discussão decorre do fato do legislador não ter delimitado o conceito de insumo para a hipótese aqui tratada. E, nesse tipo de situação, o operador do direito brasileiro, herdeiro de um modelo normativo-legalista², sente-se órfão por não encontrar essa resposta na lei.

Logo, os diferentes lados desse embate (fisco e contribuintes), procuram chegar a uma resposta por intermédio da convocação de métodos³ idênticos, os quais, por seu turno, são o retrato do já mencionado modelo normativo-legalista. Assim, a discussão aqui travada perpassa (i) pela criação de um conceito (geral,

¹ RIBEIRO, Diego Diniz. "Créditos de PIS e COFINS: uma análise jusfilosófica. "in" "Revista Tributária e de Finanças Públicas". Thomson Reuters. vol. 116/2014. p. 137 - 150. Mai - Jun/2014.

*abstrato e ahistórico) de insumo supostamente decorrente de (ii) uma interpretação sistemática da **lei**, calcada na figura da (iii) analogia⁴.*

Valendo-se desse racional, o fisco volta-se ao sistema jurídico⁵ e identifica um tributo no âmbito federal também sujeito ao regime não-cumulativo, qual seja, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). E, segundo dispõe conceitualmente a legislação desse imposto⁶, dá direito a crédito de IPI apenas aqueles insumos empregados ou consumidos ao longo de um determinado processo produtivo. Logo, por analogia, o conceito de insumo para PIS e COFINS também sujeitar-se-ia a tal interpretação (tida como restritiva pelos contribuintes), razão pela qual daria direito a crédito de PIS e COFINS apenas aquele insumo aplicado ou diretamente consumido no processo produtivo de um determinado bem ou para a prestação de um serviço específico⁷.

Por sua vez, o contribuinte também se vale do mesmo método acima indicado, i.e., também parte de uma análise sistemática do ordenamento jurídico⁸ para, ato contínuo, refutar os fundamentos invocados pelo fisco. Para tanto, aduz que o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS é diferente do IPI, já que as bases de incidência dessas exações são distintas.

Nessa linha, lembra que enquanto a base do PIS e da COFINS decorre do fato do contribuinte auferir receita bruta, no IPI ela é fruto da operação com produtos industrializados. Logo, faz sentido que no IPI a não-cumulatividade esteja intimamente ligada à ideia de utilização do insumo no processo produtivo, já que tal análise estaria em compasso com a base de incidência desse imposto. Entretanto, o mesmo não seria verdadeiro para o PIS e para a COFINS, já que a base dessas contribuições é receita bruta, sendo lógico considerar como insumo aqueles bens ou serviços que contribuem para a formação dessa base exacional.

Assim, segundo a ótica dos contribuintes, o conceito de insumo para creditamento de PIS e COFINS deveria ser tratado de forma mais ampla, se aproximando, também por intermédio de analogia interpretativa, ao conceito de despesas dedutíveis utilizado para fins de apuração de Imposto sobre a Renda⁹ (o que, segundo o fisco, resultaria em uma interpretação extensiva do signo “insumo”).

Ao se analisar os dois posicionamentos antagônicos alhures sintetizados, é possível identificar importantes pontos em comum, mais precisamente a existência de (i) uma mesma mundividência jurídica e, conseqüentemente, (ii) uma unicidade quanto ao método empregado por esses diferentes posicionamentos interpretativos. Nesse sentido, as duas posições partem de um mesmo conceito de direito¹⁰, o que, por sua vez, redundando no emprego de um mesmo método jurídico¹¹. Logo, os dois pontos de vista defendem um conceito de insumo definido legalmente, ainda que construído mediante uma interpretação analógico-sistemática¹².

Tal fato, por seu turno, resulta na construção de um conceito abstrato¹³ e, por conseguinte, universal de insumo, o qual deve então ser aplicado (lógico-subsuntivamente) sempre que se estiver diante de uma hipótese de creditamento de PIS e COFINS. Nessa senda, por tratar-se de um conceito idealizado, as particularidades de uma dada operação em concreto não apresentam maior importância para a resolução do caso decidendo.

Em verdade, para a perspectiva metodológica aqui indicada, o adequado é que as circunstâncias fáticas de uma dada operação empresarial sejam deixadas de lado, sob pena de contaminarem o idealizado conceito de insumo. O conceito, ainda que por analogia-interpretativa, é conformado de forma exauriente pela lei (seja pela legislação do IPI, seja pela lei do IR), de modo a evitar que as particularidades do caso em concreto maculem o conceito legal eleito.

Ocorre que, tratar a discussão do creditamento do PIS e da COFINS como um simples embate de interpretações legais é absolutamente equivocado, na medida em que parte de um defasado conceito de direito e, conseqüentemente, da apropriação de um inadequado método jurídico.

(...).

4. Partindo desta análise crítica de como o debate é tratado entre fisco e contribuintes, proponho que a análise da não-cumulatividade no âmbito do PIS e da COFINS seja realizada com especial ênfase do caso em concreto. Assim, concluo no citado texto doutrinário:

(...).

Segundo professa o jusfilósofo português Castanheira Neves, o verdadeiro problema do direito é que “o mundo é um e os homens nele são muitos”¹⁴, motivo pelo qual a função do direito não é planificar previamente condutas, mas sim “resolver materialmente o necessário problema de convivência humana”¹⁵. Percebe-se, portanto, que para essa mundividência jurídica o direito é visto como um “continuum” prático, ou seja, ele é constituído¹⁶ de forma histórico-concreta, mediante a realização do caso decidendo¹⁷. Logo, a “a experiência jurídica jurisdicional é de índole essencialmente prudencial, sendo construída culturalmente em concreto, no momento da realização do caso decidendo”¹⁸.

Para essa concepção jurídica, a tarefa prática atribuída ao órgão jurisdicional¹⁹ tem um importante papel para o direito²⁰, na medida em além de realizá-lo em concreto, preenchendo-o de conteúdo, apresenta também a conseqüente função de promover a abertura do ordenamento jurídico ao novo, sem que isso, todavia, mitigue a sua substancial autonomia. Assim, a tarefa jurisdicional é vista como a mediação entre o “consensus jurídico-comunitário das intenções axiológico-normativas da

«consciência jurídica geral», com as suas expectativas jurídico-sociais de validade e justiça”²¹.

Diante dessas premissas, é possível constatar a importância do caso decidendo²² para o direito e para a sua permanente (re)construção contenciosa. É, pois, sobre o caso em concreto que deve ser atribuído o acento tônico do direito, razão pela qual as particularidades do caso decidendo são fundamentais para a sua própria resolução.

Partindo dessa concepção e, conseqüentemente, da metodologia daí extraída, é possível concluir que a adequada resolução dos casos concernentes ao creditamento de PIS e COFINS não está condicionada a uma definição conceitual e abstrata de insumo, na medida em que essa conceituação é insuficiente para contemplar toda a riqueza fática de uma operação empresarial e, conseqüentemente, para esgotar o conceito de insumo para aquela específica atividade.

Assim, a definição de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS depende de uma análise do caso em concreto, em especial (i) da operação empresarial desenvolvida pelo contribuinte e (ii) da importância do pretense insumo para o desenvolvimento dessa atividade empresarial. Percebe-se, portanto, que o “conceito” de insumo é definido pelo caso em concreto a partir das indagações problemáticas dele decorrentes, mas não por intermédio um conceito legal idealizado, abstrato e incapaz de entender e absorver as particularidades fáticas de uma específica operação empresarial em detrimento de outra.

(...).

5. Tais conclusões não são diferentes daquelas alcançadas por este Tribunal administrativo para fins de resolução do problema aqui exposto. O CARF possui consagrada jurisprudência no sentido de que a ideia de insumo para fins de não-cumulatividade do PIS e da COFINS é uma solução intermediária àquela defendida por fisco e contribuintes, levando em consideração, em especial, a atividade empresarial perpetrada pelo contribuinte e as realidades do seu processo produtivo. Nesse sentido, inclusive, é a posição sedimentada da Câmara Superior deste Tribunal administrativo, já na sua nova composição, conforme se observa da seguinte ementa:

Ementa

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito DO PIS/COFINS.

(...).

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS

As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.

(...).

(CARF; Processo n. 10925.720046/2012-12; Acórdão n. 9303-003.477; Câmara Superior. j. em 25/02/2016) (grifos nosso).

6. Patente está, portanto, que a definição de insumo se dá no âmbito da concretude e deve levar em consideração a *particular* atividade empresarial desenvolvida pelo contribuinte e, conseqüentemente, a importância do bem/serviço creditado no processo produtivo, premissa esta adotada no presente voto.

(ii) Dos créditos glosados e a atividade empresarial do contribuinte

7. Tecidas as considerações preambulares alhures, mister se faz destacar que a atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente não se resume a uma simples locação de veículos, indo, pois, para muito além disso. Em suma, trata-se de uma atividade de gerenciamento de frota de veículos em que, a locação de tal bem, é apenas um dos componentes do seu escopo empresarial.

8. Conforme se observa dos documentos acostados nos autos, em especial os contratos firmados pela recorrente com os seus clientes (v.g., fls. 471 e s.s.), é possível observar que a atividade prestada pelo contribuinte consiste nas seguintes etapas: (i) elaboração de análise e promoção de estudo da demanda do seu cliente em relação à frota de veículos *vis a vis* da atividade empresarial desenvolvida; (ii) análise de crédito e risco para fins de verificar a viabilidade da operação; (iii) tomando por base tais estudos, apontamento quanto à quantidade e à qualidade necessária da frota de veículos que devem ser empregadas pelo seu cliente, bem com o tempo mínimo de uso; (iv) aquisição junto às montadoras dos veículos que serão destinados ao contratante da recorrente; (v) customização de tais veículos adquiridos; (vi) disponibilização de tais veículos no local designado pelo cliente; (vii) realização de manutenções preventivas e corretivas nas frotas disponibilizadas, além de serviços de guincho, troca de pneus, chaveiros e assistência 24 horas, inclusive com a disponibilização de veículos em substituição que atendam às especificidades da demanda do cliente da recorrente; (viii) processamento das multas de trânsito recebidas, inclusive com o seu pagamento para ulterior ressarcimento; (ix) gerenciamento da contratação de seguros; e, por fim (x) elaboração de relatórios gerenciais acerca do desempenho e utilização da frota.

9. Diante deste quadro, resta claro que a disponibilização do veículo propriamente dito é apenas um dos itens indispensáveis para a efetiva realização do serviço prestado pela recorrente, qual seja, o gerenciamento de frotas de veículos. Logo, a atividade

desempenhada pelo contribuinte efetivamente configura serviço, o que lhe garante créditos de PIS e COFINS.

10. Com base em tais assertivas, afasta-se a fundamentação adotada pelo acórdão recorrido, no sentido de que a atividade empresarial desenvolvida pelo recorrente seria de locação de veículos, o que não configuraria serviço, nos termos da súmula vinculante n. 31, do STF, e, por isso, não daria ensejo aos créditos indevidamente glosados pela fiscalização.

11. Não obstante as circunstâncias fáticas já trabalhadas no presente voto, no sentido de disassociar a atividade desenvolvida pela recorrente de uma simplista atividade de locação de veículos, mister se faz destacar que o próprio STF já reviu esse seu posicionamento acerca do conceito de serviço, em especial diante de novas realidades econômicas existentes no mundo atual. É o que se observa, por exemplo, do RE n. 651.703/PR, julgado pelo STF em sede de repercussão geral, cuja ementa segue abaixo transcrita:

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde).

2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.

3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado.

4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional.

5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.

6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado.

7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.

8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.

9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária.

10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.

11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.

12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico.

13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.

14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.

15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis.

16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifo nosso)(RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009).

17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.

18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior

amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.

19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003.

20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.”

23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades.

24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.

25. *A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial.*

27. *Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.*

28. *Recurso extraordinário DESPROVIDO.*

(STF; RE 651703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017)

12. Percebe-se, pois, que o próprio STF reviu o conceito de serviço externado na súmula vinculante n. 31 e o fez com o sentido de aperfeiçoá-lo e atualizá-lo, para fins de contemplar novas realidades econômicas inexistentes quando da promulgação da Carta Magna de 1988. Essas também são as conclusões de *Carlos Augusto Daniel Neto* e *Leonardo Ogassawara de Araújo Branco* em trabalho ainda inédito:

(...).

Todavia, os conceitos usualmente invocados para a delimitação dessas competências, especialmente os conceitos de “mercadoria” e “serviço”, no seu conteúdo tradicional, não eram capazes de dar soluções para a questão do alcance do poder tributário dos entes federados, demandando uma reformulação conceitual – dentro dos próprios limites da Constituição – para se adequar às novas realidades.

Diante disso, constatou-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal uma alteração no conteúdo desses conceitos mencionados, com a adoção de conceitos mais adaptados às atividades que vêm surgindo, sem que eclodam conflitos federativos nessa seara e sem contrariar regras constitucionais.

Após refletir sobre essa reformulação conceitual, tomando como fio condutor o caso da tributação de operações de download de software, chegamos às seguintes conclusões:

i) o conceito de mercadoria tributável pelo ICMS é qualquer bem material ou imaterial cuja transmissão se dê dentro de uma cadeia de circulação mercantil, e que não esteja abrangido por outras competências constitucionais (a exemplo do ouro, tributado pelo IOF).

ii) o atual conceito constitucional de serviço para fins de ISS é o de oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais definidas em lei complementar, prestados com habitualidade e mediante contraprestação, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador, excluídos os serviços abrangidos pelo art. 155, II e 153, V da CF/88 e as atividades de cessão de direitos de uso.

(...) (grifos dos Autores)².

13. Assim, também por tais motivos devem ser afastadas as glosas perpetradas pela fiscalização e que se referem aos créditos previstos nos incisos II dos artigos 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03.

II. Da glosa dos créditos tomados com base no inciso VI e §§ 14 dos artigos 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03

14. Não obstante, outra glosa perpetrada pela fiscalização, foi por entender pela inaplicabilidade do disposto nos incisos VI e §§ 14 dos artigos 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, uma vez que, segundo a autuação, "veículos" não se amoldariam ao conceito de "máquinas" estampado em no citado dispositivo legal.

15. Acontece que, tendo em vista o que já fora abordado no tópico imediatamente anterior do presente voto, é claro que os "veículos" adquiridos pela recorrente e por ela ativados são *máquinas* - indispensáveis, diga-se de passagem - para a consecução das suas atividades, i.e., o gerenciamento de frota de veículos. Como visto, uma das partes essenciais da sua operação é a cessão para seus clientes dos veículos adquiridos pela recorrente.

16. Aliás, em situação análoga a aqui tratada, é assim que entendia a Receita Federal à época em que tomado os créditos em debate, conforme se observa da Solução de Consulta n. 10/11 da 9ª Região Fiscal, *in verbis*:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. DEPRECIAÇÃO À TAXA MENSAL DE 1/48.

Desde 01/12/2005, as locadoras de veículos podem optar pela taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) no cálculos dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP referentes à depreciação de veículos novos comprados pelo elas no mercado interno a partir de 01/05/2004, incorporados aos seus ativos permanentes e destinados à locação para terceiros. Nos casos em que toda a depreciação for calculada com a taxa de 1/48, essa taxa incidirá sobre o valor de aquisição do veículo. Nos casos em que a depreciação for inicialmente calculada com as taxas previstas na legislação do Imposto de Renda e posteriormente passar a ser calculada com a taxa de 1/48, esta última taxa incidirá sobre o valor residual (valor ainda não depreciado) do veículo.

17. Também por tal motivo é indevida estaa glosa realizada pela autuação, razão pelo qual ela merece ser revertida.

Dispositivo

18. Ante o exposto, divirjo do i. Relator *no mérito* da sua decisão e, com isso, voto por **dar integral provimento** ao recurso voluntário interposto.

² "In": "O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria - reflexos na tributação" (no prelo).

19. É como voto.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro.