



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720103/2016-80
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-006.865 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrentes EMPRESA BRASILEIRA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Data do fato gerador: 15/06/2016

COFINS. INSUMO. CONCEITO.

Nos termos de Precedente Vinculante do Tribunal da Cidadania, despesa é considerada insumo caso ligada por vínculo direto ou indireto de necessidade ou importância ao processo produtivo ou ao serviço executado pela empresa que pleiteia o crédito.

BENFEITORIA. DESPESAS COM MERA CONSERVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de benfeitorias é restrito as obras, não alcançando toda e qualquer despesa com a conservação do imóvel. Ademais, o inciso III § 1º do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/03 determinam que o desconto de créditos seja feita com base em encargos de depreciação e amortização e a despesa foi contabilizada a débito no resultado.

VALE ALIMENTAÇÃO. VALE REFEIÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O crédito descrito no inciso X do artigo 3º das Leis é 10.637/2002 e 10.833/03 é concedido as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

PROVA. ERRO. CONTRIBUINTE.

Por meio da comparação entre lançamentos contábeis (SPED) e declarações fiscais (DAF e DCTF) apurou-se a majoração artificial das bases de cálculo de insumos o que resultou em declaração em DCTF de débitos do PIS e da Cofins menores do que os efetivamente devidos. Portanto, caberia à contribuinte demonstrar o motivo em que se fundou o equívoco.

SÓCIO. REPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA.

Não há indicação no lançamento de conduta imputada ao sócio da contribuinte e tampouco em que provas ou indícios se funda o dolo. Em assim sendo, deve ser afastada a responsabilidade solidária deste.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (a) afastar as glosas em relação a aluguel de veículos exclusivamente para transporte de material de limpeza; (b) afastar as glosas em relação a contratação de mão-de-obra temporária junto a pessoa jurídica, para prestação dos serviços de conservação, limpeza e portaria, que constituem o objeto da recorrente; e (c) manter as demais glosas.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente)

Relatório

1.1. Trata-se de lançamento de ofício de PIS e COFINS cumulado com juros de mora, e multas qualificada e de ofício no valor total de R\$ 16.825.374,12.

1.2. Para tanto, narra a fiscalização que a **Recorrente**:

1.2.1. *“Descontou valores a título de créditos de PIS e da Cofins sobre despesas com serviços de assessorias, consultorias, advocacia, cartórios, combustível para veículos e aeronaves, despachantes, encargos de depreciação sobre veículos, computadores, móveis e utensílios e aeronaves, hangaragem para aeronaves, manutenção de veículos e aeronaves, serviços aeroportuários, lavagem de uniformes e toalhas, serviços de messageiros, viagens a serviço, refeições, táxi, mão de obra temporária, manutenção de equipamentos não aplicados diretamente nos serviços, manutenção predial, locação e manutenção de veículos, o que está em desacordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e no art. 15, § 3º da Lei nº 10.865/2004”;*

1.2.2. *“Creditou-se integralmente sobre os gastos com uniformes, vale-transporte e alimentação de empregados, o que fere a legislação de regência, porquanto somente 60% de seu quadro de pessoal desempenha as atividades de serviços de limpeza predial, conforme se verifica na “Relação de Empregados em 01/01/2013 a 31/12/2013”, apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0005”;*

1.2.3. Alterou em DICON o valor dos bens e serviços utilizados como insumos o que culminou com a minoração do valor devido de PIS e COFINS.

1.3. Irresignada, a **Recorrente** apresentou **Impugnação** argumentando que:

1.3.1. *“A Lei permite abatimento de custos, despesas e encargos consumidos nas atividades e estabelecimentos da Recorrente afetos à realização de receita tributável”;*

1.3.2. *“Independentemente de os empregados trabalharem ou não diretamente na limpeza predial, a legislação é cristalina ao permitir o creditamento de vale-transporte, vale refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecido aos empregados de pessoa jurídica que explore atividade de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”;*

1.3.3. Os veículos alugados são necessários ao transporte dos equipamentos e produtos utilizados para a execução dos serviços por si prestados. Ademais, *“disponibiliza veículos para porteiros considerados líderes, tendo em vista a necessidade de diligenciar nos postos para verificar ocorrências, faltas, folgas, etc”;*

1.3.4. É possível o creditamento das rubricas manutenção e conservação predial por enquadrarem-se no conceito de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros;

1.3.5. *“Como os veículos (da frota própria) são essenciais para a prestação dos serviços da Recorrente, não resta dúvida, os valores desembolsados para aquisição de combustíveis, peças e serviços de manutenção devem ser considerados como crédito para abatimento do PIS e da COFINS devidos no mês”;*

1.3.6. A limpeza dos uniformes dos funcionários desligados da empresa para entrega a novos funcionários é essencial a sua atividade;

1.3.7. Para que possa prestar os serviços, os tomadores e a própria medicina e higiene do trabalho determinam que o local de trabalho seja sinalizado (placa de piso molhado) para evitar acidentes;

1.3.8. Devido à velocidade de comunicação e ao amplo espaço de cobertura há necessidade de uso de aparelho de rádio comunicação para a prestação de serviços;

1.3.9. A contratação de mão-de-obra temporária é necessária para substituição de funcionários em gozo de férias e para registro eletrônico de obrigações previdenciárias;

1.3.10. Os porteiros e coordenadores de limpeza percorrem grandes distâncias com o intuito de prestar os serviços ou de fiscalizar a prestação dos mesmos, logo é necessário o uso de Segway;

1.3.11. *“Os serviços de aviação executiva são necessários, seja para fechamento de contrato ou manutenção da qualidade dos mesmos”;*

1.3.12. Todas as demais glosas enquadram-se no conceito de insumos;

1.3.13. Não há fraude ou dolo aptos a atrair a responsabilização solidária dos sócios e a aplicação da multa qualificada, pois:

1.3.13.1. As receitas foram tempestivamente declaradas;

1.3.13.2. Trata-se de manifesto equívoco a discrepância entre o declarado nos registros contábeis e em DCTF e DACON que culminou com a majoração do valor devido a título de IRPJ e CSLL;

1.3.13.3. Não há descrição de qualquer das hipóteses descritas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/96;

1.3.14. A multa qualificada é confiscatória;

1.3.15. *“Em caso de provimento da presente impugnação, o arrolamento determinado, a responsabilização solidária passiva do sócio Wagner Martins, bem como da (SIC) representação fiscal para fins penais devem ser revistos a fim de que sejam cancelados”.*

1.4. Arrolado como responsável solidário o senhor **Wagner Martins** apresentou **Impugnação** em que argumenta:

1.4.1. Foi arrolado como responsável solidário pelo tributo, logo, tem legitimidade para Impugnar, nos termos da Súmula CARF 71;

1.4.2. *“Não consta do relatório fiscal a submissão de qualquer possível conduta dolosa supostamente praticada pela **Recorrente** àquelas abstratamente previstas nos supratranscritos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, o que entendemos ser suficiente para afastar a sujeição passiva solidária”;*

1.4.3. *“As informações prestadas pela empresa da qual o Impugnante é sócio através de SPED e DACON deve ser interpretado (SIC) como inequívoca presunção de boa-fé que não foi ilidida pela Autoridade Fiscal”;*

1.4.4. *“O artigo 135 do CTN trata de responsabilidade pessoal e exclusiva, de modo que, ao ser invocado para justificar a exigência do crédito tributário*

perante o terceiro, não mais poderia subsistir a exigência fiscal em face do contribuinte”;

1.4.5. *“Não existe autorização legal para formalização de termo de sujeição passiva solidária pelo Auditor Fiscal”;*

1.4.6. *“A responsabilidade solidária e a representação fiscal para fins penais invocadas somente poderiam ocorrer após a decisão final administrativa e com a cabal comprovação de infração à lei, crédito tributário definitivamente constituído e, se eventualmente, o sujeito passivo da obrigação tributária não honrar com os supostos débitos imputados”;*

1.4.7. Apenas o abuso de personalidade e a confusão patrimonial autorizam a desconsideração da personalidade jurídica e a imputação do débito exigido ao sócio.

1.5. A DRJ do Rio de Janeiro deu parcial provimento à Impugnação, afastando a responsabilidade solidária e a multa qualificada, afastando em parte as glosas (rádio comunicadores, placas sinalizadoras, Segway) mantendo o lançamento nas demais matérias, pois:

1.5.1. *“A Coordenação Geral de Tributação (COSIT) da RFB, instada a se pronunciar sobre o tema, editou a Solução de Consulta nº 219, de 06 de agosto de 2014, cuja ementa segue abaixo, com grifos nossos, por meio da qual firmou o entendimento de que não é permitida a apuração de créditos decorrentes de dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme relativos à mão-de-obra empregada em relação a outras atividades não relacionadas no inciso X do caput do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003”*

1.5.2. *“Descabe considerar como insumo a locação de veículos para uma empresa cujo objeto é a prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, ainda que tais veículos sejam utilizados na movimentação de máquinas, equipamentos, outros bens e funcionários”. Ademais, o conceito de veículos e máquinas não se confundem para efeitos da legislação de PIS e COFINS;*

1.5.3. *“Somente os encargos de depreciação ou amortização gerados pela incorporação ao ativo imobilizado de benfeitoria geram direito a crédito, o qual não será admitido na hipótese de tais dispêndios terem sido contabilizados diretamente a débito do resultado”;*

1.5.4. Os veículos da frota da **Recorrente** não são utilizados diretamente na prestação de serviços, logo, não há direito ao crédito na aquisição de combustíveis e peças de manutenção;

1.5.5. *“A possibilidade de apuração de créditos em relação a dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme decorre de autorização legislativa específica, de modo que o permissivo deve ser*

interpretado de forma restritiva e não extensivamente, a ponto de contemplar os gastos com lavagem de uniformes, como pretende a Impugnante”;

1.5.6. *“Segundo a definição constante nas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, entende-se como insumos na prestação de serviços os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, o que se amolda ao caso em questão, uma vez que tais placas (de identificação) são utilizadas efetivamente durante a prestação do serviço”*

1.5.7. *“Pelos motivos expostos no item anterior, além de ser enquadrada como aquisição de insumo, como requer a Impugnante, a compra de aparelho rádio comunicador enquadrar-se-ia também na hipótese de aquisição de máquina e equipamento destinado à prestação de serviço e se amolda à norma prevista no art. 1º, XII, da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pela Lei 12.546/2011”;*

1.5.8. *“Há, tanto na Lei nº 10.637/2002 quanto na Lei nº 10.833/2003, vedação específica à apuração de créditos em relação a pagamentos de mão-de-obra”;*

1.5.9. *“Os serviços prestados por empresa de trabalho temporário não podem ser enquadrados no conceito de insumo, para fins de aproveitamento de créditos do Pis e da Cofins, visto que as atividades de recrutamento, agenciamento e de disponibilização de mão-de-obra obviamente contribuem apenas de forma indireta para as atividades fim do tomador dos serviços”;*

1.5.10. *“Os equipamentos Segway locados são utilizados diretamente durante a ronda, que é uma atividade integrante do serviço de vigilância, de modo que inequívoco o seu enquadramento como máquina ou equipamento utilizado na prestação do serviço, ensejando o direito ao crédito”;*

1.5.11. *“As despesas incorridas com serviços aeroportuários e hangaragem para o deslocamento de funcionários, gerentes e diretores não se enquadram no conceito de insumos, uma vez que não são aplicados e nem consumidos na prestação dos serviços de limpeza portaria, monitoramento eletrônico, vigilância e segurança, como exigido pelas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004”;*

1.5.12. A **Recorrente** não apresenta provas de eventual erro ocorrido em sua escrituração que justifique a discrepância entre esta e o descrito em DICON e DCTF;

1.5.13. *“Não constam nos autos a indicação de documentos, fatos ou quaisquer outros elementos que sirvam de prova à imputação à recorrente da prática de quaisquer das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, limitando-se a autoridade fiscal a vincular as divergências significativas encontradas de forma reiterada na escrituração contábil à qualificadora da penalidade”;*

1.5.14. *“A constatação de divergências significativas e reiteradas entre a escrituração contábil e os Dicon, isoladamente, não seja suficiente como*

elemento caracterizador das condutas dolosas especificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964”;

1.5.15. *“O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é a autoridade competente para efetuar o lançamento do crédito tributário administrado pela Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 6º, I, a, da Lei nº 10.593/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007”;*

1.5.16. *“A imputação da responsabilidade solidária não decorre da sua condição de sócio da sociedade e sim da sua condição de administrador e representante da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, III, do CTN”;*

1.5.17. *“Não há qualquer relação entre as várias hipóteses de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional e a norma contida no art. 50 do Código Civil”*

1.5.18. *“O entendimento, tanto da RFB, como da PGFN, é no sentido de que a responsabilidade pessoal prevista no artigo 135 do CTN traduz-se, também, em responsabilidade solidária”;*

1.5.19. *“Não consta nos autos o apontamento de quais condutas concretamente praticadas pelo sócio-gerente da autuada, Sr. Wagner Martins, incorrem em infração de lei a ensejar a sua responsabilização. O mero preenchimento do Dacon em discordância com a contabilidade, isoladamente, ainda que de forma reiterada e com diferenças relevantes, não faz prova do seu dolo e, nesse caso, em que o preenchimento do Dacon é encargo da assessoria contábil da autuada e não do Sr. Wagner Martins, da sua culpa”*

1.5.20. *“A autoridade fiscal deixou de mencionar expressa e especificamente qual ou quais condutas elencadas nos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 foram praticadas pelo sujeito passivo”;*

1.6. Intimada, a **Recorrente** busca guarida neste Conselho reiterando as teses descritas em Manifestação de Inconformidade somada às seguintes:

1.6.1. Impossibilidade de ativamento das despesas com manutenção predial vez que o imóvel em que é feito o serviço é de terceiros;

1.6.2. A Solução de Consulta COSIT 105/2017 permite o creditamento de peças de manutenção de veículos automotores e para contratação de mão-de-obra temporária;

1.6.3. O CARF no Acórdão 3402.002.976 concedeu o direito ao crédito na lavagem de uniformes para estabelecimento agroindustrial do ramo alimentício;

1.6.4. *“A glosa aqui debatida deve ser reduzida em razão do aumento da carga tributárias no que concerne ao IRPJ e CSLL”*

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Para justificar o creditamento a **Recorrente** equivale o **CONCEITO DE INSUMOS DAS CONTRIBUIÇÕES** em voga ao conceito de custos e despesas do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica; para a **Recorrente** “a *Lei permite abatimento de **custos, despesas e encargos** consumidos nas atividades e estabelecimentos da Recorrente afetos à realização de receita tributável*”.

2.1.1. De outro lado, ao negar o direito ao crédito à **Recorrente**, a fiscalização aproxima o conceito de insumos aqui debatido do conceito de MP, PI e ME do Imposto sobre Produtos Industrializados, exigindo **contato direto** do insumo com o **produto acabado**.

2.1.2. Em verdade, a tese da **Recorrente** em muito se aproxima daquela inicialmente defendida pelo Ilustre Ministro Napoleão Nunes Maia ao julgar - no rito dos Repetitivos (Temas 779 e 780) - o REsp 1.221.170/PR:

“Todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários ao exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente, devem ser consideradas insumo, para o efeito de creditamento de PIS e COFINS, porquanto deve-se entender como abrangidas no conceito a totalidade das despesas com a aquisição dos diversos componentes do produto final, não sendo cabível distinguir, entre eles, hierarquia ou densidade de essencialidade”.

2.1.3. Já a tese esposada pela fiscalização encontra guarida no portentoso Voto de lavra do não menos Eminentíssimo Ministro Og Fernandes:

“O conceito de 'insumos' para fins de incidência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 compreende as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”

2.1.4. Todavia, como de conhecimento, ambas as teses acima foram expressamente afastadas pelo Tribunal da Cidadania. Em primeiro porque (citando voto do Ministro Campbell Marques), quando a Legislação quer equiparar conceitos de insumos de PIS/COFINS com o de custos e despesas do IRPJ ou com MP, PI e ME de IPI o faz expressamente.

2.1.4.1. Em segundo lugar, a desoneração no IRPJ é demasiado alargada, culminando por desonerar o produtor e não o processo produtivo; processo que se intenta desonerar. Ainda, ao excluir o custo de serviços e mercadorias e as despesas operacionais da base de cálculo das contribuições esta base transforma-se em lucro operacional somado às Receitas não operacionais, desnaturando as contribuições.

2.1.4.2. Ademais, a materialidade do IPI é restrita apenas aos bens produzidos, o que não ocorre com a PIS e COFINS, cuja materialidade é a aferição de receitas. Por fim, a

admissão de creditamento de serviços como insumos é “*prova cabal de que o conceito de ‘utilização como insumo’ não tem por critério referencial o objeto físico*” (GRECO).

2.1.5. Assim, após a adequação do voto do Ministro Campbell Marques e alteração do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia, restaram assentados pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça os critérios da **essencialidade** e **relevância** para definição do conceito de insumos passíveis de creditamento para efeito da incidência do PIS e da COFINS. Coube a Douta Ministra Regina Helena Costa (relatora do voto condutor) melhor desenhar os critérios de **essencialidade** e **relevância**:

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)

2.1.6. Como se nota da descrição acima, não há um apego a conceitos econômicos ou contábeis na definição de insumos e, tampouco, vínculo direto com o produto final ou com o serviço prestado. Os critérios da relevância e da essencialidade estão umbilicalmente ligados por vínculo direta ou indiretamente de necessidade ou importância ao **processo produtivo** ou ao **serviço executado** pela empresa que pleiteia o crédito. Em assim sendo, impossível afirmar categoricamente se determinado custo ou despesa podem ou não ser caracterizados como insumos antes de analisar qual o processo produtivo da empresa ou o serviço **executado**.

2.1.7. O objeto social da ora **Recorrente** é:

ARTIGO 3º - OBJETIVO SOCIAL

A sociedade tem por finalidade prestação de serviços de conservação, limpeza, manutenção e reformas de prédios residenciais, comerciais, industriais e logradouros, inclusive tratamento de piscinas; manutenção de jardins; serviços de portaria; recepção; locação de equipamentos; serviços de manobristas e outros serviços afins, bem como administração, assessoria e prestação de serviços administrativos para condomínios e outros estabelecimentos, industriais, comerciais ou não.

2.1.8. Inobstante a amplitude do objeto social, em todos os momentos que lhe fora concedida a palavra neste processo, a **Recorrente** argumentou ser prestadora de serviços de conservação, limpeza e portaria. Ademais, na lista de empregados contratados pela **Recorrente** encontramos cargos de porteiro, auxiliar de limpeza, jardineiro, motorista, controlador de acesso, limpador de vidro, zelador, auxiliar administrativo, monitor de alunos, lavador de carros, conservador de frotas etc. Em assim sendo, embora possa prestar serviços de reformas e locação

de equipamentos, não há nos autos nada que indique que tal serviço foi efetivamente prestado pela **Recorrente**.

2.1.9. Portanto, na esteira do raciocínio traçado acima, para ser tipificado como insumo, o custo ou a despesa devem estar vinculados, direta ou indiretamente, aos serviços de conservação, limpeza, manutenção de prédios, manutenção de jardins, portaria, administração de condomínios, recepção e serviço de manobristas. Dito de outro modo, para se caracterizar como insumo, as despesas e custos devem ser essenciais ou relevantes aos serviços de conservação, limpeza, manutenção de prédios, manutenção de jardins, portaria, administração de condomínios, recepção e serviço de manobristas.

2.1.10. A **Recorrente** argumenta que os **VEÍCULOS ALUGADOS** são necessários ao transporte dos equipamentos e produtos utilizados para a execução dos serviços por si prestados. Ademais, *“disponibiliza veículos para porteiros considerados líderes, tendo em vista a necessidade de diligenciar nos postos para verificar ocorrências, faltas, folgas, etc”*.

2.1.10.1. Em resposta, com fundamento em conceito restritivo de insumos - que exige que o objeto dos dispêndios sejam aplicados ou consumidos na prestação de serviços - a DRJ afirma que *“descabe considerar como insumo a locação de veículos para uma empresa cujo objeto é a prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, ainda que tais veículos sejam utilizados na movimentação de máquinas, equipamentos, outros bens e funcionários”*. Ademais, o conceito de veículos e máquinas não se confundem para efeitos da legislação de PIS e COFINS.

2.1.10.2. É certo que o Tribunal da Cidadania ao analisar o repetitivo base do presente voto afastou para o caso concreto então em análise (empresa agroindustrial) o creditamento decorrente de gastos com veículos. Não menos correto é o fato de o órgão de fiscalização ter reconhecido a possibilidade de créditos decorrentes de aquisição de dispêndios com veículos desde que estes *“participem efetivamente do processo produtivo”* (item 143 do Parecer Normativo COSIT 05/2018), citando, como exemplo *“veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes”* (item 144 do Parecer Normativo COSIT 05/2018) - embora o mesmo parecer negue direito ao crédito de 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”*.

2.1.10.3. Quer parecer que o transporte de materiais e equipamentos de limpeza para os locais onde o serviço será prestado é essencial a execução do serviço de limpeza. Ao subtrairmos o produto de limpeza do serviço prestado pela **Recorrente**, este serviço perde sua característica; quando muito torna-se um espalhar de sujeira.

2.1.10.4. Não se nega que o transporte de material de limpeza é indiretamente ligado à execução do serviço prestado pela **Recorrente**. Todavia, o fato de ligar-se imediatamente a execução do serviço é despiendo para o direito ao crédito, bastando para a caracterização como insumo o fato de o produto de limpeza ser direta ou indiretamente essencial à limpeza. Logo, a glosa deve ser afastada neste ponto.

2.1.10.5. Sem embargo do descrito acima, o uso de veículo para transporte de pessoal para fiscalização e controle não se enquadra no conceito de insumos. Tal transporte é despesas administrativas que podem ou não culminar com melhoria na qualidade dos serviços. Destarte, como o uso de veículo automotor para transporte de pessoal de fiscalização se trata de fato que independe de prova – vez que a afirmação partiu da própria **Recorrente** - (artigo 374, III do Código de Processo Civil - de rigor a manutenção da glosa neste ponto.

2.1.11. Além dos veículos alugados, a **Recorrente** afirma que utiliza veículos da frota própria para o transporte de materiais e equipamentos de limpeza bem como de pessoal de fiscalização. Assim, assevera que **OS SERVIÇOS, PARTES E PEÇAS UTILIZADOS PARA MANUTENÇÃO DE FROTA PRÓPRIA E OS COMBUSTÍVEIS** devem ser considerados insumos para efeito de creditamento de PIS/COFINS.

2.1.11.1. De outro lado, ao negar o direito ao crédito, a DRJ afirma que os veículos da frota da **Recorrente** não são utilizados diretamente na prestação de serviços, logo, não há direito ao crédito na aquisição de combustíveis e peças de manutenção.

2.1.12.2. Os veículos da frota própria da **Requerente** são parte de seu ativo imobilizado, bem como as peças que nele se aderem, logo, estão sujeitos à depreciação e não sendo possível o creditamento a título de insumos.

2.1.13. A **Recorrente** alega que no momento da contratação de pessoal entrega uniformes “*devidamente limpos e impecáveis*”. Entretanto, no momento da demissão, os antigos colaboradores devolvem os uniformes sujos, tornando imperiosa **LIMPEZA DOS UNIFORMES** antes do novo uso. Portanto, “*o serviço de lavanderia é essencial para atividade da Recorrente*”.

2.1.13.1. Em contraponto, a DRJ argumenta que há autorização legal apenas para creditamento na **aquisição** de fardamentos e uniformes (artigo 3º, inciso X das Leis 10.637/2002 e 10.833/03) e que tal autorização legal deve ser interpretada restritivamente.

2.1.13.2. De saída, dada a amplitude do conceito conferida pelo STJ, parte dos dispêndios que não se subsomem nos demais incisos do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/03 podem vir a se incluir no inciso II do artigo 3º das mesmas matrículas – conclusão esta compartilhada pelo citado Parecer Normativo citado:

“105. (...) Se o dispêndio efetuado pela pessoa jurídica não se enquadrar em nenhuma outra modalidade específica de creditamento, ele permitirá a apuração de créditos das contribuições caso se enquadre na definição de insumos e não haja qualquer vedação legal, independentemente das regras contábeis aplicáveis ao dispêndio”.

2.1.13.2. Entretanto, se bem que recomendável, a limpeza de uniformes não é essencial a execução de nenhum dos serviços prestados pela **Recorrente**, que - a rigor - poderiam ser prestados sem qualquer uniforme, inclusive. Destarte, de rigor a manutenção da autuação no tema em análise.

2.1.14. A **Recorrente** narra que os **SERVIÇOS AEROPORTUÁRIOS E DE HANGARAGEM** são necessários para o deslocamento de líderes e gerentes para atendimento de clientes e conclusões de contrato.

2.1.14.1. A DRJ mantém a autuação neste ponto, vez que “*as despesas incorridas com serviços aeroportuários e hangaragem para o deslocamento de funcionários, gerentes e diretores não se enquadram no conceito de insumos, uma vez que não são aplicados e nem consumidos na prestação dos serviços de limpeza portaria, monitoramento eletrônico, vigilância e segurança, como exigido pelas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004*”.

2.1.14.2. Como já dito, as despesas com deslocamento de líderes são meramente administrativas, sem qualquer vínculo de essencialidade ou relevância com os serviços prestados pela **Recorrente**.

2.1.14.3. Some-se ao argumento anterior o fato de - segundo narra a **Recorrente** – os gastos com transporte aéreo serem essenciais a ações anteriores à execução dos serviços por ela prestados, nomeadamente, “*fechamento de contratos*”.

2.1.14.4. Por fim, o Ministro Campbell Marques, no voto vogal que iniciou a divergência que conduziu ao repetitivo em liça, afasta especificamente os gastos descritos pela **Recorrente** como insumos:

Com efeito, o conceito de “insumos” não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional”. Sob o signo “Despesas Operacionais” se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de “insumos”. Veja-se (in, José Carlos Marion. Contabilidade empresarial. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 118 e ss.):

As Despesas Operacionais são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Os principais grupos de Despesas Operacionais são os especificados a seguir:

A. Despesas de Vendas

Abrangem desde a promoção do produto até sua colocação ao consumidor (comercialização e distribuição).

São despesas com o pessoal da área de venda, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, **marketing**, estimativa de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos) etc.

B. Despesas Administrativas:

São as necessárias para administrar (dirigir) a empresa. De maneira geral, são gastos nos escritórios visando à direção ou à gestão da empresa.

2.1.15. A **Recorrente** contrata **MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA** para supressão de lacunas na prestação de serviços (tais como férias). Ademais, contrata **MÃO DE OBRA DE**

TERCEIROS para manutenção do sistema de disponibilização de comprovantes de pagamentos de INSS e FGTS aos tomadores. Por entender essências ao serviço prestado por si prestado, a **Recorrente** creditou-se destes dispêndios.

2.1.15.1. No tema em voga, a DRJ mantém a autuação, pois “os serviços prestados por empresa de trabalho temporário não podem ser enquadrados no conceito de insumo, para fins de aproveitamento de créditos do Pis e da Cofins, visto que as atividades de recrutamento, agenciamento e de disponibilização de mão-de-obra obviamente contribuem apenas de forma indireta para as atividades fim do tomador dos serviços”. Igualmente, há, tanto na Lei nº 10.637/2002 quanto na Lei nº 10.833/2003, vedação específica à apuração de créditos em relação a pagamentos de mão-de-obra

2.1.15.2. Do acima temos a indiferença do contato direto com a prestação de serviços para que determinado gasto seja compreendido como insumo, basta o vínculo de essencialidade ou relevância com a execução do serviço para tanto. Em assim sendo, a contratação de mão de obra temporária para execução dos serviços prestados pela **Recorrente** é essencial a continuidade do mesmo; com a diminuição da mão de obra (contato direto com a execução do serviço) há, no mínimo, perda de qualidade do serviço. Assim, o dispêndio com mão de obra temporária é insumo, como descrito nos itens 123 ao 125 do Parecer Normativo COSIT 05/2018:

123. Certamente, a vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física.

124. Situação diversa é o pagamento feito a uma pessoa jurídica contratada para disponibilizar mão de obra à pessoa jurídica contratante (terceirização de mão de obra), o que afasta a aplicação da mencionada vedação de creditamento.

125. Neste caso (contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra), desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistam outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.

2.1.15.3. Solução oposta deve ser dada à contratação de mão de obra para manutenção de software de controle de documentos (despesa administrativa paralela a execução dos serviços), vez que trata-se de despesa administrativa, relevante para a manutenção dos contratos da **Recorrente**, mas indiferente à execução dos serviços por ela prestados. Assim, o auto neste ponto deve ser mantido em sua integralidade.

2.1.16. A **Recorrente** aventa a possibilidade de creditamento das rubricas **MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO PREDIAL** por enquadrarem-se no conceito de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros.

2.1.16.1. A DRJ afasta a possibilidade de creditamento dos anteditos gastos, vez que “somente os encargos de depreciação ou amortização gerados pela incorporação ao ativo imobilizado de benfeitoria geram direito a crédito, o qual não será admitido na hipótese de tais dispêndios terem sido contabilizados diretamente a débito do resultado”.

2.1.16.2. Nos filiamos à doutrina de BEVILÁQUA e entendemos que o conceito de benfeitorias é restrito às obras, não alcançando toda e qualquer despesa com a conservação do imóvel. Entendimento em sentido contrário permitiria a retenção do imóvel pelo valor da “*não deterioração*” (mera conservação) quando a solução legal é a indenização pelo mau uso do possuidor direto, isto é, a mera conservação (limpeza) não dá direito a retenção, logo não é benfeitoria.

2.1.16.3. Ademais, como bem ressaltado pela DRJ, o inciso III § 1º do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/03 determinam que o desconto de créditos seja feita com base em encargos de depreciação e amortização. Destarte, para gerarem direito das contribuições, as despesas com manutenção e conservação devem ser incorporados ao ativo imobilizado. Como os gastos em questão foram contabilizados a débito do resultado a autuação deve ser mantida para manutenção e conservação predial.

2.1.16.4. Não é impossível que despesas com manutenção predial enquadrem-se como insumos, nos termos do artigo 3º II das Leis 10.637/2002 e 10.833/03, entretanto, a **Recorrente** não traça qualquer argumento neste sentido e não se trata de matéria cognoscível *ex officio*.

2.1.17. Argumenta a **Recorrente** que “*independentemente de os empregados trabalharem ou não diretamente na limpeza predial, a legislação é cristalina ao permitir o creditamento de VALE-TRANSPORTE, VALE REFEIÇÃO OU VALE-ALIMENTAÇÃO, FARDAMENTO OU UNIFORME FORNECIDO AOS EMPREGADOS de pessoa jurídica que explore atividade de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção*”. Ademais, a **Recorrente** aventa que uniformes são essenciais ao serviço que presta.

2.1.17.1. De outro lado, a DRJ mantém o auto neste ponto, uma vez que “*a possibilidade de apuração de créditos em relação a dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme decorre de autorização legislativa específica, de modo que o permissivo deve ser interpretado de forma restritiva e não extensivamente, a ponto de contemplar os gastos com lavagem de uniformes, como pretende a Impugnante*”.

2.1.17.2. Acerca da essencialidade ou relevância dos uniformes reporta-se ao quanto dito no item destinado a lavagem dos mesmos. Uniformes não são exigidos por nenhuma norma cogente, não são necessários ao serviço executado e não aumentam a qualidade dos serviços, logo, não são insumos **para as atividades em discussão**.

2.1.17.3. Entretanto, nos termos do descrito no inciso X do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/03 o crédito a reservado às pessoas que prestam serviço de limpeza, conservação e manutenção. Desta feita, de rigor a manutenção da glosa.

2.1.18. Sobre as **DEMAIS RUBRICAS** descritas no auto de infração, efetivamente, ante a discussão à exaustão de conceitos e matérias de acusação e defesa, podemos afirmar, sem outros rodeios que serviços de assessoria e consultoria, assessoria, assessoria

jurídica, serviços terceirizados de despachante, serviços de mensageiros, copos de água, instalação e manutenção de software são despesas administrativas não vinculadas com a execução da atividade, logo não são insumos e correta a autuação.

2.2. Em detida análise a fiscalização observou por meio da comparação entre lançamentos contábeis (SPED) e declarações fiscais (DACON e DCTF) **MAJORAÇÃO ARTIFICIAL DAS BASES DE CÁLCULO DE INSUMOS** o que resultou em declaração em DCTF de débitos do PIS e da Cofins menores do que os efetivamente devidos.

2.2.1. Em resposta a **Recorrente** argumenta mero equívoco que pretende comprovar demonstrando que com o procedimento incorreto majoraram-se os débitos de CSLL e IRPJ; débitos indevidos que requer abatimento com o valor devido pela autuação.

2.2.2. Se bem que tratemos de um auto de infração em que o *ônus probandi* cabe ao fisco, entendemos que a prova do fato constitutivo foi plenamente realizada com a apresentação dos valores divergentes de DACON e dos lançamentos contábeis.

2.2.3. Com isto se quer dizer que caberia a **Recorrente** apresentar provas de eventual equívoco, ônus ao qual não se desincumbiu. Destarte, a autuação deve ser integralmente mantida e eventual pagamento indevido de outros tributos deve ser discutido na forma e em sede própria (pedido de compensação ou restituição).

2.3. Por fim, o termo de verificação fiscal fixa a **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SÓCIO DA RECORRENTE** de maneira lacônica, com fundamento fático na reiteração da conduta infracional de descrever de maneira divergente as despesas em DACON e em escrituração e jurídico nos termos do disposto nos artigos 124, 128 e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional c.c. art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Tal capacidade de síntese já seria suficiente a afastar a autuação – como bem aponta a DRJ.

2.3.1. Ademais, embora não se possa concordar com a responsabilidade solidária tributária por crime culposo (até pela escassez de tipos penais culposos), com razão a DRJ quando dispõe:

Nesse sentido, não consta nos autos o apontamento de quais condutas concretamente praticadas pelo sócio-gerente da autuada, Sr. Wagner Martins, incorrem em infração de lei a ensejar a sua responsabilização. O mero preenchimento do Dacon em discordância com a contabilidade, isoladamente, ainda que de forma reiterada e com diferenças relevantes, não faz prova do seu dolo e, nesse caso, em que o preenchimento do Dacon é encargo da assessoria contábil da autuada e não do Sr. Wagner Martins, da sua culpa.

Não há qualquer ponderação da autoridade fiscal que aponte para situação em que o responsável Impugnante tenha agido com imprudência, negligência ou imperícia a ensejar a sua culpa. Da mesma forma, não há qualquer elemento a comprovar o seu dolo em “reduzir de forma ilegal a dívida tributária”.

No que diz respeito à efetiva ocorrência de ato antijurídico, observe-se que as diferenças entre as bases de cálculo no Dacon e a escrituração contábil podem, de fato, decorrer de sua prática, mas também podem decorrer de diferença de entendimento da legislação

tributária, de diferença de critérios na escrituração contábil, da conjugação de ambos ou de outros fatores a serem discutidos em litígio administrativo, se for o caso, mas que, a priori, não são infração de lei em sentido estrito.

Ademais, a norma tida como transgredida por parte do Sr. Wagner Martins é o art. 1º da Lei nº 8.137/1990, abaixo transcrita, que capitula os crimes contra ordem tributária:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Note-se que, tal como ocorreu com a qualificação da multa de ofício por suposta prática dos comportamentos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, a autoridade fiscal deixou de mencionar expressa e especificamente qual ou quais condutas elencadas nos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 foram praticadas pelo sujeito passivo.

Além disso, tendo em vista que se trata de norma penal tributária, sua incidência demanda a presença do dolo do agente por força da norma contida no parágrafo único do art. 18 do Código Penal, abaixo transcrito, o que não foi comprovado pela autoridade fiscal.

Art. 18 - Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

(...) Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente. (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Mesmo que para imputação da responsabilidade do art. 135, III, do CTN não seja necessária a conduta dolosa por parte do agente, bastando que se configure a sua culpa, vale ressaltar que, no caso em tela, a infração de lei apontada pela autoridade fiscal é crime contra ordem tributária, o que faz com que, especificamente para esse caso, para a comprovação de sua prática, seja necessário o elemento doloso.

2.3.2. Destarte, de rigor o afastamento da responsabilidade solidária do sócio da
Recorrente.

Dispositivo:

3. Pelo exposto, conheço dos recursos voluntário e de ofício e:

3.1. Nego provimento ao recurso de ofício;

3.2. Dou provimento ao recurso voluntário para afastar a autuação das despesas com: a) aluguel de veículos exclusivamente para transporte de material de limpeza; (b) contratação de mão-de-obra temporária junto a pessoa jurídica, para prestação dos serviços de conservação, limpeza e portaria, que constituem o objeto da recorrente;

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto