



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>18088.720604/2012-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.208 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LET'S RENT A CAR LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (VEÍCULOS). IMPOSSIBILIDADE.

O desconto de créditos previsto nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 restringe-se aos bens e serviços utilizados como insumo nas atividades de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não contemplando os utilizados na locação de bens móveis.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do Recurso Voluntário, vencida a Relatora Luciana Ferreira Braga que não conheceda os tópicos recursais "2.4 Do conceito de insumos e o princípio da não-cumulatividade das contribuições do PIS/COFINS. 2.6 A glosa dos créditos e a ofensa à isonomia. E 2.7 Da Ofensa ao princípio da legalidade tributária, capacidade contributiva e não cumulatividade.". No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento. Apresentou voto vencedor a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, o qual foi acompanhado pela maioria dos membros do Colegiado.

*Assinado Digitalmente*

**LUCIANA FERREIRA BRAGA** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**SABRINA COUTINHO BARBOSA** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Let's Rent a Car em razão de autuação referente a PIS e COFINS, nos termos do auto de infração de fls. 537 a 616.

A Fiscalização salienta que, de acordo com os atos constitutivos do contribuinte, seu objetivo social é a locação de veículos. Assim, os créditos de PIS e Cofins apurados pela pessoa jurídica foram analisados tendo como pano de fundo unicamente a atividade operacional de locação de veículo, sem fornecimento de mão de obra.

O crédito tributário lançado foi consequência das glosas de créditos de PIS e Cofins sobre aquisição de insumos, de acordo com o art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois a Fiscalização considerou que a apuração de tais créditos não se aplica às locadoras de veículos, mas tão somente às produtoras de bens e serviços, nos seguintes termos:

I) Em resposta a intimação, o contribuinte reconheceu que sua atividade operacional é locação de veículos e não prestação de serviços, de acordo com o trecho a seguir:

"A empresa tem como ramo de atividade locação de automóveis, atividade esta não relacionada na lista de serviços constante na Lei 116/03, portanto desobrigada da emissão de notas fiscais e por consequência desobrigada também de obrigações acessórias, qual seja escrituração de livros fiscais. Também não está sujeita à obtenção de Inscrição Estadual." II) O sujeito passivo confirmou que a atividade de locação de veículos com fornecimento de mão de obra (motorista) iniciou apenas em abril/2012, tornando-o, a partir desse mês, contribuinte do Imposto sobre Serviços (ISS).

III) O creditamento de PIS e Cofins, apurado a partir da aquisição de insumos, está previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o qual prevê que os créditos podem ser calculados em relação a bens e serviços, utilizados como

insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços. Dessa forma, como a locação de veículos não se trata de prestação de serviços tampouco de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não é possível o creditamento de insumos.

IV) A locação de bens e a prestação de serviços são institutos do direito privado tratados pelo Código Civil, o qual delinea contornos distintos e inconfundíveis para a "locação de coisas" (arts. 565 a 578) e para a "prestação de serviços" (arts. 610 a 626).

V) Apresenta entendimentos acadêmicos no sentido de classificar a locação de coisas como uma obrigação de dar, ao passo que a prestação de serviços é uma obrigação de fazer.

VI) A Lei nº 8.846/1994, tratando de emissão de notas fiscais, e a Lei nº 9.249/1995, ao tratar do enquadramento das atividades nos percentuais de lucro presumido de IRPJ, inserem a locação de bens móveis em alíneas distintas daquelas de prestações de serviços.

VII) O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 116.121-3, declarou inconstitucional a presença da locação de bens móveis na lista anexa ao DL nº 406/1968 (antigo diploma legal relativo ao ISS), por considerar que tal atividade não era uma forma de prestação de serviços. Posteriormente, ao sancionar a Lei Complementar nº 116/2003, o Presidente da República vetou a presença dessa atividade na lista anexa à Lei, fundamentando seu ato na inconstitucionalidade declarada pelo STF.

VIII) A RFB possui entendimentos exarados no sentido da impossibilidade de apuração de créditos de PIS e Cofins na aquisição de bens e serviços aplicados em bens locados - Soluções de Consulta nº 130 - SRRF/8ª RF/ Disit e nº 161 - SRRF06/Disit.

IX) A Lei nº 11.196/2005 inseriu, no art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a possibilidade de apuração de créditos de PIS e Cofins sobre bens integrantes do ativo imobilizado utilizados para locação a terceiros. Ocorre que a redação original do inciso já previa a hipótese de creditamento de bens do imobilizado para utilização na prestação de serviços e, assim, se a locação fosse considerada uma prestação de serviços, não haveria necessidade da alteração legislativa. Nessa esteira, como o art 3º, II, não sofreu alteração, conclui-se que o legislador não quis facultar às locadoras o mesmo benefício de creditamento de PIS e Cofins sobre aquisição de insumos.

E, mesmo em se considerando a locação de veículo como prestação de serviços, a Fiscalização entende que diversos itens não se encaixariam no conceito de insumo, nos seguintes termos:

I) Bens e Serviços adquiridos de pessoas físicas: não geram crédito de PIS e Cofins por expressa vedação legal, consubstanciada no art. 3º, § 2º, I, e § 3º, I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

II) Serviços de limpeza e conservação dos veículos: materiais e serviços de limpeza de equipamentos e máquinas são insumos indiretos e não geram créditos de PIS e Cofins.

III) Despesas com fretes, guinchos e transportes de veículos: tais despesas somente geram direito a crédito se diretamente vinculadas às operações de vendas de produtos e mercadorias.

IV) Honorários de serviços administrativos: embora nas planilhas apresentadas pelo contribuinte tais despesas estejam identificadas como "honorários de despachantes", o fornecedor tem como objeto social "preparação de documentos e serviços especializados de apoio administrativo não especificado". Além disso, no campo destinado à descrição dos serviços das notas fiscais consta apenas a palavra "honorários". Dessa forma, a Fiscalização concluiu que trata-se de despesas administrativas.

Em sede de impugnação, o contribuinte defende que a locação de veículos compreende muito mais do que uma mera obrigação de dar, pois a empresa deve preparar os veículos para serem entregues em plenas condições de uso e, para tanto, toda a frota passa por uma série de procedimentos de manutenção, seja técnica, mecânica, elétrica, eletrônica, de limpeza e conservação de partes e peças de tapeçaria, segurança, etc., e essas atividades são essenciais à atividade desempenhada.

Ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo o crédito tributário exigido, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 NÃO CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. CRÉDITOS. INSUMOS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 NÃO CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. CRÉDITOS. INSUMOS.

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

Ato contínuo, foi interposto recurso voluntário pela Recorrente onde alega em síntese, que:

1) Que a atividade de locação de veículos possui natureza de prestação de serviços, e não mera obrigação de dar, uma vez que a locação enseja uma série de serviços/atividades conjugadas à entrega do bem dado em locação, especialmente diante da legislação de trânsito, que exige documentação, licenciamento e itens de segurança.

2) Que é impossível a utilização do julgado do STF no RE 116.121-3, pois o contexto jurídico-legislativo é completamente diferente, tendo em vista tratar-se de tributação de ISS. Dessa forma, afirma que, em que pese o julgado do STF acerca da tributação de ISS, este julgamento não pode ser "traduzido" e aplicado às relações jurídicas tributárias federais. Reitera que a atividade da impugnante não se resume a entregar bens, mas sim, em atender as necessidades de utilidade para o cliente e, para isso, há a prática de toda uma série de ações que buscam efetivamente a prestação de uma utilidade economicamente fruível, que culmina (mas não se resume) na entrega do bem dado em locação. Alega que não se está discutindo a tributação ou não tributação pelo ISS, mas sim, dado o contexto da legislação federal e de sua atividade fim, em que ela se enquadra para fins de apuração das contribuições de PIS/Cofins.

3) Alega, ainda, que a legislação de IRPJ, quando da definição dos percentuais de lucro presumido e para antecipação mensal do regime de lucro real, aproxima as atividades de locação à prestação de serviço, pois ambas se enquadram no percentual de 32%. Assim, não seria lógico dar tratamento diferente para o PIS e a Cofins.

4) Quanto ao conceito de consumo e o princípio da não cumulatividade das contribuições de PIS/COFINS, defende que não é possível a utilização do conceito restritivo da legislação do IPI, mas sim uma interpretação mais ampla, que permita a tomada de créditos de todos os insumos necessários à geração de receitas da atividade fim do contribuinte.

5) Afirma que a locação de veículos compreende muito mais do que uma mera obrigação de dar, pois o contribuinte deve preparar os veículos para serem entregues em plenas condições de uso e, para tanto, toda a frota passa por uma série de procedimentos de manutenção, seja técnica, mecânica, elétrica, eletrônica, de limpeza e conservação de partes e peças de tapeçaria, segurança, etc., são essenciais à atividade desempenhada.

6) Que as despesas com despachantes são de essencial importância, pois atuam na efetiva regularização do veículo.

7) Que não impedir o creditamento ofende a isonomia, uma vez que os insumos são claramente essenciais para o desempenho da atividade fim e os demais contribuintes possuem essa vantagem.

8) Que há ofensa ao princípio da legalidade tributária, capacidade contributiva e não cumulatividade, na medida em que trata o conceito de insumo de forma restritiva.

É o relatório.

### VOTO VENCIDO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo. Passa-se, então, à análise do mérito.

A discussão travada no presente processo se refere acerca da possibilidade de locação de veículos ser classificada como prestação de serviço, bem como se inserem no conceito de insumo os serviços de manutenção e assessoramento oriundas do contrato de locação, como, por exemplo, atividade de troca e manutenção de pneus do veículo, serviços empregados em toda a manutenção e na revisão das partes mecânicas, elétrica, eletrônica, de limpeza e conservação de partes e peças de tapeçaria, segurança, etc.

É cediço que o regime da não cumulatividade permite que empresas se creditem de valores pagos pela aquisição de bens e serviços, desde que sejam insumos da sua atividade.

Para definir o conceito de insumo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento de recurso especial sob o regime repetitivo, estabeleceu que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Foi fixada pelo referido Tribunal que: “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.” Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições:”

Pois bem, passada a análise introdutória do assunto, é preciso verificar no presente caso, se os gastos apontados na fiscalização como indevidos (glosados) e mantidos pela DRJ se

enquadram ou não no conceito de insumo para fins de abatimento pelo regime da não cumulatividade, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que como se atendem aos critérios de essencialidade ou relevância.

1) Locação de veículos – prestação de serviços ou obrigação de dar.

Defende o Recorrente que a atividade de locação de veículos possui natureza de prestação de serviços, e não mera obrigação de dar, uma vez que a locação enseja uma série de serviços/atividades conjugadas à entrega do bem dado em locação, especialmente diante da legislação de trânsito, que exige documentação, licenciamento e itens de segurança.

Ademais, a locação de veículos compreenderia mais que uma mera obrigação de dar, pois o contribuinte deve preparar os veículos para serem entregues em plenas condições de uso e, para tanto, toda a frota passa por uma série de procedimentos de manutenção, seja técnica, mecânica, elétrica, eletrônica, de limpeza e conservação de partes e peças de tapeçaria, segurança, etc., que são essenciais à atividade desempenhada.

Os dispositivos legais que fundamentaram a tomada de crédito pela recorrente a título de insumo são os arts. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo reproduzidos.

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

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

O dispositivo legal é claro no sentido de que os bens e serviços sobre os quais é possível apurar créditos são aqueles utilizados como insumo nas seguintes hipóteses:

- a) na prestação de serviços ou
- b) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Com isso, o legislador impôs a aplicação do insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda como condição ao aproveitamento de créditos, não sendo possível interpretar o enunciado de modo a estender para

bens e serviços aplicados em outras atividades econômicas, como a locação de bens móveis, que é o caso da recorrente.

Ressalta-se, ainda, a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema 756, que reconheceu a competência do legislador ordinário para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o §12 do art. 195 da Constituição Federal.

O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança;

O próprio STJ, no julgamento do AgInt no REsp nº 1.804.057/CE, mencionou a necessidade de que o insumo seja aplicado na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda para que seja possível o aproveitamento de crédito como insumo, conforme ementa abaixo.

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS (SUPERMERCADO). DESPESAS COM EMBALAGENS (SACOLAS DE SUPERMERCADO). DESPESAS NÃO ESSENCIAIS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170-PR. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. Não há motivo algum para alterar o julgado monocrático. Na petição do recurso especial a recorrente invocou a violação ao art. 1.022, do CPC/2015, alegando genericamente que: "[...] várias questões relevantes e imprescindíveis para se firmar qualquer conclusão a respeito da matéria trazida na presente ação não foram apreciadas, mesmo após a interposição dos Embargos de Declaração". Não houve qualquer descrição clara a respeito de quais seriam estas questões e, cumulativamente, do modo como interviriam no resultado do presente julgamento. A aplicação da Súmula n. 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse

bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.

3. A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens (sacolas de supermercado) fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"). Também a DF CARF MF Fl. 2495 Original DOCUMENTO VALIDADO ACÓRDÃO 3202-002.835 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA PROCESSO 13136.724667/2022-21 8 Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRF08 Nº 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo. AgInt no REsp n. 1.804.057/CE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1/10/2019, DJe de 4/10/2019

No caso em discussão, a atividade econômica da recorrente consiste na locação de bens móveis, especificamente de veículos. Na locação de bens móveis, a teor do art. 565 do Código Civil, a obrigação do locador é de ceder ao locatário, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. Não se trata, portanto, de prestação de serviço, em que o prestador assume com o tomador uma obrigação de fazer, tampouco de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Nesse sentido:

EMENTA: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTU MUNICIPAL - DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. RE 446.003 AgR / PR, relator Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 30/05/2006

Também é esse o entendimento esposado na Solução de Consulta COSIT nº 218/2019:

12. A esse respeito, 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. Assim, a simples locação de bem móvel não poderia ser enquadrada como prestação de serviços, pois lhe faltaria o elemento essencial, qual seja, a efetiva prestação do serviço. Na locação que não envolve, cumulativamente, a prestação de serviços, a obrigação do locador consiste na entrega da coisa ao locatário (obrigação de dar).

Apesar do entendimento da Recorrente, de ser impossível a utilização do julgado do STF no RE 116.121-3, alegando que o contexto jurídico-legislativo é diferente, tendo em vista tratar-se de tributação de ISS, entendo que é possível correlacionar as causas de decidir.

Isso porque, também no julgamento do RE 626.706/SP (Tema 212 do STF - Incidência do ISS sobre locação de bens móveis), com repercussão geral, o STF entendeu que é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviço, conforme a tese fixada.

Correta a fiscalização, portanto, em relação à falta de previsão legal para a tomada de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos na atividade da recorrente.

Esse, inclusive, foi o entendimento do acórdão 3202-002.835, nos autos do processo 13136.724667/2022-21, assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2019 NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por preterição do direito de defesa se os pressupostos de fato e de direito estão bem determinados no auto de infração, de maneira que plenamente possível compreender a imputação.

ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2. INCOMPETÊNCIA.

A alegação de violação de princípios constitucionais implica análise de constitucionalidade da lei tributária, o que foge à competência do Carf.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2019 NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (VEÍCULOS). IMPOSSIBILIDADE.

O desconto de créditos previsto nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 restringe-se aos bens e serviços utilizados como insumo nas atividades de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não contemplando os utilizados na locação de bens móveis.

Ante o exposto, nesse ponto voto por negar provimento ao recurso.

2) Não-cumulatividade constitucional do PIS e da COFINS e ofensa à legalidade tributária, à isonomia e à capacidade contributiva.

A recorrente sustenta, com base no art. 195, §12, da Constituição Federal, que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve considerar a dedução de todas as despesas necessárias, haja vista a amplitude da materialidade desses tributos, qual seja, a receita bruta.

Com isso, quanto ao conceito de consumo e o prestígio ao princípio da não cumulatividade das contribuições de PIS/COFINS, defende que não é possível a utilização do conceito restritivo da legislação do IPI, mas sim uma interpretação mais ampla, que permita a tomada de créditos de todos os insumos necessários à geração de receitas da atividade fim do contribuinte.

A argumentação da recorrente, portanto, funda-se na ofensa aos princípios constitucionais da não-cumulatividade, da isonomia tributária e da livre concorrência.

Neste particular, oportuno destacar que não compete a este Colegiado a apreciação de ofensa a princípios constitucionais, a exemplo da não-cumulatividade, da isonomia tributária, isonomia e da livre concorrência, com vistas a afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso implicaria apreciação da constitucionalidade da norma.

Tal entendimento encontra-se na Súmula CARF 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As alegações acerca da violação constitucional pela legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada de competência da autoridade administrativa de qualquer instância examinar hipóteses de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação dessas questões encontra-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de constitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder.

Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado não observar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, voto por não conhecer dos tópicos recursais “2.4 Do conceito de insumo e o prestígio ao princípio da não-cumulatividade das contribuições do PIS/COFINS. 2.6 A glosa dos créditos e a ofensa à isonomia. E 2.7 Da ofensa ao princípio da legalidade tributária, capacidade contributiva e não cumulatividade.”

No entanto, fui vencida neste tópico relativo ao conhecimento.

3) Da preparação dos veículos – Supostas aquisições diretamente ligadas ao desempenho da atividade fim.

A Recorrente afirma que tem a obrigação de preparar os veículos para serem entregues em plenas condições de uso e, para tanto, toda a frota passa por uma série de procedimentos de manutenção, seja técnica, mecânica, elétrica, eletrônica, de limpeza e conservação de partes e peças de tapeçaria, segurança, etc.

No entanto, tais atividades desempenhadas pelo contribuinte, ainda que sob a premissa de atender às necessidades dos clientes, não descaracterizam a locação de veículos.

Todas as atividades preparatórias, mesmo que necessárias às locações, não transformam a obrigação de ceder o automóvel em uma prestação de serviços. Tais atividades são acessórias ao objeto do contrato celebrado com seus clientes e pelo qual o contribuinte é remunerado, que é a locação do veículo.

Como a locação de veículos não pode ser considerada prestação de serviços e, portanto, não é possível o creditamento de bens e serviços adquiridos como insumos, não foram analisados pela DRJ os argumentos acerca dos enquadramentos de atividades específicas no conceito de insumo, os quais haviam sido elencados pela Fiscalização em caráter subsidiário.

Entendo acertada a posição da DRJ.

4) Do tratamento tributário das receitas de locação de bens para fins de incidência do IRPJ/CSLL.

Defende a Recorrente que a própria legislação federal reconhece a atividade de locação como prestação de utilidade economicamente fruível.

Quanto a comparação com a legislação do IRPJ, ressalta-se que a premissa ali estabelecida apenas reforça o que já foi exposto até aqui. Com efeito, embora as atividades de locação e de prestação de serviços estejam sujeitas ao mesmo percentual de presunção (32%), tais

atividades estão em alíneas distintas. Desse modo, a opção do legislador de segregar as atividades apenas corrobora que se trata de espécies distintas, e não próximas.

#### Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário interposto e, na parte conhecida, negar provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

**LUCIANA FERREIRA BRAGA**

#### VOTO VENCEDOR

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, redatora designada.

Com a devida vênia, dirijo da ilustre Relatora para conhecer integralmente o Recurso Voluntário.

A meu ver, as razões recursais não evidenciam inconstitucionalidade da norma aplicada e, ainda que assim o fossem, ao se aplicar a Súmula Vinculante CARF nº 2, a matéria é devidamente apreciada pelo Conselheiro.

Dessa forma, seguindo o posicionamento que venho adotando, conheço dos argumentos apresentados nos tópicos “2.4 – Do conceito de insumo e o prestígio ao princípio da não-cumulatividade das contribuições ao PIS/COFINS”, “2.6 – Da glosa dos créditos e a ofensa à isonomia” e “2.7 – Da ofensa aos princípios da legalidade tributária, da capacidade contributiva e da não-cumulatividade”, e nego provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**