



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720325/2020-18
ACÓRDÃO	3202-002.788 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARVAL BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, INCLUINDO DESPESAS COM DEVOLUÇÃO, VISTORIA E TELEFONIA. ATIVIDADE QUE NÃO SE CONFUNDE COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Não há previsão na legislação para o aproveitamento de crédito sobre os valores pagos a título de aluguéis de veículos, inclusive das despesas intrínsecas à locação, como devolução, vistoria e telefonia. Também não há possibilidade de enquadrá-los como insumo, pois locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins prevista no inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, o inciso IV do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo o aluguel de veículos de transporte de carga ou de passageiros, conforme Súmula Carf 190.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2016

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, discutidos e relatados os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Aline Cardoso de Faria (Relatora) e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso para reverter as glosas de créditos sobre as despesas com (1) locação de veículos, (2) telefonia e (3) devolução e vistoria de veículos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Wagner Momesso Mota de Oliveira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

RELATÓRIO

Trata o presente de Auto de Infração referente aos lançamentos de Cofins e PIS/PASEP, referente a fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016, em desfavor da Recorrente ARVAL BRASIL LTDA.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo dos Autos de Infração constantes às fls. 2469/2476 (Cofins) e 2477/2484 (Contribuição para o PIS/PASEP), por 2 infrações, a saber:

- insuficiência de recolhimento das referidas contribuições (conforme apurado no Termo de Constatação Fiscal às fls. 2160/2192) – referente a fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016;

- crédito de aquisição no mercado interno constituído indevidamente na apuração das referidas contribuições, em desacordo com os preceitos legais – referente a fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016, conforme também demonstrado no Termo de Constatação Fiscal às fls. 2160/2192.

Os valores autuados podem ser assim resumidos:

Auto de Infração CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL			
LAVRATURA			
Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 8ª	0816500.2019.00477		
REGIÃO FISCAL			
Local de Lavratura	Data	Hora	
Av. José Caballero, 35 Centro Santo André SP CEP 09040-902	05/11/2020	10:51	
SUJEITO PASSIVO			
Razão Social	CNPJ		
ARVAL BRASIL LTDA.	07.063.698/0001-33		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
AVENIDA CHEDID JAFET	222	: ANDARES 2 E 3;	
Bairro	Cidade/UF	CPF	
VILA OLÍMPIA	SÃO PAULO/SP	04551065	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Calc. Recurso Def	Valor	
	5477	1.266.810,55	
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2020)		379.036,48	
MULTA PROPORCIONAL (Fiscal de Redação)		950.107,87	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		2.595.954,90	
Valor por extenso: DOIS MILHÕES, QUINHENTOS E NOVENTA E CINCO MIL, NOVECENTOS E CINQUENTA E QUATRO REAIS E NOVENTA CENTAVOS			

Auto de Infração CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP			
LAVRATURA			
Unidade	Número do Procedimento Fiscal		
SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 8ª	0816500.2019.00477		
REGIÃO FISCAL			
Local de Lavratura	Data	Hora	
Av. José Caballero, 35 Centro Santo André SP CEP 09040-902	05/11/2020	10:51	
SUJEITO PASSIVO			
Razão Social	CNPJ		
ARVAL BRASIL LTDA.	07.063.698/0001-33		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
AVENIDA CHEDID JAFET	222	: ANDARES 2 E 3;	
Bairro	Cidade/UF	CPF	
VILA OLÍMPIA	SÃO PAULO/SP	04551065	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Calc. Recurso Def	Valor	
	6656	275.031,28	
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2020)		82.200,75	
MULTA PROPORCIONAL (Fiscal de Redação)		206.273,41	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		563.505,44	
Valor por extenso: QUINHENTOS E SESSENTA E TRÊS MIL, QUINHENTOS E NOVENTA E CINCO REAIS E QUARENTA E QUATRO CENTAVOS			

Vê-se que, em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias do Contribuinte, foi apurada a necessidade de lançamento de ofício dos tributos supramencionados, com amparo nas normas do Código Tributário Nacional, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF) e demais dispositivos legais e infralegais citados na fundamentação.

O Termo de Início de Procedimento Fiscal consta às fls. 03/07 e, na sequência, foram juntados os documentos relativos à fiscalização realizada (fls. 08/373).

Em Anexo aos Autos de Infração lavrados, consta minucioso Termo de Constatação Fiscal produzido pela autoridade-fiscal da Equipe Regional de Fiscalização 27 da Delegacia da Receita Federal em Santo André – DRF/SAE (fls. 2160/2192).

A autoridade fiscal constatou a ocorrência de irregularidades em auditoria da EFD-Contribuições da fiscalizada referente aos meses de janeiro a dezembro de 2016. Após suas considerações iniciais acerca do procedimento fiscal e natureza jurídica da fiscalizada, a autoridade fiscal discorreu acerca da legislação relativa ao aproveitamento de créditos de PIS/Cofins.

Esclareceu, ainda, que a fiscalização considerou os “entendimentos expostos na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018” (fl. 2166), ou seja, que foram seguidas as premissas estabelecidas pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR quanto ao conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/Cofins.

Quanto ao aproveitamento de créditos na EFD-Contribuições do ano-calendário de 2016, a autoridade fiscal constatou um total de R\$ 44.388.572,32 declarado pela fiscalizada de forma consolidada a título de “Serviços Utilizados como Insumos”.

Assim, relativamente ao aproveitamento desses créditos, a empresa foi intimada a esclarecer os valores e apresentar documentos comprobatórios diversos selecionados por amostragem, que se deu no curso do procedimento fiscal deste PAF.

A autoridade fiscal informou ainda que, após apresentação de planilha comprobatória, procedeu ao ajuste a maior do valor correto dos gastos, elevando para um total de R\$ 46.720.341,92, identificados de forma individualizada ao longo da fiscalização.

Em relação à glosa de créditos de locação de veículos, a autoridade fiscal constatou que “não existe previsão legal para o aproveitamento de crédito sobre os valores pagos à pessoa jurídica a título de aluguéis de veículos”, uma vez que os veículos não se enquadram no conceito de “máquinas e equipamentos” para fins do inc. IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (fl. 2172).

Ademais, esclareceu que a fiscalizada apresentou justificativa de que o direito ao aproveitamento dos créditos estaria enquadrado no inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, que a locação de veículos se trata de “bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

No entanto, a autoridade fiscal manteve a negativa ao crédito, tendo em vista que “a locação de bens não pode ser enquadrada como aquisição de serviços para fins dos referidos dispositivos” (fl. 2174). Justificou que a jurisprudência do STF confirma que a locação de bens móveis e a prestação de serviços não se confundem, vide julgamento do RE nº 116.121, ocorrido em 11/10/2000. Neste sentido, o entendimento do STF tem sido no sentido de que a simples locação de bens móveis, desacompanhada da prestação de serviços, não caracteriza obrigação de fazer, ou seja, não se trata de prestação de serviço.

A autoridade fiscal citou ainda a própria Lei Complementar nº 116/2003, que não mais contempla como hipótese de incidência do ISS a locação de bens móveis, inclusive apontando que a jurisprudência do STF foi determinante para as razões da Presidência da República na Mensagem de Veto nº 362, de 31/07/2003, afastando a tentativa de redação aprovada pelo Poder Legislativo a respeito do tema.

Mais recentemente, em 06/10/2020, o STF concluiu o julgamento da ADI nº 3142 e reafirmou a sua jurisprudência de que não incide ISS sobre cessão de infraestrutura, entendida como “Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza” (fl. 2178).

Por fim, a autoridade fiscal asseverou que a Receita Federal do Brasil já se manifestou oficialmente sobre o tema em algumas oportunidades, consoante resumo do parágrafo abaixo (fl. 2177), integrante do Termo de Constatação Fiscal:

“Assim, em diversas Soluções de Consulta elaboradas pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por Divisões de Tributação - DISIT e em conforme entendimento constante de diversos acórdãos expedidos pelas DRJs, examinando a questão da possibilidade de apropriação de créditos referentes a dispêndios com a locação de veículos, sem mão-de-obra de operação, fica concluído que as despesas com a locação de veículos utilizados nas atividades da pessoa jurídica não fazem jus ao desconto de créditos da Cofins previsto no inciso IV do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei no 10.833, de 2003, uma vez que veículos não se enquadram no conceito de “máquinas e equipamentos” para fins do referido dispositivo legal, e também, que as despesas com a locação de veículos, máquinas e equipamentos sem mão-de-obra de operação não se confundem com a prestação de serviços e, portanto, não podem ser consideradas insumos para fins de creditamento da não cumulatividade da Cofins na modalidade insumos, prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei nº 10.833, de 2003. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão “bens e serviços” do referido dispositivo legal”.

Adicionalmente, a autoridade fiscal mencionou o amparo também no inc. I do art. 111 do CTN, que estabelece a obrigatoriedade de interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário, “como ocorre no caso dos dispositivos que preveem a possibilidade de se descontar créditos sobre os valores devidos da Contribuição para o PIS e da Cofins” (fls. 2177/2178).

Em relação à glosa de créditos de serviços diversos (serviços utilizados como insumo), “foi constatado que a contribuinte utilizou na base de cálculo diversos valores que pela natureza dos gastos/despesas não são passíveis de gerar créditos a serem descontados do valor devido das contribuições do PIS e da COFINS” (fl. 2181).

Após analisar o conceito de insumo determinado pelo STJ, os critérios da essencialidade e da relevância constantes da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGFNMF e os regramentos do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, a autoridade fiscal considerou que “despesas diversas, tais como telefones e serviços de devolução de veículos, podem até ser importantes para o exercício da atividade empresarial, mas não são essenciais e relevantes para que a prestação do serviço de locação de automóveis aconteça” (fl. 2182) e concluiu que:

“Desta forma, as despesas com serviços telefônicos prestados pela CLARO S/A, podem até ser importantes para o exercício da atividade empresarial, mas não são essenciais e relevantes para que a prestação do serviço de locação de automóveis aconteça, assim, não dão direito ao creditamento, mesmo levando em conta o direcionamento dado ao termo “insumos” no julgamento do STJ no REsp nº 1.221.170/PR” – fl. 2183.

Assim, foram glosados os valores referentes a serviços telefônicos prestados pela CLARO S/A, por não se revestirem da conceituação de “serviços utilizados como insumos”.

Por fim, quanto aos gastos com “Devolução do veículo locado”, a autoridade fiscal asseverou que nos esclarecimentos prestados pela fiscalizada relativamente à sua atividade e nas cláusulas constantes em seus contratos de serviços prestados, vê-que que a devolução dos veículos alugados é de responsabilidade do cliente, conforme trechos transcritos às fls. 2183/2185.

Assim, foram glosados também os valores referentes a devolução de veículos, por não se revestirem da conceituação de “serviços utilizados como insumos”, conforme conclusão abaixo:

“Desta forma, na nova conceituação de insumo trazida pela decisão do STJ, dos créditos de serviços diversos aproveitados pela fiscalizada, que não privam sua atividade principal – quais sejam – “serviços telefônicos” e “devolução de veículos”, declarados EFD contribuições – BLOCO F, do total da base de cálculo R\$ 46.720.341,92 (conforme composição atualizada dos “serviços utilizados como insumos” apresentado pela empresa em 25/05/2020 – denominado “Arq_ nao_pag_0001”), foi glosado R\$ 3.378.161,44, conforme demonstrado de forma individualizada na PLANILHA N.º 02, que segue anexa ao presente Termo” – fl. 2185.

Por fim, a autoridade fiscal detalhou os lançamentos efetuados, apresentou os cálculos correspondentes e o devido enquadramento legal para a constituição dos créditos tributários (fls. 2186/2191). Às fls. 2193/2468, constam as Planilhas Anexas ao Termo de Constatação Fiscal, com discriminação detalhada das glosas efetuadas.

Às fls. 03/2484, a autoridade fiscal juntou o Termo de Início de Ação Fiscal, termos de intimação, respostas do contribuinte e demais documentos produzidos ao longo da fiscalização. Às fls. 2485/2486, consta o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal.

Devidamente cientificada dos lançamentos de ofício, a Interessada apresentou a Impugnação de fls. 2510/2804. Apresenta-se, a seguir, uma síntese das razões expostas na peça de defesa:

I – TEMPESTIVIDADE

A Impugnante pugnou pela tempestividade da defesa apresentada.

II - SÍNTESE DOS FATOS

A Impugnante esclareceu se tratar de pessoa jurídica de direito privado, constituída na forma de sociedade limitada, que, nos termos do seu CNPJ, tem como atividade principal a Locação de automóveis sem condutor (código 77.11-0-00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas “CNAE”) e como atividade secundária, outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente (código 82.99-7-99).

Alegou o seu direito de apropriar créditos sobre as despesas que são essenciais e/ou relevantes à manutenção de suas atividades, viabilizando o abatimento de débitos da própria contribuição ao PIS e a COFINS.

Ademais, narrou uma síntese dos fatos e o seu inconformismo de que as despesas referentes à locação de veículos estão relacionadas, intrinsecamente, à prestação de serviços realizada pela Impugnante, sendo nítido que caso não se incorra nesta despesa, a sua atividade seria prejudicada (bem assim a sua fonte de receitas). O mesmo racional se aplica às despesas referentes aos serviços telefônicos e a devolução e vistoria dos veículos locados para os seus clientes. Negar direito ao crédito de tais insumos com base em uma enviesada argumentação de que eles não representam serviços prestados seria negar a própria essência da atividade da Impugnante, como passível de incidência de PIS e COFINS.

III – DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA

Nos termos já mencionado, a Impugnante é empresa de direito privado que se dedica à locação de veículos para seus clientes – geralmente empresas de médio e grande porte – e gestão de frota.

Nesse sentido, como permeado nos Autos de Infração em referência, referida atividade é enquadrada como uma efetiva prestação de serviços para fins da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, uma vez que se trata de uma atividade complexa, que envolve diversas atribuições e responsabilidades. A atividade é realizada de acordo com as necessidades e exigências de cada um dos clientes, com alto valor agregado.

Concluiu estar claro que:

- Não existe qualquer dúvida quanto ao enquadramento da atividade desenvolvida pela Impugnante como uma efetiva prestação de serviço – sendo possível, portanto, a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS – inclusive sobre a rubrica de insumos, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e
- A discussão do presente lançamento tributário é apenas a possibilidade de enquadramento das despesas com locação de veículos; telefonia e devolução e vistoria de veículos nos incisos “ii” e “iv” dos artigos 3ºs das Leis mencionadas acima, para fins de viabilizar a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS

– PRELIMINAR –

IV - NULIDADE DAS AUTUAÇÕES EM VIRTUDE DA PRECARIÉDADE DA AÇÃO FISCAL

Antes de se adentrar ao mérito da presente discussão, a Impugnante não poderia deixar de pontuar que os presentes Autos de Infração são fruto de um trabalho absolutamente viciado, razão pela qual deve ser imediatamente cancelado.

Para que um determinado lançamento possa ser considerado legítimo e certo, é fundamental que a conduta praticada pelo sujeito passivo esteja inequívoca e peremptoriamente descrita na lei como apta a ensejar a aplicação dessa penalidade, bem assim que o Auto de Infração contemple todos os elementos necessários para a verificação da ocorrência do fato tributável.

Em suma, a Impugnante alegou que no caso em concreto houve violação aos princípios da motivação e da legalidade, citou decisão judicial do STJ sobre o tema, afirmou que a autoridade fiscal este não foi diligente o suficiente para verificar a relevância e essencialidade das despesas incorridas pela Impugnante com (i) locação de veículos, (ii) telefonia e (iii) devolução e vistoria de veículos.

Após discorrer sobre os itens glosados, com ênfase em procurar demonstrar a essencialidade e relevância das despesas para a sua atividade econômica, concluiu que “as presentes Autuações foram lavradas às pressas, sem aprofundamento da D. Autoridade Fiscal – o que se comprova pela precariedade e ausência de motivação dos lançamentos tributários” (fl. 2517), requerendo, ao final, a declaração da absoluta e integral nulidade das autuações, “sob pena de ofensa ao disposto no art. 142 do CTN” (fl. 2518).

– MÉRITO – V - AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA IMPUGNANTE

A Impugnante é integrante do mundialmente conhecido grupo BNP Paribas, sendo especializada em locação de veículos e gestão de frotas, oferecendo aos seus clientes – sejam eles médias ou grandes empresas – soluções personalizadas para otimizar a mobilidade de seus colaboradores, redução de custos e terceirizar riscos associados à frota de veículos.

Assim, a atividade principal da Impugnante pode ser definida como uma gestão e locação de frotas de veículos, com todos os serviços a ela relacionados por um prazo determinado. No que concerne à atividade de locação e gestão dos veículos de propriedade da Impugnante, é importante pontuar que a atividade pode ter início tanto com um contato do cliente por meio do seu canal de atendimento (em especial contato telefônico), ou por meio de um contato da área comercial (também por meio telefônico).

Em suma, o capítulo buscou delimitar a atividade e as obrigações da Impugnante, com informações inclusive do seu site na Internet, trechos de contratos firmados com as empresas parceiras e cláusulas contratuais correspondentes, com destaque para o fato de que as suas principais atividades desempenhadas são subcontratadas junto a empresas parceiras (sublocação de veículos junto a empresas “rent a car”, subcontratação de serviços de manutenções preventivas e corretivas, subcontratação de serviços de frete para a retirada dos veículos em local indicado pelo cliente e transporte até o local de devolução; subcontratação de serviços de vistoria dos veículos).

Por fim, à fl. 2524, consta o seguinte resumo:

70. Nesse cenário, é possível chegar às seguintes conclusões:

- ❖ A atividade da Impugnante se inicia com um contato telefônico com seu cliente;
- ❖ Os contratos firmados entre a Impugnante e seus clientes possuem diversas obrigações;
- ❖ A Impugnante fornece uma extensa gama de atividades adicionais aos seus clientes – que não a mera locação de frota;
- ❖ Toda a interação junto aos seus clientes se dá pelo canal telefônico (sendo disponibilizado diversos canais específicos para cada uma das demandas);
- ❖ A Impugnante não pode se escusar do cumprimento de qualquer de suas obrigações;
- ❖ A despeito da obrigação do cliente de devolver os veículos em determinado local, ele pode contratar mais uma das facilidades oferecidas pela Impugnante – serviço de frete – que assegura a entrega do veículo a um local por ele indicado;
- ❖ O mencionado serviço de frete é subcontratado pela Impugnante junto a uma empresa parceira;
- ❖ Uma vez realizada a devolução dos veículos locados – seja pelo próprio cliente, seja por uma empresa parceira (subcontratada pela Impugnante), a última etapa antes da extinção do contrato é a vistoria dos veículos.
- ❖ O serviço de vistoria em referência também é subcontratado pela Impugnante junto a uma empresa parceira;

VI - ASPECTOS GERAIS ACERCA DA LEGISLAÇÃO DO PIS/COFINS

A Impugnante apresentou sua análise acerca da legislação do PIS/COFINS, com destaque para os conceitos de insumos (inc. II dos artigos 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003) e de máquinas (inc. IV dos artigos 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), frente ao entendimento fixado pelo STJ no Recurso Especial Repetitivo nº 1.221.170/PR (“REsp nº 1.221.170/PR”).

Em suma, defendeu que, atualmente, prevalece o entendimento de que todos os bens e serviços adquiridos pelos contribuintes que estejam vinculados à geração de receitas tributáveis autorizam a apropriação de créditos do PIS e da COFINS, desde que sejam empregados, direta ou indiretamente, na formação dos bens ou serviços que sejam essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade do contribuinte – como é o caso da Impugnante. Ademais, que o conceito de “veículo” está inserido no gênero “máquina”, o que, por sua vez, implica no reconhecimento de que ambos os termos estão sujeitos às mesmas regras tributárias. Assegura-se, nos termos da legislação de regência, o direito do contribuinte se creditar sobre os dispêndios com locação de veículos utilizados no exercício das atividades da pessoa jurídica.

VII - LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS APROPRIADOS PELA IMPUGNANTE

- ❖ Despesa com locação de veículos

A despeito do entendimento da D. Autoridade Fiscal, é legítima a apropriação de créditos das contribuições sobre as despesas com locação de veículos nos moldes do inciso IV dos artigos 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em suma, a Impugnante defendeu que veículo locado deve ser classificado como máquina, citou julgados do CARF e discorreu sobre a imprescindibilidade para o desenvolvimento de suas atividades econômicas.

Caso, entretanto, esse não seja o entendimento desta D. Autoridade Julgadora, o que se admite apenas por hipótese, fato é que a Impugnante ainda teria direito à apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as despesas com locação de veículos uma vez que referida despesa se enquadra como insumo de sua atividade, consoante entendimento pacificado pelo STFJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, argumentou que a autoridade fiscal fez uma leitura enviesada da decisão do STF no RE nº 116.121-3/SP, bem como que o ISS e o PIS/Cofins possuem aspectos materiais distintos da relação jurídica tributária e que “prestação de serviços” para ISS não é “prestação de serviços” para PIS/Cofins.

Desta feita, subsidiariamente, caso não seja admitido o crédito da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as despesas com locação de veículos nos termos do inciso VI, comprovada está a legitimidade da apropriação dos créditos deste dispêndio deve ser embasada no inciso II dos artigos 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (i.e. conceito de insumo).

❖ Despesa com serviços de telefonia

A Impugnante esclareceu que os serviços de telefonia são utilizados intrinsecamente na prestação de serviços aos seus clientes, mediante as seguintes comodidades: assistência emergencial ininterrupta (24 horas), contemplando o transporte do veículo por meio de guincho; central de atendimento telefônico ao condutor (i.e. cliente); e assistência técnica especializada na manutenção, reparação e troca dos componentes do veículo.

É necessário ressaltar que o atendimento telefônico ao cliente está condicionado à utilização de uma central telefônica – contratada junto à uma empresa parceira –, denominada contratualmente de ‘Estação Móvel’, com um número próprio com prefixo de chamados ou, então, os números iniciados em ‘0800’ (Doc Comprobatórios06 – Doc. 07).

Nesses termos, conforme comprovado acima, as despesas incorridas com serviços telefônicos prestam-se, essencialmente, à própria contratação dos serviços prestados pela Impugnante e ao suporte estrutural para o seu canal de comunicações telefônicas, sendo claramente essencial para o desenvolvimento de suas atividades.

Acrescenta-se que, havendo a incidência das mencionadas contribuições sobre as receitas decorrentes dos serviços prestados pela Impugnante, é evidente que negar o direito ao aproveitamento dos créditos representa uma verdadeira ofensa ao princípio da não-cumulatividade, nos termos do artigo 195, §12º, da Constituição Federal.

Na sequência, a Impugnante citou o entendimento veiculado pela Cosit/RFB por meio da Solução de Consulta nº 318, de 23/12/2019.

Desta feita, é direito da Impugnante, nos termos da legislação de regência e da própria jurisprudência administrativa acerca da matéria, creditar-se das despesas incorridas com serviços telefônicos, uma vez que tais despesas estão intrinsecamente ligadas à consecução de sua atividade-fim.

❖ Despesa com devolução e vistoria de veículos

Por fim, houve também a glosa em relação às despesas com a devolução e a vistoria dos veículos locados, sob o breve fundamento de que as despesas com esses serviços não possuem o condão de “privar” a atividade principal da Impugnante.

Mais uma vez, a Impugnante não poderia concordar com tal posicionamento. Diferentemente do assentido pela D. Autoridade Fiscal, referido serviço de devolução de veículos nada mais é do que uma despesa de frete, da qual é possível o creditamento nos termos dos artigos 3ºs, inciso II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

De forma sumarizada, conforme já mencionado em tópico específico acima, a devolução do veículo locado pelo cliente pode ser feito diretamente em um pátio da Impugnante. Todavia, caso o cliente não queira proceder à devolução de forma presencial ou, então, esteja impossibilitado de fazê-lo, poderá delegar à Impugnante a responsabilidade pelo agendamento do transporte do veículo e a sua correspondente vistoria, mediante remuneração contratada.

Nessa última hipótese, o cliente poderá contratar a facilidade de logística de devolução, sendo que essas despesas serão incluídas no preço referente à locação do veículo automotor.

Ato subsequente, a Impugnante promoverá uma vistoria – inspeção – do veículo, da qual constarão os dados como a quilometragem e o estado do veículo, que será realizada por meio da contratação de uma empresa terceirizada especializada e independente.

Importante ressaltar que em TODOS os casos de devolução dos veículos há vistoria (exceto em caso de roubo ou furto, naturalmente). Ou seja, mesmo quando não haja o frete, isto é, quando o cliente leva ao pátio da Impugnante, há vistoria.

Nesses termos, é nítido que referidos créditos são legítimos, pois se trata de uma despesa envolvendo, diretamente, a atividade logística da Impugnante – podendo ser enquadrada como insumo da sua atividade.

Por todo o exposto acima, a manutenção dos créditos apropriados pela Impugnante da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as despesas com (i) locação de veículos, (ii) telefonia e (iii) devolução e vistoria de veículos é medida que se impõe, considerando:

(I) Para as despesas com locação de veículos - o disposto no inciso IV do artigo 3º das Leis 10.6347/02 e 10.833/03 que preveem o direito a apropriação de créditos sobre a despesas com locação de máquinas e o disposto no inciso II da mesma base legal, considerando a essencialidade e relevância dessa despesa para a Impugnante;

(II) Para as despesas com telefonia - o disposto no inciso II do artigo 3º das Leis 10.6347/02 e 10.833/03 que preveem o direito a apropriação de créditos sobre a despesas essenciais e relevantes para a Impugnante (i.e. insumo); e(III) Para as despesas com devolução e vistoria de veículos - o disposto no inciso II do artigo 3º das Leis 10.6347/02 e 10.833/03 que, conforme mencionado acima, preveem o direito a apropriação de créditos sobre a despesas essenciais e relevantes para a Impugnante (i.e. insumo).

VI - ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DO JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Ainda que não se entenda pelo integral provimento da presente Impugnação e cancelamento do lançamento em referência, o que se admite tão somente por amor ao debate, há de se reconhecer a improcedência da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Isso porque, é sabido que a PGFN tem por prática, quando da cobrança de créditos tributários - seja antes ou depois da inscrição em dívida ativa -, atualizar não só o valor do principal, mas também os valores das multas de ofício e isolada mediante a incidência de juros calculados pela taxa SELIC.

Não obstante, o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (“Lei nº 9.430/1996”) somente admite os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições e não sobre as penalidades pecuniárias.

Tal disposição decorre do fato de que a multa, por sua natureza, não se presta para repor o capital alheio, mas sim para punir o não cumprimento da obrigação. O termo "punir" deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, é dizer, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento a destempo mais oneroso.

Após citar decisão do antigo Conselho de Contribuintes e da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (CSRF/CARF), a Impugnante pleiteia que, na remota hipótese de ser mantido o lançamento, não há que se admitir a incidência de juros sobre a parcela da multa aplicada, devendo, por mais essa razão, ser integralmente cancelado os Autos de Infração em epígrafe.

VII – PEDIDO

Diante de todo o exposto, é a presente para requerer que esta D. Delegacia de Julgamento determine o integral cancelamento dos Autos de Infração em decorrência da precariedade do lançamento.

Na remota hipótese de essa não ser a posição deste D. Julgador, a Impugnante requer, com fundamento nas razões de Mérito apresentadas, que seja julgada procedente a presente Impugnação, com o cancelamento da presente autuação fiscal.

Caso ainda assim não se entenda, o que se admite apenas por hipótese, a Impugnante requer, no mínimo, seja reconhecido o excesso das Autuações e o afastamento da multa e dos juros sobre a multa.

Por fim, a Impugnante protesta pela posterior juntada de quaisquer documentos que se façam necessários e pela produção de todas as provas em direito admitidas.

Para fazer prova de suas alegações, a Impugnante juntou ao PAF os seguintes Anexos, relacionados na Lista de Documentos de fl. 2545:

- Doc Identificação – Doc. 01 – Documentos societários e procuração dos representantes legais;
- Doc Comprobatórios01 – Doc. 02 – Termos de ciência dos Autos de Infração;
- Doc Comprobatórios02 – Doc. 03 – Contratos firmados com empresas parceiras para a locação de veículos de espera ou carro reserva;
- Doc Comprobatórios03 – Doc. 04 – Contrato firmado pela Impugnante juntamente com um dos seus clientes;
- Doc Comprobatórios04 – Doc. 05 – Contrato firmado com empresa parceira para a contratação de frete para a devolução dos veículos locados;
- Doc Comprobatórios05 – Doc. 06 – Contrato firmado com empresa parceira para a vistoria dos veículos locados devolvidos;
- Doc Comprobatórios06 – Doc. 07 – Contrato firmado com empresa parceira para a utilização de uma central telefônica própria.

Em decisão por unanimidade, a 13ª TURMA/DRJ09 votou para JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo em parte crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, INCLUINDO DESPESAS COM DEVOLUÇÃO, VISTORIA E TELEFONIA. ATIVIDADE QUE NÃO SE CONFUNDE COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Não há previsão na legislação para o aproveitamento de crédito sobre os valores pagos a título de aluguéis de veículos, inclusive das despesas intrínsecas à locação, como devolução, vistoria e telefonia. Também não há possibilidade de enquadrá-los como insumo, pois locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade de PIS/Cofins prevista no inc. II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Solução de Consulta Cosit/RFB nº 218/2019.

Ademais, o inc. IV do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 garante o direito ao crédito de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo o aluguel de veículos. Soluções de Consulta Cosit/RFB nº 99064/2017 e nº 99110/2017.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2016

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

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2016

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO OU DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. HIPÓTESES TAXATIVAS DO PAF (DECRETO Nº 70.235/1972).

O PAF dedica capítulo específico às nulidades, prevendo, de forma taxativa, as suas hipóteses. Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no art. 59 do PAF.

COSIT/RFB. EFEITO VINCULANTE NO ÂMBITO DA RFB.

Consoante art. 12 da Portaria RFB nº 1.936/2018, os pareceres normativos e as soluções de consulta emitidas pela Cosit são dotadas de efeito vinculante no âmbito da RFB.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

Salvo as exceções expressas no ordenamento jurídico pátrio, as referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou judiciais, bem como a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. ART. 26-A DO PAF, ART. 7º DA PORTARIA ME Nº 340/2020 E SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Não compete à autoridade julgadora apreciar a legalidade ou constitucionalidade das normas tributárias. Verificado que o lançamento promovido pela autoridade fiscal está em perfeita consonância com a legislação tributária, mediante atividade plenamente vinculada, impõe-se a manutenção do crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I. TEMPESTIVIDADE

II. SÍNTESE DOS FATOS

III. DAS NULIDADES IDENTIFICADAS NO ACÓRDÃO Nº 101-019.139

III.1. DA NULIDADE V. ACÓRDÃO RECORRIDO POR ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

III.2. DA NULIDADE V. ACÓRDÃO RECORRIDO PELA AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO

III.3. DA NULIDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO PELA FALTA DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS TRAZIDOS PELA IMPUGNAÇÃO

IV. NULIDADE DAS AUTUAÇÕES EM VIRTUDE DA PRECARIÉDADE DA AÇÃO FISCAL

V. DAS RAZÕES DE MÉRITO PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

V.1. DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA RECORRENTE

V.2. ASPECTOS GERAIS ACERCA DA LEGISLAÇÃO DO PIS/COFINS

(a) CONCEITO DE INSUMOS: INCISO II DOS ARTIGOS 3ºS DAS LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003

(b) CONCEITO DE MÁQUINAS: INCISO IV DOS ARTIGOS 3ºS DAS LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003

V.3. LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS APROPRIADOS PELA RECORRENTE

(a) DESPESA COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS

(b) DESPESA COM SERVIÇOS DE TELEFONIA

(c) DESPESA COM DEVOLUÇÃO E VISTORIA DE VEÍCULOS

V.4. SUBSIDIARIAMENTE: DA NATUREZA DA ATIVIDADE PRESTADA PELA RECORRENTE

VI - ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DO JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

VI. PEDIDO

Por fim, pede o que se segue:

255. Em vista do exposto, é a presente para requer o reconhecimento das nulidades do v. acórdão recorrido, em linha com as razões elucidadas no tópico III deste Recurso.

256. Na eventualidade de não ser acolhido esse pedido, pleiteia-se o cancelamento do Auto de Infração, por qualquer um dos fundamentos apresentados no tópico IV deste Recurso.

257. A título subsidiário, caso seja mantido a autuação, a Recorrente solicita a anulação e/ou redução do valor exigido, consoante argumentos expostos no tópico V deste Recurso.

258. Ainda assim, protesta-se pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários e pela produção de todas as provas em direito admitidas. Atesta-se, desde logo, a autenticidade dos documentos acostados aos autos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

I – Das Preliminares

Preliminarmente, a Recorrente sustenta a nulidade do Acórdão recorrido sob o argumento de alteração do critério jurídico. Aduz que o motivo que ensejou a lavratura do Auto de Infração em discussão foi o enquadramento de determinadas despesas em algum dos incisos do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, sendo possível concluir que a análise fiscal considerou que a atividade da Recorrente se encaixa em efetiva prestação de serviço. Em sede recursal, alega que para manter a autuação e sanar a precariedade do Auto de Infração, o Acórdão recorrido passou a defender que a atividade da Recorrente não poderia ser entendida como prestação de serviço, mas sim como locação de veículo.

Todavia, dos trechos extraídos do processo e colacionados pela Recorrente às fls. 2874 não é possível coadunar com o entendimento esposado. Isto porque a análise, tanto do julgador de piso quanto em sede recursal, recaí sobre o detalhamento das despesas glosadas considerada a atividade exercida pela Recorrente em conformidade com os termos do seu CNPJ, ou seja, sendo a atividade principal a Locação de automóveis sem condutor (código 77.11-0-00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas “CNAE”) e como atividade secundária, outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente (código 82.99-7-99).

Portanto, não se vislumbra no presente caso a modificação nos critérios jurídicos, prevista no art. 146 do CTN, suficiente para ensejar a nulidade do Acórdão Recorrido.

Em segundo momento, a Recorrente discorre sobre a utilização de Soluções de Consulta proferidas pela Receita Federal formuladas por consultentes que exercessem atividade diversa daquela realizada por ela, e requer seja reconhecida a nulidade do supramencionado Acórdão. Todavia, nota-se que a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva da Recorrente para fins de exame do creditamento de insumos foi realizada em observância ao disposto no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17/12/2018 e no acórdão do REsp 1.221.170/PR.

Pelas razões acima expostas, deve ser indeferida a nulidade do Acórdão recorrido.

Por fim, a Recorrente afirma que a autoridade administrativa deveria ter se aprofundado na real natureza de suas atividades, bem como sobre os recursos utilizados a sua exploração, de modo que atribuiu aos fatos uma visão superficial. Alega que foram cometidos equívocos por não ter havido a necessária análise dos documentos e explicações acostados por ocasião da fiscalização, e que tais erros macularam o trabalho fiscal, que resultou em um lançamento precário, sem motivação, violando o disposto no art. 142 do CTN.

Sobre o trabalho fiscalizatório, importa esclarecer que o Auto de Infração foi lavrado de acordo com os artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72, ou seja, preencheu os requisitos necessários e suficientes para que a Recorrente tivesse todas as informações para exercício do seu direito de defesa. Sendo oportunizado o contraditório e ampla defesa ao longo dos procedimentos instrutório, fiscalizatório e recursal.

Desta feita, conclui-se que são inaplicáveis as hipóteses de nulidade suscitadas pela Recorrente.

II – Do mérito

A Recorrente, pessoa jurídica de direito privado, tem como atividade principal a Locação de automóveis s/em condutor (código 77.11-0-00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas “CNAE”) e como atividade secundária, outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente (código 82.99-7-99).

No ano de 2019 teve início o procedimento de fiscalização com objetivo analisar, dentre outros, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao PIS e à COFINS do ano-calendário de 2016. Do Termo de Constatação Fiscal (“TCF” – fls. 2160), extrai-se que as autuações são relativas a créditos (in)devidamente descontados da base de cálculo das contribuições devidas a título de Pis/Cofins sobre as seguintes despesas computadas como insumos: (i) locação de veículos, (ii) serviços telefônicos e (iii) devolução e vistoria dos veículos locados por ocasião de sua devolução.

É consabido que no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo rito dos recursos repetitivos, o STJ decidiu no sentido de que o conceito de insumo deveria ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou da relevância para o processo produtivo da contribuinte, bem como de que há ilegalidade no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e Nº 404/2004.

Por sua vez, os critérios da essencialidade e relevância considerados são aqueles delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme observação que constou na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou**

serviço”, a)” constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Destarte, mediante a interpretação do conceito abstrato de insumo delineado pelo STJ, a Receita Federal do Brasil trouxe critérios mais específicos através do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

No caso em comento, após a emissão dos atos decisórios prolatados no presente processo administrativo, sobreveio a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da Procuradoria da Fazenda Nacional, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema abordado no REsp nº 1.221.170/PR, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Com efeito, o conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR não diverge muito do entendimento que já vinha sendo adotado predominantemente neste CARF sobre a matéria, a qual reclamava há muito tempo uniformização na jurisprudência, razões pelas quais este Colegiado tem se curvado a esse entendimento do STJ antes do seu trânsito em julgado conforme orienta a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

No caso em tela, conforme já destacado, a atividade à qual a Recorrente é dedicada é a locação de veículos. Sobre este ponto, não resta dúvida que se trata de prestação de serviço. De modo, que o exame deve se pautar na (im)possibilidade de que as despesas decorrentes da locação de veículos permitam o aproveitamento dos respectivos créditos dentro da sistemática da não cumulatividade.

Em síntese, no entendimento da fiscalização, a reversão das glosas sobre as despesas com locação de veículos, com serviços de telefonia e com a devolução e vistoria de veículos, não é factível haja vista que a expectativa encampa um conceito meramente econômico, em que o creditamento seria decorrência automática de todas e quaisquer despesas tidas por ela como “essenciais e relevantes para a Impugnante”. (Vide Fl. 2835).

Feitas tais considerações, passa-se à análise das glosas contestadas pela Recorrente objeto do presente feito.

(a) Despesa com locação de veículos

Neste aspecto, a Recorrente argumenta que é legítima a apropriação de créditos das contribuições sobre as despesas com locação de veículos nos moldes do inciso IV dos artigos 3ºs

das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Entende que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

Sustenta que pela legislação em vigor, três são condições para enquadramento dos bens como insumos, a saber: (i) ser o bem alugado um prédio, uma máquina ou um equipamento; (ii) o locador deve necessariamente ser uma pessoa jurídica; (iii) o bem alugado deve ser utilizado na atividade da empresa. Senão vejamos:

165. No que tange ao primeiro requisito, deve-se mencionar que o veículo locado é classificado como máquina. Conforme bem explorado em tópico precedente da presente defesa, todas as interpretações possíveis sobre o tema remetem à conclusão de que o veículo automotivo é espécie do bem “máquina”.

166. Qualquer busca semântica que se faça, não há outra conclusão que não a de que os veículos automotores são maquinários, e, portanto, estão albergados pelo referido regramento das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

[...]DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividades produtivas da pessoa jurídica. [...] (CARF, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, acórdão 3201-003.573, Relator: Paulo Roberto Duarte Moreira, sessão de 20/03/2018 – destaques nossos)

DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos de PIS/COFINS apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividades produtivas da pessoa jurídica. (CARF, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, acórdão 3201-004.269, Relator: Leonardo Correia Lima Macedo, sessão de 27/09/2018 – destaques nossos)

Nessa linha de inteligência, conclui estarem atendidos os requisitos *ii* e *iii* supramencionados, vez que os contratos são firmados com pessoas jurídicas e que o bem locado é utilizado na atividade da empresa. Desta feita, cumpridos os três requisitos, estaria assegurado a Recorrente apropriar créditos de PIS/COFINS tal despesa.

Excluída essa hipótese, a Recorrente entende que teria direito ao creditamento pois as despesas com locação de veículos podem ser enquadradas como insumo no desenvolvimento de sua atividade. Tal raciocínio pode ser extraído da interpretação do conceito de essencialidade nos moldes do REsp nº 1.221.170/PR:

175. Nessa linha, é evidente que a locação de veículos de terceiros é fundamental para a Recorrente atender satisfatoriamente seus clientes. Tanto é indispensável que, sem esta despesa, seria inviável o desenvolvimento da atividade da Recorrente, uma vez que os clientes não contratariam o serviço, sem que o contrato ofereça um carro reserva ou de espera. Não havendo contrato, não há receita auferida pela Recorrente.

176. Não é razoável admitir a consecução de um negócio jurídico sem o seu objeto. No caso em tela, a ausência de veículo, mesmo que por um curto período, implica, de plano, no não aperfeiçoamento de qualquer transação entre a Recorrente e seus potenciais clientes – o que, por consequência, inviabiliza a consecução de seu próprio objeto social.

A Recorrente argumenta que a autoridade fiscal utilizou equivocadamente como parâmetro o julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP (“RE nº 116.121-3/SP) – STF. Sustenta que na ocasião o julgamento analisou a incidência ou não de ISS sobre a locação de guindastes, e que todo o exame depreendido pelo STF foi sob a perspectiva do ISS, tributo de características próprias e bem distintas da contribuição ao PIS e da COFINS – de modo que as compreensões auferidas não têm aplicação imediata para contextos fáticos que envolvam tais contribuições.

Lado outro, a fiscalização pontua que questão da essencialidade ou relevância do insumo, para fins de aferição do direito ao crédito, é pertinente tão somente para os gastos previstos no inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, bens e serviços “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Cita a Solução de Consulta Cosit/RFB nº 218, de 25/06/2019 (DOU de 01/07/2019) com o fito de justificar que a locação de veículos não se confunde com prestação de serviço e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins de que trata o inc. II do caput do art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ocorre, que de fato, a Solução de Consulta supracitada foi elaborada por consultante que se discutia a possibilidade de creditamento de despesas relacionadas ao aluguel de veículos, todavia, cuja atividade exercida não é a locação de veículos (como no caso da Recorrente), mas o transporte de cargas, senão vejamos:

Solução de Consulta Cosit/RFB nº 218, de 25/06/2019 (DOU de 01/07/2019)
CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRANSPORTADORA DE CARGAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

[...]

Conclusão

22. Com base no exposto, responde-se à consulente que a locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

(grifos não constam no original)

Portanto, nota-se que a fundamentação utilizada pela fiscalização para desconstituir as despesas com a locação de veículos aproveitadas pela Recorrente, não guarda similitude com o contexto fático, não podendo, portanto, serem replicadas ao caso concreto o julgado no Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, tampouco a Solução de Consulta Cosit/RFB nº 218.

Conforme amplamente discorrido pela Recorrente, a empresa exerce atividade especializada em locação de veículos e gestão de frotas, com todos os serviços a ela relacionados por um prazo determinado. Nessa esteira, considerando o objeto social da Recorrente e a atividade à qual é dedicada não resta dúvida de que se trata de prestação de serviços (locação).

Neste contexto, conforme estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Portanto, se a atividade da empresa é a prestação de serviços de locação de veículos, conforme exhaustivamente comprovado nos autos, é corolário desta atividade que as despesas com a locação de veículos (rent a car) possui natureza de insumo.

Destarte, a interpretação mais acertada ao caso em exame, pugna pelo reconhecimento das despesas com locação de veículo como insumo da atividade singular realizada pela Recorrente, reconhecido que a locação de veículos é elemento estrutural da execução do serviço, nos moldes talhados no Recurso Especial 1.221.170/PR.

Isto posto, devem ser revertidas as glosas sobre as despesas de locação de veículos.

(b) Despesas com serviços de telefonia

Neste item, o entendimento da fiscalização para manter a glosa se pauta na justificativa de que é vedado à Recorrente o aproveitamento do crédito pois sua pretensão está amparada em um conceito meramente econômico. Às fls. 2.841 destaca que o conceito que encontra aplicação na apuração do imposto de renda (IRPJ), não se presta à determinação das situações de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que possui legislação própria e que deve ser observada.

Por sua vez, a Recorrente esclarece que a prestação de serviços de locação de veículos se materializa através do contato telefônico dos clientes, seja na fase inicial de elaboração da proposta e do contrato, seja na fase de execução para agendamento de eventual manutenção veicular, solicitação de serviços de socorro, guinchos etc. (vide descrição pormenorizada discriminada às fls. 2.889 e seguintes.).

Com efeito, a disponibilização de um canal específico é essencial tanto para a prestação de serviços realizada pela Recorrente, quanto pela manutenção da qualidade dos serviços prestados. Trata-se de uma atividade cuja natureza do serviço desempenhado possui características particulares cuja apreciação deve ser considerada na presente análise.

Desta feita, os as despesas com serviço de telefonia enquadram-se no conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), vez que a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça determina que o critério da essencialidade diz respeito ao item do qual dependa intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, de modo que constitua elemento estrutural da prestação do serviço, sendo que a falta do serviços de telefonia, considerada a atividade da Recorrente, privaria o serviço de qualidade.

Pelas razões expostas, a glosa sobre os serviços de telefonia deve ser revertida.

c) Despesa com devolução e vistoria de veículos

No que se refere às despesas glosadas sobre a devolução e vistoria de veículos, após replicar as explicações da Recorrente, a fiscalização se ateve a impossibilidade de considerar aludidos serviços como insumos sob o fundamento de que as razões apresentadas para o creditamento estão ancoradas em argumentos de cunho econômico (fls. 2841).

Todavia, a despesa com devolução e vistoria de veículos é essencial para operacionalização da atividade exercida pela Recorrente. Isto porque, na impossibilidade de o veículo ser devolvido à Recorrente de forma presencial, a mesma arca com os custos para retirar o veículo do local indicado pelo cliente e transportá-lo até o local de devolução e vistoria para encerrar o contrato de prestação de serviços de locação (fl. 2538).

Conforme se nota, a vistoria – inspeção – do veículo, da qual constarão os dados como a quilometragem e o estado do veículo, é essencial e indispensável para atestar que o veículo está sendo devolvido à Recorrente em perfeito estado de uso. Não é crível que a referida vistoria possa ser suprimida.

Insta salientar, que para remoção e transporte do veículo, a Recorrente contrata serviços de terceiros sob a rubrica de frete, sendo, portanto, autorizado o creditamento nos termos dos artigos 3ºs, inciso II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. (fl. 2907).

Ademais, essa atividade (etapa) é fundamental, já que ela se presta para responsabilizar diretamente os locatários (i.e., clientes) com relação às avarias identificadas e para não incorrer em perdas com o conserto dos veículos. (fl. 2890).

Isto posto, de igual modo, a autorização de creditamento das despesas com devolução e vistoria de veículos, considerada a atividade exercida pela Recorrente, está em consonância com a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, pois o item constitui elemento estrutural da prestação de serviço de locação de veículos.

Desta feita, deve ser revertida a glosa sobre as despesas com devolução e vistoria de veículos.

d) Incidência de juros Selic sobre a multa de ofício

Segundo a Recorrente, é consabido que a RFB tem por prática, quando da cobrança de créditos tributários, atualizar não só o valor do principal, mas também os valores das multas de ofício e isolada mediante a incidência de juros calculados pela taxa SELIC. Nada obstante, sustenta que o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (Lei nº 9.430/1996) somente admite os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições e não sobre as penalidades pecuniárias.

Nada obstante, nos termos da Súmula nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária”. Já o teor da Súmula nº 4 determina que “os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por superar as preliminares de nulidade e decadência da decisão recorrida para, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas abaixo discriminadas:

- a) Despesas com locação de veículos;
- b) Despesas com telefonia;
- c) Despesas com devolução e vistoria de veículos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Redator designado.

A ilustre relatora deu provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes a despesas com locação de veículos, despesas com telefonia e despesas com devolução e vistoria de veículos.

Com a devida vênia, dirirjo, pois entendo que estão corretas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

A recorrente declarou como atividade econômica principal, em 2016, a **locação de automóveis sem condutor** – *Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE): 7711-0/00*.

Na 27ª Alteração e Consolidação de Contrato Social da recorrente, registrado na JUCESP sob o n. 638.822/19-1, consta o seguinte:

Cláusula 3ª – A Sociedade tem por objeto a:

- (i) locação de veículos automotores, máquinas e equipamentos;
- (ii) prestação de serviços de gerenciamento de frotas, incluindo contratação de seguros, dentre os quais o obrigatório, pagamento de impostos relativos a esses bens, entre outros;
- (iii) avaliação para fins de cálculo de depreciação contábil, diretamente ou por intermédio de terceiros contratados, de veículos automotores ou outros bens objeto de contrato de arrendamento mercantil;
- (iv) a participação no capital de outras sociedades no país ou no exterior, como sócia quotista, acionista, ou nas demais formas previstas em Lei.

Segundo a Fiscalização, em relação às suas atividades e seus Contratos de Prestação de Serviços a recorrente esclareceu o seguinte:

“Clientes: A Arval Brasil não é uma locadora de veículos tradicional, operando com a prestação de serviços de Terceirização e Gestão de Frotas, voltados basicamente para clientes Corporativos (Empresas).

Terminação de Contrato: Ato de encerramento do contrato entre a Arval Brasil e seus Clientes. Após a terminação de contrato, não há mais faturamento de aluguéis ao cliente.

A terminação de contrato pode ocorrer da seguinte forma:

- pelo fim normal do prazo contratado entre o Cliente e a Arval Brasi (que pode variar de 24 a até 60 meses).

- por iniciativa do Cliente por resilição antecipada; - por ocorrência de Sinistro com perda total; ou - por decisão da Arval Brasil pela rescisão de contrato.

Vistoria: É a avaliação visual de um veículo no momento da terminação do contrato. É realizada na presença do condutor (cliente), que deve conferir e atestar os itens anotados.

Desta vistoria deriva o valor das avarias de fim de contrato que serão debitadas do cliente. Sem o serviço de vistoria não é possível o encerramento do contrato com o cliente e a liberação do veículo para posterior venda.

Transporte do Veículo: É a remoção do veículo entre localidades até o pátio da Arval Brasil.”

Resta claro que a atividade principal da recorrente consiste na **locação de veículos automotores, máquinas e equipamentos**.

Para essa atividade econômica, **locação de bens móveis**, não há que se falar em insumos, já que o art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 dispõem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a **bens** e **serviços**, utilizados como **insumo** na **prestação de serviços** e na **produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**.

Dessa forma, as despesas com telefonia não configuram insumos porque estão vinculadas à atividade principal da recorrente, locação de bens móveis, e, mesmo se vinculadas a qualquer outra atividade econômica da recorrente, também não caracterizam insumos porque são consideradas despesas administrativas gerais e, sendo assim, sem direito a crédito da Cofins e da contribuição ao PIS/Pasep. Já as despesas com devolução e vistoria de veículos estão inequivocamente vinculadas à atividade principal da recorrente de locação de veículos e, conforme acima explicitado, não podem ser consideradas insumos.

Além de **não existir insumo para a atividade econômica principal da recorrente (locação de veículos automotores, máquinas e equipamentos)**, para fins de creditamento das contribuições em tela, cabe ressaltar que a despesa incorrida pela recorrente com a **locação de veículos** também não pode ser considerada insumo por não consistir em contratação de serviço **(prestação de serviço)**.

Nesse sentido, vale destacar a Solução de Consulta Cosit/RFB nº 218, de 25 de junho de 2019 (DOU de 01/07/2019), mencionada na decisão recorrida:

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRANSPORTADORA DE CARGAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

[...]

Conclusão

22. Com base no exposto, **responde-se à consulente que a locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins** prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. (destaques nosso)

Portanto, forte nesses argumentos, para o caso sob análise, as despesas com locação de veículos, despesas com telefonia e despesas com devolução e vistoria de veículos não caracterizam insumos.

Também não cabe o aproveitamento de crédito das contribuições em apreço com base no inciso IV do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, abaixo reproduzido:

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;

Isso porque o aluguel de máquinas e equipamentos não abrange o aluguel de veículos utilizados nas atividades da empresa, conforme as Soluções de Consulta Cosit/RFB a seguir relacionadas, também mencionadas na decisão recorrida:

Solução de Consulta Cosit/RFB nº 99064, de 08/06/2017 (DOU de 13/06/2017)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS.

É inadmissível a apuração do crédito da não cumulatividade da Cofins de que trata o **inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003**, em relação a dispêndios com **locação de veículos**, haja vista que **o dispositivo contempla unicamente dispêndios com locação de prédios, máquinas e equipamentos**, entre os quais **não se inserem os veículos** para os fins colimados.

Solução de Consulta Cosit/RFB nº 99110, de 12/09/2017 (DOU de 18/09/2017)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ENERGIA ELÉTRICA. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Tratando-se de pessoa jurídica industrial, conclui-se o seguinte acerca da possibilidade/impossibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins. (...)

É possível o desconto de crédito da Cofins em relação aos dispêndios com “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa” (inciso IV do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), **o que não se aplica à locação de veículos, por falta de previsão legal.** (destaques nosso)

Ademais, desde 27 de junho de 2024, independentemente da atividade econômica da interessada, há expressa vedação de aproveitamento de crédito com base no inciso IV do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 no caso de **aluguel de veículos de transporte de carga ou de passageiros**, conforme a Súmula Carf n. 190, a seguir transcrita:

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Logo, não há que se falar em aproveitamento de crédito das contribuições em tela com base em locações de veículos efetuadas pela recorrente, uma vez que tais locações não configuram insumos, bem como não se enquadram na hipótese legal disposta no inciso IV do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, já que não consistem em aluguel de máquinas e equipamentos, bem como porque há expressa vedação de aproveitamento de crédito no caso de aluguel de veículos de transporte de carga ou de passageiros (Súmula Carf n. 190).

Logo, nego provimento a esse capítulo do recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira