



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721411/2023-91
ACÓRDÃO	3201-012.677 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLAER SERVIÇOS GERAIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua

utilização no processo produtivo ou na prestação de serviço ou rateio fundamentado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS.

São considerados insumos, para fins de apuração de créditos das contribuições, somente os bens ou serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros. Os gastos realizados anteriormente à prestação de serviços, assessorias comerciais ou para obtenção de novos clientes ou contratos, inclusive para participações em licitações, não dão ensejo à apuração de créditos de PIS/COFINS.

CRÉDITOS. DESPESAS COM PESSOAS FÍSICAS E SEUS ACESSÓRIOS.

Por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas ou dispêndios com a folha de pagamentos, tais como ordenados, salários, encargos sociais e trabalhistas.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua

utilização no processo produtivo ou na prestação de serviço ou rateio fundamentado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS.

São considerados insumos, para fins de apuração de créditos das contribuições, somente os bens ou serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros. Os gastos realizados anteriormente à prestação de serviços, assessorias comerciais ou para obtenção de novos clientes ou contratos, inclusive para participações em licitações, não dão ensejo à apuração de créditos de PIS/COFINS.

CRÉDITOS. DESPESAS COM PESSOAS FÍSICAS E SEUS ACESSÓRIOS.

Por expressa vedação legal, não há direito à apuração de créditos em relação a despesas com pessoas físicas ou dispêndios com a folha de pagamentos, tais como ordenados, salários, encargos sociais e trabalhistas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O contribuinte em epígrafe apresentou **recurso voluntário** em face do acórdão da DRJ09. A DRJ julgou improcedente a impugnação contra os autos de infração lavrados para o PIS e Cofins do regime não cumulativo dos períodos do ano de 2019. O relatório da decisão descreve o litígio:

Relativamente à Cofins, na data de lavratura do auto, o montante lançado alcança o valor total de R\$ 8.304.235,73, sendo que R\$ 4.089.495,32 a título de contribuição, R\$ 3.067.121,43 refere-se à multa de lançamento de ofício e R\$ 1.147.618,98 a juros de mora (fls. 3.789). Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep, o montante lançado alcança o valor total de R\$ 1.802.789,38, sendo que R\$ 887.799,52 se refere à contribuição, R\$ 665.849,60 à multa de lançamento de ofício e R\$ 249.140,26 a juros de mora (fls. 3.797).

Nos referidos autos de infração foram discriminadas as infrações de insuficiência de recolhimento e constituição indevida de créditos das contribuições.

No **Termo de Verificação Fiscal PIS/Cofins - TVF**, parte integrante dos Autos de Infração, constam os seguintes esclarecimentos, informações e constatações (fls. 3.771 a 3.787):

- a) o objetivo do procedimento fiscal foi verificar os valores das bases de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep apuradas pela empresa, bem como a apropriação de créditos das contribuições, em relação aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2019;
- b) segundo a cláusula terceira do contrato social a empresa tem como objetivo social:

CLÁUSULA TERCEIRA: - O objetivo social será de:

- 1 - Fornecimento de mão de obra especializada para terceiros;
- 2 – Serviço de Locação de Automóveis com condutor;
- 3 - Prestação de serviços de implantação, operação, arrecadação e controle de pedágios;
- Serviços de exploração de estacionamento;
- 4- Serviços de bilhetagem eletrônica;
- 5 - Serviços de organização logística no transporte de cargas, serviços de exploração de estacionamento;
- 6 – Serviços de desenvolvimento e licenciamento de software e aplicativos para computadores;
- 7 - Serviços de manutenção e instalação de equipamentos de informação e computadores;
- 8 - Serviços de consultoria e assessoria em vendas, marketing, negócios e gestão empresarial;
- 9 - Serviços de engenharia civil e arquitetura;
- 10 - Serviços de locação de automóveis sem condutor;
- 11 - Serviços de locação de enxoval;
- 12 - Serviços de locação de equipamentos de terraplanagem, caminhões, ônibus e ambulâncias;
- 13 - Atividade de fornecimento de pessoal de apoio para prestar serviços nas áreas: portaria e recepção, telefonista, zeladoria, motoristas, manobristas, mecânicos, ascensoristas, gráficos, pedreiros, pintores, encanadores, eletricitas, chaveiros, carpinteiros, almoxarife, operador de empilhadeira, marceneiros, cozinheiros, copeiros, garçons, maqueiros, merendeiras, costureiras, digitadores alpinistas, salva vidas, auxiliar de escritório, auxiliar de apoio em serviços gerais, auxiliar de serviço bucal, técnico de som;
- 14 - Serviços de limpeza em geral e hospitalar;
- 15 - serviços de manutenção, limpeza, serviços de lavagem de roupas industriais, inclusive EPI, comerciais e hospitalares com ou sem aplicação de materiais próprios, asseio e conservação de imóveis e logradouros;
- 16 - Serviços de conservação, manutenção de jardinagem e poda de arvores em áreas urbanas e rurais;
- 17 - Serviços de apoio administrativo e operacional as empresas;
- 18 - Serviços de microfilmagem de documentos;
- 19 - serviços de telemarketing;
- 20 - Serviços de sinalização vertical e horizontal em vias publicas;
- 21 - Serviços de corte, religação, instalação e retirada de equipamento, leitura de medidores e entrega das respectivas faturas de energia elétrica e saneamento;
- 22 - Serviços de cadastramento e recadastramento de unidades consumidoras;
- 23- serviços de tele mensagens e atividade de monitoramento de sistemas de segurança eletrônica;
- 24 - Serviços de desratização;
- 25 - Serviços de Dedetização;
- 26 – Serviços de combate e controle de pragas urbanas;
- 27 – Instalação e manutenção elétrica.

c) no que se refere às glosas de créditos das contribuições:

c.i) foram glosados créditos apurados sobre serviços prestados por terceiros, porque referidos dispêndios não se enquadram nas hipóteses legais que permitem a apropriação;

c.ii) glosou-se os valores informados na rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito” das Escriturações Fiscais Digitais da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita - EFD-Contribuições, salvo os gastos relativos a Vale-transporte e Vale-alimentação, por não se referirem a dispêndios para os quais a legislação permita a apuração de créditos das contribuições;

d) no que diz respeito as insuficiências de recolhimentos constatadas, foram apuradas a partir das glosas realizadas e considerando-se os créditos não apurados pela empresa sobre os gastos com energia elétrica;

e) aplicou-se multa de lançamento de ofício no percentual de 75%, conforme estabelece o inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e

f) *“As despesas geradoras de crédito de PIS/COFINS estão disciplinadas no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e o conceito de insumo foi melhor definido no Acórdão do RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 – PR”.*

Na **impugnação** apresentada a recorrente alega/esclarece que (fls. 3.814 a 3.822):

a) foram glosados créditos das contribuições apropriados sobre pagamentos efetuados à empresa Siberian Participações EIRELI, no montante de R\$ 4.200.000,00;

b) glosou-se, ainda, os valores referentes à sua folha de pagamento;

c) acerca da glosa realizada sobre os pagamentos efetuados à empresa Siberian Participações EIRELI:

c.i) a fiscalização fundamenta a glosa somente no fato de o serviço contratado se relacionar apenas à obtenção de novos contratos;

c.ii) o contrato abrange outros serviços, tais como, *“... gerenciar e negociar contratos licitatórios as quais o contratante é parte, preparação de documentos necessários e todas atividades decorrentes dos contratos em vigência”*;

c.iii) a empresa contratada atua na seleção e treinamento de funcionários, cotação e compra de insumos fornecidos para o cumprimento dos contratos, entrega e treinamento de equipamentos de proteção individual e serviços de medições das prestações realizadas pela impugnante junto aos seus contratantes;

c.iv) atua a impugnante no fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros, de maneira que o contato com seus contratantes é necessário e, portanto, essenciais os serviços prestados pela empresa Siberian à autuada;

c.v) a relação da atuada com a empresa Siberian Participações EIRELI não foi objeto de análise aprofundada pela fiscalização, o que viola o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN;

d) com relação às glosas sobre os valores decorrentes da folha de pagamento:

d.i) seu principal custo é a mão de obra;

d.ii) *“Os valores referentes aos custos da Folha de Pagamento, não são considerados faturamento, pois são repassados para o pagamento, sendo que os valores a serem de fato considerados para a tributação do PIS e COFINS, devem ser somente a diferença entre a folha de pagamento e o valor total da nota fiscal, sendo certo, que os valores recebidos, destinados a pagamento de funcionários, não podem e não devem ser considerados faturamento, vez que apenas “passam” pela Atuada e são repassados aos colaboradores, não havendo acréscimo patrimonial da atuada”;*

d.iii) a despesa com a folha de pagamentos é essencial para a prestação dos serviços que realiza; e

d.iv) aplica-se à situação em análise nos autos a mesma razão de decidir utilizado pelo Supremo Tribunal Federal - STF para reconhecer a inconstitucionalidade da inclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS - nas bases de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois os valores que recebe de seus contratantes são repassados para o pagamento dos salários e encargos dos funcionários.

Para corroborar seu entendimento cita decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, do Superior Tribunal de Justiça – STJ - e do Supremo Tribunal Federal.

Ao final requer a procedência integral do recurso interposto, a fim de que sejam cancelados os valores lançados.

(gn).

A DRJ decidiu pela improcedência da impugnação com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

São considerados insumos, para fins de apuração de créditos das contribuições, somente os bens ou serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAR MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO.

Respeitada a exceção prevista no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da contribuição.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

São considerados insumos, para fins de apuração de créditos das contribuições, somente os bens ou serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAR MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO.

Respeitada a exceção prevista no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da contribuição.

A empresa foi cientificada em 12/08/2024. Em 11/09/2024, apresentou recurso voluntário.

Reafirma o entendimento da impugnação.

Sobre os pagamentos efetuados a empresa SIBERIAN PARTICIPAÇÕES EIRELI (doravante Siberian), questiona conclusão do julgamento de que não foram carreados aos autos documentos que poderiam subsidiar a análise e comprovar o alegado. Indica a partir das intimações que todo o solicitado foi entregue. Veja-se:

Não cabe aqui exercício da adivinhação por parte do autuado, para apresentar documentos, que não foram solicitados, mas que poderiam ser utilizados, se há dúvida por parte do auditor, quem deve solicitar documentos complementares é o mesmo, não o contribuinte adivinhar a supostas dúvidas.

Tanto é verdade, que dá análise pelos auditores da defesa, também não conseguiram concluir, conforme demonstrado acima.

Cita acórdãos do Carf sobre o ônus da prova em lançamentos fiscais.

Sobre a folha de pagamentos, mantém os argumentos, a saber:

Os valores referente aos custos da Folha de Pagamento, não são considerados faturamento, pois são repassados para o pagamento, sendo que os valores a serem de fato considerados para a tributação do PIS e COFINS, devem ser somente a diferença entre a folha de pagamento e o valor total da nota fiscal, sendo certo, que os valores recebidos, destinados a pagamento dos funcionários, não podem e não devem ser considerados faturamento, vez que apenas "passam" pela Autuada e são repassados aos colaboradores, não havendo acréscimo patrimonial da autuada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Sobre o Conceito de Insumos

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

Mais recentemente, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCPC, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou as seguintes teses “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O entendimento fixado pelo STJ foi **intermediário** entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeria gastos necessários à manutenção da atividade

empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

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

Observe-se, ainda, que a mudança de entendimento acima abordada não afasta a necessidade de comprovação de que os dispêndios, para efeitos de classificação como insumos, estejam relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa e não correspondam a meros gastos operacionais. A referida mudança também não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas em lei. E mais, mantém-se, inclusive em decorrência de critério lógico, a necessidade de delimitação e escrituração apartada, para o aproveitamento como crédito, no caso de gastos em bens e serviços aproveitados tanto em áreas de produção como em outras atividades da empresa.

Dos Pagamentos Efetuados à Empresa Siberian

Primeiro, registre-se que a autuada é prestadora de serviços, basicamente pela disponibilização de mão-de-obra. Em conformidade com o objeto social já anexado ao relatório, a empresa fornece mão-de-obra especializada para diferentes serviços, como automóveis com condutor, operação de pedágios e estacionamento, manutenção e instalação de equipamentos de informática, serviços de vendas, telemarketing, limpeza entre outros.

Foram glosados os créditos correspondentes aos pagamentos realizados à empresa Siberian uma vez que, de acordo com a fiscalização, tais valores não podem ser reconhecidos como insumos da prestadora.

A empresa contesta a glosa e o julgamento que a manteve. Considera que apresentou todo o solicitado pela fiscalização e que, se esses elementos não foram suficientes, caberia a fiscalização intimar para a apresentação do que entende necessário, não cabendo ao contribuinte fazer um exercício de adivinhação. Vê-se, ainda, que, no curso do processo, a empresa alegou que presta diferentes serviços necessários, não apenas o destacado pelo auditor. Dentre as funções da contratada Siberian estariam: seleção dos funcionários a serem contratados pela autuada; treinamento dos funcionários e aplicação da metodologia de trabalho; cotação e compras em nome da autuada de insumos fornecidos para o cumprimento dos contratos; entrega e Treinamento de uso dos EPI'S; e elaboração, entrega e cobrança das medições dos Serviços prestados pela autuada aos contratantes.

Pois bem, veja-se primeiro o contrato com a empresa nas fls. 3.750 a 3.754. Transcreve-se:

Cláusula Primeira: o objeto do presente Contrato é a prestação de serviços do(a) Contratado(a) à Contratante, visando prestar assessoramento dentro da sua área de atuação profissional, com intuito de gerenciar e negociar contratos licitatórios,

as quais a CONTRATANTE, é parte, realizar propostas, acompanhamento de licitação, preparação de documentos necessários e todas demais atividades decorrentes dos contratos em vigência e licitações as quais a contratante, tenha intenção de participar, tendo autonomia para representar a CONTRATANTE, junto as licitações, reuniões e tudo que for inerente aos contratos e licitações. Caberá ainda ao CONTRATADO, as relações de aproximação, constante contato, mediação e relacionamento comercial entre a CONTRATANTE e os clientes e potenciais clientes.

Cláusula segunda: o presente Contrato, se inicia em 09/2018 e vigorará pelo período de 05 (cinco) anos.

Cláusula Terceira: fica estipulado o valor de R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais) a título de remuneração mensal ao (à) Contratado(a), devendo esta ser paga pela contratante até o dia 10 do mês seguinte ao da prestação do serviço, vinculando tal pagamento a emissão da nota fiscal dos serviços prestados.

Paragrafo Primeiro: Os contratos junto as autarquias, município, estado e união que forem concretizados pela contratada, será pago a contratada 2% do lucro líquido da primeira operação.

Paragrafo Segundo: Entende-se Lucro líquido da operação, o valor de venda dos produtos deduzindo o custo de aquisição dos mesmos.

Paragrafo Terceiro: As partes, a cada aniversario do presente contrato, se comprometem a reajustar o valor, de acordo com o desempenho do contratado em manter os contratos e trazer contratos novos para a Contratante.

A finalidade contratual que motivou a glosa pela fiscalização está claramente prevista. A empresa Siberian prestará serviços de preparo e assessoramento para participações em licitações e prospecção de novos contratos de prestação de serviços para a empresa Claer. Há, inclusive, a previsão de remuneração relativa aos novos contratos obtidos.

Sobre os demais serviços prestados, alegados pela recorrente, o contrato não oferece esclarecimentos, tampouco as notas fiscais, que referem os serviços de forma genérica. A despeito do protesto da empresa, entende-se que é nesse sentido a manifestação da DRJ. Ou seja, de que a empresa poderia ou deveria oferecer comprovação do que alega, de modo a robustecer suas alegações para a comprovação do crédito.

A autuação verificou o contrato e constatou a inexistência de hipótese nos serviços para a sua caracterização como insumos. O fundamento foi apresentado. **Caberia ao sujeito passivo manter documentos ou elementos para a comprovação de seu crédito.** Uma vez alegado, no caso, outros serviços contemplados na hipótese, deveria ser capaz de apresentar a devida comprovação. Cita-se a seguinte decisão desta mesma Turma do Carf:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

ÔNUS DA PROVA. DEVER DE COOPERAÇÃO.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as partes mantidas das autuações e do acórdão recorrido, não infirmadas com documentação hábil e idônea. O administrado tem o dever de prestar as informações que lhe forem solicitadas pela Administração e de colaborar para o esclarecimento dos fatos.

(...)

(Processo 16682.722278/2017-04; acórdão 3201-011.579; sessão 18/03/2024).

Primeiro, é de se supor que, mesmo que a empresa Siberian desempenhe outras tarefas, ela presta serviços que correspondam a cláusula prevista no contrato. Entende-se que **não é possível aferir créditos em serviços de assessoramento para participações em licitações e prospecção de novos contratos de prestação de serviços**. O trabalho visa expansão, que envolve partes que não compõem a rede de clientes, com a participação em licitações e/ou busca por novos contratos. Não pode ser associado, para a análise de créditos, aos serviços prestados aos clientes, mas sim aos trabalhos, muitas vezes prévios à prestação do serviço, de prospecção, divulgação e assessoria. Entende-se que não há crédito a ser reconhecido nesses casos.

A lógica valeria para os trabalhos de assessoria empresarial em geral, em especial mercadológica e empresarial. A prestação de variados serviços de consultoria, em particular diagnósticos, preparação para participação em licitações, entre outros relacionados, a par de sua importância, não se prestam ao creditamento. Compartilha-se as seguintes decisões do Carf:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

(...)

PIS/PASEP. CONCEITO DE INSUMO. CONSULTORIA TÉCNICA EM ENERGIA ELÉTRICA. CONSTRUÇÃO CIVIL-ILUMINAÇÃO E CONSULTORIA TÉCNICA.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, não se enquadram no conceito de insumo os gastos com consultoria técnica em energia elétrica, com construção civil-iluminação e com outras consultorias técnicas.

(Processo: 10680.724275/2009-21; acórdão: 9303-005.287; sessão: 22/06/2017; 3ª Turma da CSRF).

.....

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

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

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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

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

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

No que tange aos demais serviços alegadamente prestados, embora sem comprovação, há que se pontuar o disposto nas conclusões do PN Cosit/RFB nº 05/2018, com o que se concorda:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

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

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

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

(...)

i) **não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços**, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

E na IN RFB 2.121/2022:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, cursos, plano de saúde e seguro de vida; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2264, de 30 de abril de 2025)

Nesse sentido, **os treinamentos e seleção de mão-de-obra também não são insumos, assim como assessoria gerencial**. Veja-se decisão recente:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 28/02/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.99, DA PORTARIA CARF nº1.634/2023 (NOVO RICARF).

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Assim, em consonância com o julgado do STJ e por não se enquadrarem na definição de insumos, não geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral, as seguintes despesas: despesas com propaganda e marketing, gastos com saúde dos funcionários, gastos com informática, gastos com limpeza, conservação e manutenção, **gastos com representantes comerciais, gastos com recrutamento e seleção**, serviços temporários, locação de mão de obra, gastos com jardinagem, **gastos com auditoria e consultoria, gasto com estudo e treinamento**, serviços de transporte externo de funcionários, fretes na transferências de produtos acabados, despesas com locação de veículos, aquisições de papel, envelopes, canetas, serviços de correios, serviços gráficos, impressões, cartuchos de tinta para impressora, confecção de placas e painéis (exemplos: indicando acesso para rodovia; proibindo entrada; sinalizando ponto de coleta; vias internas; brigada de emergência, regras de segurança, gastos com advocacia, serviços de telefonia e internet, viagens e hospedagens.

(Processo 16682.904908/2017-59; acórdão: 3102-002.728; sessão: 18/09/2024; 2a. Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Assim, embora não comprovada a realização, se houve serviços com caráter diferente, como subcontratação para a prestação de serviços nos clientes ou treinamento de uso de EPIs usados na prestação de serviços, esse deveriam estar identificados em separado. Tampouco foi aventada qualquer possibilidade de separação ou pleito nesse sentido. Em sendo o caso de custos de natureza diversa, só existiria hipótese de validar o crédito com a certeza e liquidez requerida, com cálculo apartado. Veja-se o já citado PN Cosit/RFB nº 05/2018:

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.

Na mesma lógica, em existindo serviços a permitir a apuração de créditos e serviços que não permitiriam, prestados pela mesma empresa, só existiria possibilidade de reconhecimento com o faturamento em separado.

Dessa forma, nada há a alterar no já decidido pela DRJ.

Da Folha de Pagamento

Sobre valores de outros créditos aferidos sobre pagamentos a funcionários, a empresa traça paralelo com o ICMS, a saber:

(...) arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas nas Constituição, pois não representa faturamento ou receita, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual" o caso em tela, o mesmo se assemelha aos valores referentes a salários pagos aos funcionários e encargos. Uma vez que o objeto social da empresa, é o Fornecimento de mão de obra, os valores advindos do pagamento dos contratantes, grande parte, é repassada ao pagamento dos salários e encargos dos funcionários, ou seja, o mesmo, ingressa e sai da conta da autuada, sem o acréscimo de patrimônio.

Aqui trata-se de caso claramente não contemplado no regime não cumulativo, uma vez que o pagamento de salários não sofre incidência das contribuições. Correta e suficiente a análise do julgamento contestado, que se adota como fundamento de decidir, nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf – Portaria MF 1.634/2023 - § 12 do art. 114):

De acordo com a fiscalização, foram glosados os valores informados na rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito" das EFD-Contribuições, exceção aos gastos relativos a vale-transporte e vale-alimentação, por não se referirem a dispêndios para os quais a legislação permita a apuração de créditos das contribuições.

(...)

Sobre o tema, existe vedação legal expressa à apropriação de créditos das contribuições sobre os valores pagos à pessoa física (art. 3º, § 2º, inciso I, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003).

(...)

Por fim, os valores referentes à folha de pagamento consistem em custos ou despesas da recorrente, não integrando sua receita ou faturamento, de sorte que se revela inadequado qualquer analogia com a decisão do STF que excluiu o ICMS das bases de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Portanto, deve ser mantida a glosa.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por julgar improcedente o recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR