



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 16682.722026/2017-77 |
| ACÓRDÃO | 3302-015.032 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 29 de julho de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | BEQUEST CENTRAL DE SERVICOS LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do julgamento do REsp 1.221.170, sob o rito dos repetitivos, o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITO. LOCAÇÃO VEÍCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 190, 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.

DIREITO CREDITÓRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Tratando-se de direito creditório é dever do contribuinte comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. O princípio da verdade material não pode ser invocado para suprir deficiências do contribuinte em provar o seu direito em momento oportuno.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Marina Righi Rodrigues Lara (Relatora), que dava provimento

parcial para reverter as glosas relativas aos gastos com combustíveis que tenham sido devidamente comprovados. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Francisca das Chagas Lemos.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Gilson Macedo Rosenberg Filho (substituto integral), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antônio Souza Soares (Presidente). Ausente o conselheiro Silvio Jose Braz Sidrim, substituído pelo conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

RELATÓRIO

Trata-se, na origem de Autos de Infração lavrados para a cobrança de PIS e Cofins referentes aos períodos de apuração de 2008. A autuação decorreu de glosas de créditos indevidos, apurados sob o regime da não-cumulatividade, por insuficiência de comprovação documental e interpretação divergente quanto à definição de “insumo”.

Foram glosados créditos referentes a:

- (i) bens e serviços sem documentação idônea;
- (ii) materiais e serviços não enquadrados como insumos, conforme definido nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;
- (iii) peças que aumentam a vida útil de máquinas, que deveriam ser incorporadas ao ativo imobilizado;
- (iv) despesas com locação de veículos, por não se enquadrar como insumo;
- (v) despesas com telefonia e internet, por não serem considerados insumos diretos na prestação de serviços.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação alegando:

- (i) nulidade do auto de infração, pleiteando conversão do julgamento em diligência/perícia para reapuração correta das contribuições;
- (ii) a validade dos créditos apurados, já que:
 - a. os bens e serviços teriam sido efetivamente utilizados na prestação de serviços;
 - b. a definição de insumo adotada pela fiscalização seria excessivamente restritiva;
 - c. haveria violação ao princípio constitucional da isonomia;
 - d. as despesas com locação de veículos, combustíveis e serviços deveriam ser reconhecidas como insumos.

A DRJ, contudo, julgou improcedente a Impugnação apresentada, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2013

AQUISIÇÃO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO.

A aquisição de insumos sem o devido respaldo por meio de documentação hábil para tanto não permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013

AQUISIÇÃO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO.

A aquisição de insumos sem o devido respaldo por meio de documentação hábil para tanto não permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterando as razões trazidas em sede de Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Da preliminar de nulidade

A Recorrente sustenta a nulidade do lançamento, alegando cerceamento do seu direito de defesa. Afirma que o auto de infração não teria explicitado de forma suficiente a matéria tributável, a descrição dos fatos geradores e o cálculo do tributo devido, tampouco teria sido acompanhado da documentação que fundamenta a autuação. Aduz, ainda, que a falta de análise dos documentos apresentados durante a fase fiscalizatória comprometeu completamente o exercício do contraditório e da ampla defesa.

A DRJ, no entanto, afastou a preliminar, entendendo que não houve cerceamento de defesa, uma vez que o Termo de Verificação Fiscal (TVF) teria detalhado claramente os fundamentos da autuação. Além disso, constatou-se que a Recorrente apresentou impugnação específica a cada uma das glosas realizadas, demonstrando pleno conhecimento dos fatos que embasaram o lançamento.

Com razão a DRJ.

Do conteúdo do TVF, observa-se que as glosas decorreram da constatação de que, na apuração do PIS e da Cofins, foram incluídas despesas não comprovadas, seja por ausência de notas fiscais, seja pela apresentação de contratos insuficientes para comprovar os créditos pleiteados.

Ademais, do mesmo TVF, extrai-se o seguinte:

Após análise da documentação e esclarecimentos apresentados pela fiscalizada, juntamente com as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, referentes ao período de janeiro de 2013 a dezembro de 2013, foi constatado que a contribuinte não aplicou corretamente a legislação vigente à época, e, conseqüentemente, foram apurados valores carentes de lançamento do crédito tributário, que serão a seguir demonstrados.

As informações constantes dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, que se encontram ativos em nossos sistemas, não foram consideradas nesta auditoria, em razão de alguns valores indicados nesses demonstrativos não corresponderem aos valores indicados nas planilhas e demonstrativos apresentados pela contribuinte no curso do procedimento fiscal.

Intimada a apresentar a composição detalhada dos créditos utilizados na apuração do PIS e da Cofins, bem como os contratos e as notas fiscais relativos a estes créditos, bem como os controles analíticos nos quais se baseou para apurar a base de cálculo e os valores dessas contribuições, a contribuinte, depois de reiteradas intimações que lhe foram dirigidas (TIF_02, TIF_03, TIF_04, TIF_05, TIF_6 e TIF_07) sem sucesso, apresentou, no dia 25/10/2017, em resposta aos termos de intimações de números 5, 6 e 7, diversos documentos, a saber:

1) Resposta ao Termo de Intimação nº 05 (RESP_TIF_05): Carta Resposta e planilha contendo memória de cálculo do PIS e da Cofins referente aos meses de setembro e outubro de 2013;

2) Resposta ao Termo de Intimação nº 06 (RESP_TIF_06): Carta Resposta (Resposta termo intimação 6), solicitação de prorrogação (Resposta termo intimação 6.1), DIPJ ano calendário 2013 (Doc. 06 CENTRAL DIPJ 2014), DIPJ ano calendário 2012, Balanço e Demonstrativo de Resultado (Doc. 07 Balanço Central Dez 2013), Razão Sintético da conta Venda de serviços Mercado Interno (Doc. 4.2 Central - Razão Receita), planilha em Excel contendo memória de cálculo da base de setembro e outubro (Documentos intimação) e DARFs referente aos meses de janeiro e julho (Doc. 1.1 DARF Janeiro COFINS e Doc. 1.2 DARF Julho COFINS);

3) Resposta ao Termo de Intimação nº 07 (RESP_TIF_07): Carta Resposta (Resposta termo intimação 7), pasta contendo notas fiscais digitalizadas emitidas para a Prefeitura da cidade do Rio de Janeiro e para o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, bem como planilhas no formato Excel contendo somatório dos valores das notas fiscais, pasta contendo extratos bancários referente ao ano calendário 2013; planilha intitulada INSUMOS que consolida despesas, discriminadas nas seguintes rubricas:

“Bens Insumos”, “Combustível”, “Serviços Insumos”, “Energia elétrica”, “Aluguel Imóvel”, “Aluguel Máquinas”, “Uniformes”, “Transportes” e “Alimentação”; pasta contendo notas de aquisição digitalizadas; pasta contendo contratos; pasta contendo apuração do diferimento de créditos mensais e, por último memória de cálculos das bases de PIS e Cofins (ANÁLISE BC v4).

Em 09/11/2017 (RESP_TIF_08), a fiscalizada apresentou relatórios atualizados das notas fiscais emitidas para Prefeitura do Rio de Janeiro (relatório gerado por competência), memórias de cálculos das bases do PIS e da Cofins (ANÁLISE BC v6), e contratos diversos.

Após a entrega da resposta ao Termo de Intimação nº 08, foram feitos diversos contatos com a fiscalizada no intuito de ajustar a forma de apresentação das informações e ajustar erros de cálculo identificados. Assim, no dia 23/11/2017, a fiscalizada apresentou todas as versões das memórias de cálculo das bases do PIS e da Cofins alteradas (ANÁLISE BC v5 até a versão 9), bem como planilha de INSUMOS atualizados, e um acervo de notas de aquisição atualizadas.

Em resposta aos Termos de Intimação nº 09 e nº 10 (RESP_TIF_09_10), a fiscalizada apresentou, em adição aos questionamentos efetuados, memórias de cálculo das bases do PIS e da Cofins (ANÁLISE BC v10), e nova planilha de “INSUMOS” atualizada.

Seguiram-se mais duas atualizações das memórias de cálculo das bases do PIS e da Cofins e da planilha de “INSUMOS” em respostas aos Termos de Intimação nº 10 e nº 11 (RESP_TIF_11 e RESP_TIF_12).

De posse das planilhas indicadas acima e das notas fiscais apresentadas, verificou-se que a contribuinte deixou de comprovar grande parte dos créditos apurados de PIS e de Cofins sob o regime da não-cumulatividade, por ausência de notas fiscais.

Em que pese as despesas relacionadas nas planilhas apresentadas pela fiscalizada constarem de sua escrituração contábil, não há como atestar a veracidade dessas despesas, haja vista não estarem respaldadas por documentação fiscal idônea.

À vista do exame das notas fiscais emitidas pela fiscalizada, e de seu contrato social, verificou-se que a atividade preponderante por ela era a PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. Com relação a essa atividade, a legislação permite o aproveitamento de créditos referentes a vale-transporte e a vale-refeição dos empregados. **No entanto, os créditos referentes a essas despesas só podem ser aproveitados caso a despesa seja comprovada mediante documentação hábil e idônea.**

Posto isso, com intuito de atestar se as despesas escrituradas seriam hábeis a gerar crédito, deu-se início ao procedimento de auditoria da efetiva realização destas operações, com exame do conteúdo das respectivas notas de aquisição.

Assim, a partir da planilha “INSUMOS v.4” (RESP TIF12), apresentada pela contribuinte, foi elaborada a planilha APURAÇÃO PIS COFINS, que segue junto a este Termo de Verificação Fiscal, na qual estão identificadas as notas fiscais apresentadas, com a informação da descrição do produto adquirido ou do serviço adquirido, bem como se o crédito foi validado ou não, descrevendo-se na coluna JUSTIFICATIVA a razão da não validação do crédito pleiteado.

A partir da análise dos trechos mencionados, verifica-se inexistir cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, não se sustentando a alegação de omissão na apreciação dos documentos apresentados. Ao contrário, constata-se que a fiscalização procedeu à análise detalhada da documentação fornecida, apresentando, de forma individualizada, justificativas e fundamentos para cada uma das glosas realizadas.

Dessa forma, inexistindo demonstração de efetivo prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento ora examinado.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

2. Do mérito

Como relatado, a questão de mérito discutida nos presentes autos diz respeito à apuração de créditos de Pis e Cofins não-cumulativa sobre as seguintes despesas:

- (i) bens adquiridos e utilizados como insumos;
- (ii) despesas com locação de veículos;
- (iii) prestação de serviços;
- (iv) combustível.

2.1. Dos bens adquiridos e utilizados como insumos

Antes de se adentrar especificamente na análise de cada uma das glosas relacionadas a estes tópicos, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o conceito de insumos.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecida no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não-cumulatividade do PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, entendeu que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio CARF, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 98, inciso II, alínea b, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, Regimento Interno do CARF (RICARF), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original) (...)37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada se refere apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita

Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Com base nessas premissas, passa-se à análise dos itens glosados.

2.1.1. Dos materiais de escritório

Quanto a este ponto, entendeu o colegiado *a quo* que os gastos com aquisição de materiais de escritório configurariam despesas de natureza administrativa, não aptas a gerar créditos, nos termos do regime da não cumulatividade. A Recorrente, por sua vez, sustenta que o juízo de origem desconsiderou a amplitude de seus objetos sociais, alegando que tais materiais seriam utilizados diretamente na execução de suas atividades operacionais.

Sem razão à Recorrente.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal:

A companhia fiscalizada é uma sociedade limitada, com sede no Rio de Janeiro, tendo como objeto social, dentre outros, a gestão e administração de depósito para guarda de veículos apreendidos, serviços de reboque, compra, venda,

locação e manutenção de sistemas de alarme, câmeras, circuito fechado de TV, sistemas de controle de acesso, sensores de presença e serviços de automação; prestação de serviços de supervisão, gerenciamento e execução de impressão, mala-direta, imagens, envelopamento e distribuição dos mesmos, inclusive entrega domiciliar; limpeza e conservação, desinsetização, desratização, descupinização, limpeza de caixas d'água, jardinagem, paisagismo, manutenção predial, engenharia, agenciamento de empregos, manutenção e instalação elétrico/hidráulica, tratamento químico de água, marcenaria e carpintaria, pintura predial e domiciliar, locação e transporte de carga e de passeio, digitação em informática, encadernação, arquitetura, apoio administrativo, depuração de matéria orgânica, fornecimento e locação de mão-de-obra especializada ou não, com treinamento de pessoal, reformas, construção de casas e prédios, conservação de imóveis em geral, fornecimento de mão de obra, locação de suporte em informática, gestão, bioterismo, manutenção em veículos, armazenagem e distribuição de medicamentos comuns; projeto, instalação e conservação de sistemas de ar condicionado e ventilação mecânica, e prestação de serviços de infraestrutura no apoio ao gerenciamento de crise e riscos de natureza urbana.

(...)

Com relação às notas fiscais referentes a despesas com materiais de escritório, pela descrição dos produtos, verifica-se que a utilização desse material estaria ligada à atividade operacional da fiscalizada, e não à sua atividade fim (de prestação de serviço de limpeza e conservação). Ademais, a contribuinte não apresentou qualquer contrato que comprovasse que estaria obrigada a fornecer o material na prestação do serviço, ou que tais produtos estariam inseridos no conceito de insumo na prestação do serviço. Portanto, não foram consideradas estas notas fiscais para efeito de apuração de créditos.

De fato, como aponta a Recorrente, seu objeto social é abrangente, contemplando uma variedade de atividades econômicas.

No entanto, não restou demonstrada, de forma clara e consistente, a vinculação direta entre os gastos glosados e as atividades efetivamente exercidas. Apesar de instada a fazê-lo, a Recorrente limitou-se a alegações genéricas, sem apresentar elementos probatórios capazes de comprovar a essencialidade ou relevância dessas despesas para a prestação dos serviços, conforme exigido pela jurisprudência aplicável.

Diante disso, entendo pela manutenção da glosa efetuada pela autoridade fiscal.

2.1.2. Despesas com combustíveis

No que se refere aos gastos com combustíveis, a fiscalização justificou o indeferimento do crédito com base no argumento de que os combustíveis teriam sido utilizados em veículos locados, e que, por força do princípio de que o acessório acompanha o principal, tais

despesas não poderiam ser consideradas insumos, já que a própria locação de veículos não gera direito a crédito:

4) Com relação às notas fiscais de COMBUSTÍVEIS, em que pese o disposto no inciso II dos arts. 3ºs das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, em razão dessa despesa estar relacionada aos veículos locados, e **tendo em vista que o contribuinte não apresentou qualquer contrato que comprovasse que a locação dos veículos estaria inserida no conceito de insumo na prestação de seu serviço (RESP TIF 09 10), e de acordo com a premissa de que o acessório acompanha o principal, as despesas com combustíveis não foram consideradas** para efeito de apuração de créditos;

A DRJ, por sua vez, entendeu que tais gastos poderiam estar vinculados tanto a atividades administrativas quanto à produção ou à prestação de serviços:

Em especial, no tocante à aquisição de combustíveis, não seria toda ela apta a gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que **o combustível adquirido pode ser empregado para operações administrativas e não relativas à produção ou prestação de serviços**, motivo pelo que reforçamos o entendimento de refutar as alegações não demonstradas devidamente.

Tal entendimento, contudo, não deve prevalecer.

Embora se trate de direito creditório, observa-se que, quanto a este ponto, a própria fiscalização parte do pressuposto de que os gastos em questão estão relacionados à locação de veículos, fundamentando a glosa no argumento de que, ainda que utilizados na prestação de serviços vinculados à atividade-fim da recorrente, tais valores não poderiam ser admitidos para fins de creditamento, o que não se sustenta.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente esclarece que tais despesas se referem a atividades de supervisão de contratos, como os firmados com o Detran, hospitais públicos, Petrobras e empresas de alimentação, nos quais era imprescindível o deslocamento constante de supervisores até os postos de trabalho, espalhados por diversas localidades:

2) As despesas com combustíveis se inserem no conceito de insumo na prestação de serviços devido ao fato de alguns contratos como os do Detran e outros de serviços de hospitais, Petrobras e alimentação, utilizarem supervisores com carros para supervisionar os postos de trabalho.

Ex: Postos do Detran em todo Rio de Janeiro e para fazer essa supervisão era necessário estar nestes postos com frequência. O mesmo acontecia com os contratos da Petrobras, hospitais estaduais e municipais

Tais atividades estão claramente inseridas no escopo das atividades operacionais da Recorrente, sendo o deslocamento dos supervisores condição necessária e intrínseca à execução contratual. Ademais, conforme demonstrado nos autos, existem notas fiscais hábeis e documentos que comprovam que os custos com combustíveis foram efetivamente arcados pela Recorrente.

Assim, tendo sido o argumento inicialmente apresentado pela fiscalização, referente à ausência de comprovação por meio de contratos de prestação de serviços que utilizavam o combustível na atividade-fim, devidamente superado, entendo indevida a inovação trazida pela DRJ ao enquadrar os combustíveis como de uso administrativo.

Nessas circunstâncias, tendo a contribuinte apresentado documentação suficiente para comprovar que os veículos locados eram utilizados diretamente na prestação dos serviços vinculados à sua atividade-fim, descaracterizando o fundamento utilizado pela fiscalização, não poderia a DRJ alterar a fundamentação da glosa perpetrada.

Pelo exposto, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos com combustíveis, devidamente comprovados.

2.1.3. Despesas com prestação de serviços

Por fim, no que se refere à prestação de serviços, entendeu a DRJ que, embora a Recorrente sustente que todos os serviços contratados e utilizados direta ou indiretamente na execução das atividades previstas em seu objeto social poderiam ser considerados insumos aptos à tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ela não demonstrou, de forma efetiva e documental, a vinculação concreta desses serviços às atividades por ela exercidas.

A Recorrente, por sua vez, alega que o fiscal responsável pela autuação teria desconsiderado os documentos apresentados durante a fase de fiscalização. Sustenta, ainda, que, mesmo diante dessa suposta omissão, o colegiado a quo poderia ter convertido o julgamento em diligência, para análise detalhada da documentação juntada aos autos.

No entanto, conforme já abordado em sede de preliminar, restou evidenciado que a fiscalização realizou análise minuciosa de toda a documentação fornecida, apresentando fundamentos específicos para cada uma das glosas realizadas. No tocante à prestação de serviços, a glosa decorreu, especificamente, da ausência de apresentação de contratos ou outros elementos probatórios que demonstrassem o enquadramento dos serviços contratados no conceito de insumo.

Cumprе ressaltar que, em se tratando de direito creditório, é do contribuinte o ônus de demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, por meio de documentação idônea e suficiente.

De todo modo, embora se reconheça a importância do princípio da verdade material no processo administrativo fiscal — o qual assegura a prevalência da realidade dos fatos sobre formalismos excessivos —, tal princípio não exige o contribuinte de apresentar, minimamente, elementos de verossimilhança que sustentem sua pretensão. Cabe à autoridade fiscal, diante de indícios consistentes, requisitar eventual complementação documental. Foi, inclusive, o que ocorreu nos presentes autos, quando a Recorrente foi oportunamente intimada a apresentar os documentos pertinentes.

Contudo, mesmo após a intimação, a Recorrente não apresentou a documentação necessária para demonstrar a efetiva vinculação dos serviços contratados à sua atividade. Ressalte-se que a ausência de comprovação persistiu tanto na fase de fiscalização quanto nas etapas subsequentes, incluindo a impugnação e o recurso voluntário. O princípio da verdade material, portanto, não pode ser utilizado como substituto para o cumprimento do dever probatório do contribuinte.

Diante do exposto, não tendo a Recorrente se desincumbido de seu ônus de prova, não há como reconhecer o direito creditório pleiteado, razão pela qual a glosa deve ser integralmente mantida neste ponto.

2.2. Despesas com aluguéis de veículos

Quanto a este ponto, entendeu a DRJ que as despesas com locação de veículos não se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos previsto no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, razão pela qual não geram direito ao crédito das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, no regime da não cumulatividade.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a legislação das referidas contribuições não estabelece distinção clara entre máquinas e veículos, motivo pelo qual entende ser possível o creditamento relativo às despesas com locação de veículos, requerendo, assim, a reversão da glosa.

Contudo, tal entendimento já foi definitivamente superado por este Conselho, mediante a edição da Súmula CARF nº 190, aprovada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão realizada em 20/06/2024, com vigência a partir de 27/06/2024:

Súmula CARF nº 190 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024 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.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Trata-se de entendimento vinculante aos Conselheiros deste CARF, o que afasta qualquer controvérsia sobre o tema e impõe a manutenção da glosa questionada.

3. Dispositivo

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos gastos com combustíveis, devidamente comprovados.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheira Francisca das Chagas Lemos, redatora designada

Na sessão de julgamento, este Colegiado, por maioria dos votos, divergiu da Conselheira Relatora, que dava provimento parcial para reverter as glosas relativas aos gastos com combustíveis que tenham sido devidamente comprovados. Na oportunidade, fui designada para redigir vencedor.

Sobre gastos com combustíveis, entendeu a Relatora:

Tais atividades estão claramente inseridas no escopo das atividades operacionais da Recorrente, sendo o deslocamento dos supervisores condição necessária e intrínseca à execução contratual. Ademais, conforme demonstrado nos autos, existem notas fiscais hábeis e documentos que comprovam que os custos com combustíveis foram efetivamente arcados pela Recorrente.

Assim, tendo sido o argumento inicialmente apresentado pela fiscalização, referente à ausência de comprovação por meio de contratos de prestação de serviços que utilizavam o combustível na atividade-fim, devidamente superado, entendo indevida a inovação trazida pela DRJ ao enquadrar os combustíveis como de uso administrativo.

Nessas circunstâncias, tendo a contribuinte apresentado documentação suficiente para comprovar que os veículos locados eram utilizados diretamente na prestação dos serviços vinculados à sua atividade-fim, descaracterizando o fundamento utilizado pela fiscalização, não poderia a DRJ alterar a fundamentação da glosa perpetrada.

Pelo exposto, entendo que devem ser revertidas as glosas relativas aos gastos com combustíveis, devidamente comprovados.

Ouso divergir das considerações e argumentos apresentados pela Relatora, unicamente em face da questão probatória que envolve o crédito com combustíveis.

I - MÉRITO

O direito ao cálculo de crédito sobre combustíveis é garantido pelo art. 3º, II da Lei nº 10.833/03. A regulamentação do crédito feita pela Instrução Normativa 2.121/22, art. 175, § 1º, determinando que:

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21). Grifei.

Ao mesmo tempo, o § 2º do art. 175 traz os casos de exclusão ao direito ao crédito:

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços. Grifei.

Deste modo, as normas jurídicas são específicas quanto a destinação que se dará às aquisições mensais, para fins de considerá-las aptas a produzir créditos das Contribuições, pois necessariamente deverão ser vinculadas ao processo produtivo ou à prestação de serviços.

Do relato transcrito pela Ilustre Relatora sobre o tema, a fiscalização de piso admitiu que as notas fiscais de combustíveis indicam que estão relacionados com veículos locados, no entanto, o Recorrente não apresentou contrato de locação dos veículos. No caso da DRJ, a fundamentação da negativa ao direito foi de que tais combustíveis podem ter sido utilizados para operações administrativas e não à produção da Recorrente.

O ponto de controvérsia é o exame da casuística, como bem determina o Parecer COSIT nº 05/2018, pois a destinação que se dará aos combustíveis, seja para máquinas e equipamentos, seja para veículo, precisa ser evidenciada para o correto enquadramento do insumo.

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço (...)

144 (...) Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por

administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes;

Consta nos autos o Termo de Verificação Fiscal (fl. 1469-1494), em que a fiscalização anotou (fls. 1.479) que em reiteradas oportunidades intimou a Recorrente para apresentar a comprovação do seu direito, a partir de termos de intimações (TIF): 02, 03, 04, 05, 06 e 07, do qual não obteve sucesso. Houve a apresentação de respostas aos termos 05, 06 e 07, em 25.10.2017.

Dando prosseguimento a fiscalização, após o TIF 08, foi apresentada planilha de insumos atualizados e notas fiscais de aquisição, no entanto, a fiscalização concluiu que grande parte dos créditos apurados não foram comprovados. “Em que pese as despesas relacionadas nas planilhas apresentadas pela fiscalizada constarem de sua escrituração contábil, não há como atestar a veracidade dessas despesas, haja vista não estarem respaldadas por documentação fiscal idônea”. (fls. 1.480).

Sabe-se que processo administrativo almeja a busca da verdade material, fato que possibilita, inclusive, a flexibilização do momento de apresentação de provas, tema já enfrentado pela 3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais (decisão 9303-007.855, de 22.01.2019, relatora Vanessa Marini Ceconello), em observância ao princípio da verdade material.

Ainda que se reconheça a importância do princípio da verdade material no processo administrativo fiscal, tal princípio não exime o contribuinte do ônus de instruir adequadamente sua pretensão, mediante a apresentação de elementos probatórios mínimos que revelem a plausibilidade de suas alegações.

Em consonância com a jurisprudência deste Conselho, a possibilidade de inversão do ônus da prova em situações peculiares não exime o contribuinte de apresentar elementos mínimos que justifiquem a respectiva inversão, sob pena de invalidação do artigo 16 do Dec. 70.235/72. (Decisão 3002-002.650, publicação 04.05.2023).

Assim, me parece evidente que todo o processo transcorreu a partir do exame de pedidos protocolados pela ora Recorrente, e teve como fundamento para negativa do direito diversos eventos, sendo o principal, no tocante aos combustíveis, a não comprovação da utilização dos dispêndios.

II – DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos

