



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 19311.720128/2017-64
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-013.072 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrentes ATMOSFERA GESTÃO E HIGIENIZAÇÃO DE TEXTEIS S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.
APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relator. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para: a) determinar que os encargos de depreciações devam ser calculados pelo valor de aquisição, sem nenhuma glosa; b) reverter a glosa referente à manutenção dos enxovais e uniformes; c) reverter a glosa referente aos serviços de análise de água e efluentes, inclusive consultorias, análise microbiológica, exames clínicos e operação de sistema de tratamento de efluentes; d) reverter a glosa referentes aos serviços de coleta, transporte, beneficiamento, descarte e destinação de resíduos industriais e hospitalares; e) reverter as glosas referentes às despesas com combustível, lubrificantes e manutenção de Veículos destinados à sua operação; f) reverter a glosa referente ao item contabilizado na Conta Contábil 40101050012 e g) reverter as glosas referentes à óleo combustível e óleo lubrificante utilizados na prestação de serviço da recorrente. Vencido o Conselheiro Walker Araújo que manteve as glosas referentes a conta contábil nº 40101050012.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araújo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente Conselheira Larissa Nunes Girard, substituída pelo Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a interposição do recurso voluntário, colaciono partes do relatório da decisão recorrida:

Os autos em discussão tratam de lançamento que constituiu créditos tributários em desfavor do contribuinte acima identificado, e para tanto foram lavrados Autos de Infração das contribuições da Cofins e do PIS, datados de 15/05/2017 (fl. 839 a 861), cuja ciência por DTE do contribuinte ocorreu em 19/05/2017 (fl. 867), para os períodos (fatos geradores) de 01/2013 a 12/2014, por conta da autoridade fiscal ter constatado que o mesmo efetuou descontos de créditos na apuração das citadas contribuições que entendeu indevidos e que foram glosados, o que gerou o crédito tributário em discussão (em sua apuração o contribuinte já declarava saldos a pagar em todos os períodos lançados), conforme dados extraídos dos autos.

Além dos autos do processo em julgamento, foi criado um processo memorial nº 10010.016553/0116-40 utilizado para ciência do contribuinte, que contém todas as intimações elaboradas e respostas apresentadas pelo contribuinte.

Nas folhas 839 (PIS) e 849 (Cofins), respectivamente, constam os demonstrativos dos créditos tributários constituídos:

(...)

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), anexo aos Autos de Infração, fl. 794 a 807 (e seus anexos, fls. 808 a 815 - balancetes de 01/03/2013 a 31/12/2013; fls. 816 a 825 - "DINÂMICA DESPESAS GLOSADAS - NFe INDIVIDUALIZADAS - 2013"; fls. 826 a 828 - "DINÂMICA DESPESAS GLOSADAS - NFe INDIVIDUALIZADAS - 2014"; fl. 829 - "DINÂMICA DESPESAS GLOSADAS - Nfe consolidadas na EFD", contendo o período de 10/2013 a 12/2014; fls. 830 a 832 - "GLOSA DE CRÉDITOS DE DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS", contendo o período de 01/2013 a 12/2014; fls. 833 a 834 - "GLOSA DE CRÉDITOS DE DEPRECIÇÃO DE CAMINHÕES", contendo o período de 01/2013 a 12/2014; fl. 835 - "DESPESAS DE ÁGUA/ESGOTO NÃO COMPROVADAS"; fl. 836 - "DESPESAS DE ESGOTOS"; e fl. 837 - resumo de todas as glosas acima detalhadas e identificadas "DESPESAS GLOSADAS") constou parcialmente o seguinte

(...)

2. Atividade econômica do contribuinte e aplicação da legislação

A atividade econômica do contribuinte é a locação de bens móveis e a prestação de serviços de lavanderia de vários tipos de materiais de uso hospitalar (como lençóis, fronhas, cobertores, toalhas de banho, campos cirúrgicos, aventais médicos e outros), de uso hoteleiro (como toalhas de mesa, guardanapos, aventais, uniformes de camareiras, toalhas de banho e mesa, piso, roupões, etc.) e de uso industrial (uniformes, botas de tecido, luvas, toalhas industriais sintéticas e de algodão, etc.). Neste termo chamaremos os serviços de lavanderia de higienização.

Os artigos locados podem ser adquiridos de terceiros, mandados fabricar ou fabricados pelo contribuinte, que também efetua a manutenção desses bens.

Um cliente pode contratar a higienização de seus próprios bens, pode contratar apenas o aluguel de bens do contribuinte, ou pode contratar o aluguel e a higienização de bens do contribuinte.[...]

A Súmula 31 do Supremo Tribunal Federal dispõe: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis".

O fundamento da decisão é que a locação de bens móveis não é prestação de serviços, mas disponibilização de bens não fungíveis mediante retribuição. [...]

Os bens têxteis adquiridos ou fabricados ou mandados fabricar pelo contribuinte são bens destinados a locação. Os insumos adquiridos para serem utilizados na fabricação dos bens destinados a locação (tecido, zíper, fita, botão, etc) não dão direito a crédito porque não são utilizados em produtos destinados a venda. Após a fabricação, e juntamente com os produtos acabados adquiridos ou mandados fabricar destinados à locação, os bens devem ser levados ao ativo imobilizado, e a partir de então depreciados. Somente a depreciação dará direito a crédito.

A empresa incorre em custos e toma serviços que são necessários para ela, mas nem todos são serviços prestados aos clientes. Por exemplo, o transporte de funcionários.

Na maioria dos contratos a localização física do estabelecimento que prestará o serviço de higienização é externa ao cliente. É necessário realizar um trabalho de transporte do bem objeto de higienização entre o cliente e o contribuinte e vice-versa. [...]

Se não existisse transporte, não haveria serviço de higienização a ser prestado; o cliente poderia higienizar suas roupas por conta própria; mas o contribuinte teria que fechar seu estabelecimento, o que demonstra que esse transporte é essencial para o contribuinte, não para o cliente. [...]

Somente dão direito a crédito na apuração do PIS e Cofins não cumulativos a aquisição de insumos para a prestação de serviços de higienização, a depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados para locação, e a depreciação de máquinas, equipamentos e bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados para a prestação de serviços de higienização. [...]

O motivo da glosa é sempre a falta de previsão legal que permita o desconto do crédito incidente sobre uma dada despesa. Como a legislação elenca os créditos possíveis conforme o tipo de despesa, o motivo indicado para a glosa será a descrição do produto na EFD, que poderá estar acompanhado da conta contábil, ou centro de custo ou uma breve justificativa. [...]

Classificamos as glosas em algumas letras: “C” para combustíveis; “E” para equipamentos de proteção individual e uniforme; “F” para fretes ou despesas de transporte contratados com terceiros; “M” para manutenção de caminhões/veículos; “O” para outras despesas, geralmente aquisição de bens que não são insumo; “S” para despesas de serviços que não são insumo e “T” para as despesas com artigos para locação, basicamente têxteis, ou a eles relacionados (roupas prontas, insumos como tecidos e fios, despesas administrativas ou relacionadas com a fabricação de bens para locação).

A classificação é para facilitar o entendimento. Uma classificação pode conter lançamentos de várias contas, e uma conta pode aparecer em lançamentos em várias classificações. A análise dos créditos requer que sejam vistos individualmente.

3.1 Despesas de serviços que não são insumos (S)

[...] Na planilha juntada ao processo “NOTAS FISCAIS EFD”, as despesas com as quais o contribuinte concorda que não dão direito a crédito estão identificadas com “S” na última coluna “De acordo”. São despesas com motivos de exclusão: análise de água, assessoria representação, perfuração de poços (engenharia civil), consultoria, consultoria em energia elétrica, consultoria em recrutamento e seleção, consultoria em RH. Despesas classificadas em Contas do grupo 40102 –Despesas Administrativas, como: administração de estagiários, locação de veículos, outsourcing de impressão, conservação e limpeza, portaria controle de acesso, serviços de saúde, segurança do trabalho, serviços médico e de vigilância. Despesas de: contratação de MDO, controlador de frota, exame clínico, inspeção veicular, instalação de vidros, limpeza de poço elevatório, locação de veículos, material comunicação visual, MDO, MDO serviços sociais, MDO manutenção, MDO manutenção tanques/reservatórios, MDO reparo, MDO terceirizada, pedágio, projeto memorial descritivo, recrutamento,

reembolso, regularização de recursos hídricos, remoção e transporte de resíduos. Serviços de análise de água e efluentes, análises químicas, assistência técnica geradores, chaveiro, cópias, de administração pública, despachantes, medicina do trabalho, reboque de veículo, reforma, RH, segurança do trabalho, treinamento, vigilância sanitária, controle de pragas, limpeza e conservação, portaria e controle, remoção de caçamba, vigilância, serviço prestado por Pessoa Jurídica (Totalseg comércio de equipamentos para segurança eletrônica), serviços diversos (taxa Associação Nacional de empresas de lavanderia), serviços químicos (taxa Funad), taxa de incêndio, taxa de localização prefeitura, transporte de funcionários, treinamento.

Ainda na mesma planilha, as despesas sobre as quais a fiscalização entende que não dão direito a crédito e que o contribuinte não concorda estão indicadas com "N" na coluna "De acordo". Nesta indicação não constam as despesas de transporte que a fiscalização tratou em outros critérios.

São motivos de recusa ao aproveitamento de créditos em desacordo com o contribuinte: beneficiamento de resíduo industrial, consultoria técnica Johnson Diversey, retirada e locação de caçamba, serviços de análise de água e efluentes, taxa de aterro lixo geral. Na conta 40101050004 – DESCARTE DE RESÍDUOS as descrições de produto de: beneficiamento de resíduo industrial destin. final – toalha suja, coleta de resíduos, coleta transp. e destinação de resíduos de serv. de saúde, descarte de resíduos, descarte final de cinzas p/ caldeira, operação de sistema de tratamento de efluentes, remanejamento de caçambas, remoção e transporte de resíduos, remoção resíduos/lixo, retirada e loc. de caçamba, retirada e remoção de caçamba, serviços diversos (Retec resíduos), taxa de aterro lixo geral, taxa de aterro lodo de ETE, taxa deposição de resíduo em aterro, tratamento e destinação final de resíduo hospitalar. Também existem despesas com descrição de produto de remoção e transporte de resíduos/lixo nas contas 40101050005 e 40101050018 – Serviços de Terceiros. Também existem despesas de locação de veículo – van e pedágio. Outros serviços: análise de água, análise microbiológica, assessoria represent, consultoria – serviços diversos (M J Ray Consultores Ambientais), Consultoria de engenharia de energia elétrica, conta do Grupo 40102 – Despesas Administrativas – retirada remoção de caçamba, empresa de propaganda, locação de veículos, MDO desentupimento (obra civil), outorga de poços artesianos DAEE, pedágio.

Serviços de análise de água e efluentes, consultoria ambiental, engenharia de segurança, limpeza área completa planta Jundiá, manutenção do site Atmosfera.

Outras despesas de serviços não apresentadas ao contribuinte, mas ainda sob os mesmos critérios das glosas anteriores, de análise das descrições dos serviços, com a coluna "De acordo" em branco, temos: água potável (consumo humano), análise microbiológica, ar condicionado, consultoria de energia elétrica, conta do grupo 40102 – Despesas administrativas, desentupimento de tubulação (obra civil), despesa de veículo de passeio, frete rodoviário de produto importado, gerador (insumo de insumo), instalações elétricas de caráter geral, IPTU, limpeza em caixa d'água, livros, locação de veículos, materiais diversos, MDO desentupimento (obra civil), serviço não especificado, fornecedor pessoa física, pedágio, serviços de motoboy, chaveiro, desinsetização, manutenção de poço artesiano, medição de calor/ruído, medicina do trabalho, reforma, controle de pragas, análise química, assistência técnica, chaveiro, conservação da limpeza, construção civil, frete para grupo uso geral, guincho, instalação aparelho ar condicionado, instalação hidráulica, instalação de vidro. Limpeza: da área da planta Jundiá, de tanques de produtos químicos, e conservação, em coifa.

Serviços de manutenção: reforma, bebedouro, relógio de ponto. Serviços de motoboy, pintura em geral, reboque de veículos, remoção de caçamba, taxi, transporte e fornecimento de água potável, transporte de passageiro em taxi, limpeza de reservatório de água potável, limpeza e roçado, medição de iluminância, técnico de enfermagem, técnico em edificações, limpeza, sistema de monitoramento, suporte para embalagens. Transporte de: funcionários, passageiros, resíduos. Tratamento de resíduos. Visita técnica.

Também identificamos fornecedores que exercem atividades que não dão direito a crédito para este contribuinte. Para estas despesas, a descrição do motivo da glosa começa com a palavra "Atividade". São atividades de: comércio de materiais de construção, condomínio de edifícios, entrega rápida, fotocópias, hotel, limpeza em prédios e domicílios, locação de automóveis, minimercado, motoboy, poços artesianos/construção MDO, preparação de documentos e apoio administrativo, propaganda, serviço de malote, taxi, transporte de passageiros e locação de automóveis, transporte de mudanças, transporte de passageiros.

Comentaremos alguns itens que acreditamos encontram mais resistência do contribuinte:

a) Serviços na importação: [...]

b) Saídas do processo produtivo: [...]

c) Gastos que não se agregam ao produto: [...]

d) Aluguéis de veículos: [...]

e) Motoboys, taxis e serviços de malote: [...]

3.2 Despesas de transporte (F), combustível (C) e manutenção de veículos (M)

[...]

3.3 Gastos com bens destinados a locação (T)

3.3 Gastos com bens destinados a locação (T)

Tendo constatado que a locação de bens móveis não é atividade de prestação de serviços, entendemos que os bens adquiridos e fabricados pela empresa para fins de locação devem ser contabilizados em conta de ativo imobilizado e depreciados no período de sua vida útil. Poderiam ser descontados créditos sobre a depreciação, conforme Leis 10.637/02 e 10.833/03, em seus artigos 3º, inciso VI, c/c §1º, inciso III. Também a aquisição de insumos para a fabricação de bens a serem locados não dá direito a crédito, em virtude dos incisos I e II dos artigos 3º dessas normas. Os insumos devem ser utilizados na fabricação de bens para locação, levados para o imobilizado e assim será possível tomar créditos sobre a depreciação. [...]

Localizamos as seguintes contas de ativo circulante (10104) e imobilizado (10302), e de despesas (4010):

10104010006 – BENEFICIAMENTO, centro custo Estoque – Enxoval Jund, roupa hospitalar, roupas diversas

10104010014 – TECELAGEM INDUSTRIAL, contendo tecidos

10104020001 – ENXOVAL – ESTOQUE, contendo tecidos e bens para locação a clientes

10104020005 – ROUPAS PRONTAS

10302020007 – ENXOVAL – IMOBILIZADO, bens para locação

40101010001 - MATERIAIS TÊXTEIS, tecelagem sintética e de algodão, toalhas, tecidos, corte e costura

40101010002 – EMBALAGENS, com centro de custo costura/confecção

40101010011 – ENXOVAL, insumos para confecção, pequenas reformas de bens locados

40101010040 – INDENIZAÇÃO ENXOVAL

Glosamos todos os créditos contabilizados na aquisição de materiais ligados a produtos destinados a locação.

3.4 EPI e uniformes (E) [...]

3.5 Outros (O) [...]

3.6 Depreciação de máquinas e equipamentos [...]

3.7 Despesas de esgoto e não comprovadas de água [...]

Por sua vez o contribuinte apresentou sua impugnação (fls. 872 a 905) em 16/06/2017 (fl. 869/870), alegando diversos arrazoados, a seguir parcialmente transcritos:

[...] Ocorre que a presente autuação não se sustenta juridicamente pelas seguintes razões, em síntese:

(i) **A atividade da Impugnante consiste, verdadeiramente, no fornecimento de bens higienizados e no serviço de higienização, dos quais é etapa fundamental o serviço de transporte;**

(ii) **Por isso, são ilegítimas as glosas dos créditos relacionados ao transporte de bens, inclusive combustíveis, fretes e depreciação dos caminhões utilizados, ainda que ocorra subcontratação;**

(iii) **Todos os serviços e bens adquiridos pela Impugnante e destacados pela Fiscalização são esses essenciais à sua atividade, constituindo insumos;**

(iv) **Os bens adquiridos para locação se referem aos enxovais fornecidos, ligados intrinsecamente à sua atividade-fim;**

(v) **A atividade de higienização demanda a proteção dos funcionários através dos EPIs, motivo pelo qual esses são essenciais à prestação do serviço;**

(vi) **Não é possível segregar as despesas, tratando algumas como insumos e outras como “insumos de insumos”, sendo ilegal e carente de fundamento jurídico tal distinção; e**

(vii) **A Impugnante se obriga junto aos seus contratantes a coletar os bens higienizados em seus respectivos estabelecimentos, havendo imposição contratual de manter seus funcionários devidamente uniformizados.**

II. Fatos: as atividades desenvolvidas pela Impugnante

Antes de analisar as razões jurídicas **pelas quais devem ser integralmente canceladas as autuações ora impugnadas**, cumpre descrever a natureza das atividades realizadas pela Impugnante. A compreensão de seu objeto social, bem como da forma como o exerce junto a seus clientes é essencial à análise da natureza dos dispêndios cujos créditos foram indevidamente glosados pela Fiscalização.

A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado cuja atividade consiste na locação, gestão e higienização de têxteis para clientes de diversos setores econômicos.

No exercício dessa atividade, tem como clientes, principalmente: (i) indústrias, que demandam toalhas industriais, toalhas de banho e uniformes; (ii) hospitais, que necessitam de enxovais compostos por roupas de cama e banho, cobertores, edredons, aventais cirúrgicos e uniformes, todos devidamente higienizados; e (iii) hotéis e restaurantes, os quais também precisam de enxovais semelhantes.

Exerce, **então, duas atividades principais**: (i) quando seu contratante é proprietário dos têxteis necessários ao exercício da própria atividade empresarial, **a Impugnante presta serviço de higienização e limpeza desses materiais (doc. 04)**; e (ii) quando seu cliente não é proprietário dos materiais, **a Impugnante os disponibiliza já higienizados, mediante locação (doc. 05)**.

Em ambos os casos, a Impugnante se obriga contratualmente a retirar os produtos no estabelecimento do contratante, proceder a sua higienização e efetuar sua devolução em condições adequadas de utilização.[...]

Portanto, são etapas da atividade da Impugnante, **tanto quando presta serviços, quanto quando loca bens móveis**: (i) entrega dos enxovais e uniformes higienizados aos seus contratantes; (ii) coleta e transporte dos bens sujos ao seu estabelecimento, para adequada higienização; (iii) higienização dos bens em seu estabelecimento, em maquinário de lavanderia industrial e embalagem adequados; e (iv) transporte dos bens de volta ao estabelecimento indicado pelo contratante, prontos para novo uso. [...]

a) Serviços utilizados como insumo (“S”) [...]

Em que pese a expressa autorização legal, a Impugnante teve parte de seus créditos sob essa rubrica glosados, sob o fundamento de que não constituiriam insumos de sua atividade. Neste item, foram glosadas diversas despesas de natureza distintas, sendo a maior parte delas alocadas nos seguintes grupos: (i) serviço de manutenção de máquinas; (ii) serviço de análise de água e efluentes, inclusive consultorias, análise microbiológica, exames clínicos e operação de sistema de tratamento de efluentes; (iii) serviço de coleta, transporte, beneficiamento, descarte e destinação de resíduos industriais e hospitalares; (iv) serviço de frete, agenciamento de cargas e prestação de apoio administrativo na importação; (v) aluguel de veículos, frete via motoboy, táxi e serviços de malote; (vi) outros “insumos de insumos”; e (vii) consultorias.

Nenhuma das glosas efetuadas sob a classificação “S”, no entanto, pode ser mantida. Isso porque trata-se, em todos os casos, de bens e serviços essenciais ao desenvolvimento das atividades da Impugnante, estando diretamente relacionados à geração de sua receita. Adequam-se, pois, por tudo e em tudo, à definição de insumo já exaustivamente debatida pelo CARF, garantindo, por isso, o direito ao crédito, corretamente aproveitado em todos os casos. [...]

b) Despesas com transporte (“F”) 13

13Contas 40101050010 – Transporte de Mercadorias, 40101050031 – Viagem Extra, 40101050032 –Fretes e Carretos, SERVIÇO DE FRETE PARA GRUPO USO GERAL, 40101050028 – SERVIÇO DE FRETE - GRUPO MANUTENCAO e 40101050032.

Com relação às despesas de transporte, a Fiscalização glosou todos os créditos apropriados pela Impugnante. Inicialmente, estabeleceu presunção no sentido de que todos os serviços de transporte seriam referentes ao recolhimento e devolução de enxovais. Além disso, sustentou que tais despesas não dariam direito a crédito, pois o transporte não seria um serviço prestado pela Impugnante, sendo necessário a ela, não a seu cliente (fl. 799 – TVF).

O erro da Fiscalização é, no entanto, flagrante, representando grave distorção das atividades da Impugnante, bem como da interpretação da legislação relativa ao aproveitamento de créditos de Contribuição ao PIS e Cofins.

Conforme já exposto anteriormente, a coleta e devolução dos enxovais nos estabelecimentos de seus clientes consiste em etapa fundamental da atividade da Impugnante, sendo imposição contratual e elemento indissociável de suas atividades de locação e de serviço de higienização. Não se trata, pois, de serviços autônomos prestados pela Impugnante – como corretamente afirmado pela Fiscalização –, mas de etapa indissociável da realização de suas atividades junto a seus clientes.

O fornecimento da estrutura para coleta, higienização e posterior devolução dos bens é, pois, motivo fundamental para a contratação da Impugnante.

Sem isso, o serviço que presta seria desnaturado. O mesmo vale para os casos em que loca enxovais já higienizados: sua entrega no estabelecimento do cliente, bem como posterior retirada e troca por novos/limpos, é parte essencial e indissociável e sua atividade.

Esse é o motivo, aliás, para que referidas entregas e coletas constituam obrigações contratuais, conforme destacado pela própria Fiscalização (fls. 799) e evidenciado em todos os contratos juntados aos autos.

(...)

c) Despesas com combustível e lubrificantes (“C”)14

14 Contas Contábeis 40101050009 - COMBUSTIVEL VEICULOS; OLEO DIESEL - CONTA DE TRANSPORTE DE MERCADORIA – 40101050010; OLEO LUBRIFICANTE/DIESEL – CONTA DE COMBUSTIVEL VEICULOS –40101050009; OLEO LUBRIFICANTE/DIESEL - CONTA DE PEÇAS DE MANUTENÇÃO – 40101050008.

Foram glosadas as despesas da Impugnante com combustíveis e lubrificantes, sob os seguintes fundamentos: (i) a Impugnante não prestaria serviço de transporte; e (ii) caso o fizesse, os combustíveis seriam “insumo de insumo”.

As glosas se referem a combustíveis e lubrificantes utilizados tanto para deslocamento e manutenção dos caminhões, quanto na manutenção das máquinas que a Impugnante utiliza.

(...)

Como já exposto, a atividade da Impugnante consiste, fundamentalmente, na locação e higienização de enxovais e uniformes. Para isso, conforme consta em seus contratos de prestação de serviços, se obriga a efetuar o transporte dos bens, sejam esses de sua propriedade ou da contratante, para efetuar a devida higienização nas suas dependências.

Quando seu contratante adquire seus serviços, o faz considerando como elemento fundamental a coleta e posterior devolução do material. Por isso, o transporte das mercadorias consiste em parte essencial da atividade da Impugnante, sem a qual ficaria impossibilitada a sua operação. [...]

d) Manutenção de Veículos (“M”)

Contas Contábeis 40101050028 - SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO; COMBUSTIVEL EM CONTA DE PEÇAS DE MANUTENÇÃO – 40101050008; MANUTENÇÃO DE CAMINHÃO.

Também com relação às glosas efetuadas sob esta rubrica, a Fiscalização fundamentou sua decisão no entendimento de que a Impugnante não prestaria serviço de transporte de bens. Contudo, conforme já explicado de forma pormenorizada, tal atividade consiste em etapa fundamental do serviço prestado, sendo incabível sua desconsideração.

Sem os caminhões em estado adequado, ficaria inviabilizada a coleta e devolução dos bens nos estabelecimentos dos contratantes, o que é imposição natural e contratual na atividade exercida pela Impugnante. Portanto, também tais despesas devem ser consideradas insumo para a prestação de serviços.

Assim, também neste ponto se aplica o entendimento manifestado pelo CARF sobre a atividade da Impugnante e já exaustivamente explicado nos itens acima.

[...]

e) Gastos com bens destinados a locação (“T”)16

16 Contas Contábeis 10104010006, 10104010014, 10104020001, 10104020005, 10302020007, 40101010001, 40101010002, 40101050009, 40101050011, 40101050014, 40101050018, 40101050040, 30101010002, “TECELAGEM INDUSTRIAL” e 40101050018.

A Fiscalização glosou os créditos referentes às despesas com os bens e materiais destinados à locação pela Impugnante. Trata-se dos enxovais e uniformes objeto dos contratos de locação de higienizáveis, uma das principais atividades da Impugnante junto a seus clientes.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, tais bens deveriam ter sido contabilizados em conta de ativo imobilizado, gerando direito a crédito apenas sobre sua depreciação (fls. 805).

Um primeiro ponto, então, deve ser destacado: é incontroverso, nestes autos, o direito ao crédito pelo menos com relação à depreciação de tais bens, sendo reconhecida pela própria Fiscalização, sua relação com a atividade da Impugnante.

E não poderia ser diferente. Afinal, como exposto de forma analítica na descrição das atividades da Impugnante, o fornecimento de tais materiais consiste em parte fundamental de sua atividade. Independentemente de tal atividade ser ou não

considerada serviço para fins de incidência do ISS, fato é que tais bens são essenciais para o exercício, pelo contribuinte, de suas atividades-fim.

Esse reconhecimento basta, pois, à caracterização de referidas despesas como insumo das atividades da Impugnante, o que garante o direito ao crédito, nos termos do art. 3º, II, das Leis n.º 10.833/03 e 10.637/02.

Ainda que assim não se entenda, no entanto, não pode ser mantida a glosa integral, como feito nos Autos de Infração ora impugnados. Isso porque, se a própria Fiscalização reconhece o direito ao crédito sobre a depreciação de tais bens, a glosa poderia, no máximo, se limitar à diferença entre os montantes aproveitados (créditos integrais) e os créditos relativos à depreciação, expressamente reconhecidos no TVF.

Assim, ainda que se acolha o argumento da Fiscalização, no sentido de que somente a depreciação poderia ensejar o aproveitamento de créditos, não podem ser mantidos os autos de infração neste ponto, na medida em que não caberia a glosa integral dos créditos, mas somente da diferença relativamente ao valor entendimento como correto pelo Fiscal.

A glosa realizada é, pois, ilegal sob qualquer das duas óticas aqui expostas: (i) por não ter aceiro crédito sobre despesas que são insumos da atividade da Impugnante; ou (ii) por ter recaído sobre montante superior ao devido, mesmo se acatado o argumento da Fiscalização.

Desta forma, por um ou outro argumento, devem ser integralmente cancelados os Autos de Infração relativamente às despesas com os bens destinados à locação.

*f) EPI e Uniformes (“E”)*17 17*Contas Contábeis 40101050014, 10104010015 - SEG. DO TRABALHO EQUIP. ESTOQUE; 40101050012 - EPI E UNIFORMES; 40101050018 – UNIFORMES; 40101010002 - EMBALAGENS - Centro de Custo EPI/MATS BH; 40101010002 - EMBALAGENS - Centro de Custo Produção EPI; 40101010002 - EMBALAGENS - Centro de Custo Produção Uniforme BH; BOTINA DE SEG. C/ELASTICO S/BICO BIDENSIDADE N.º 39 CA 20418; OCULOS DE SEGURANCA MONOFOCAL TRANSITION, SERV. SEGURANÇA TRABALHO.*

Foram glosados os créditos apropriados pela Impugnante relacionados a despesas com Equipamentos de Proteção Individual (EPI) e uniformes, sob o fundamento de que “não são aplicados nos bens higienizados, são aplicados nas pessoas que executam o trabalho” (fls. 805). O Termo de Verificação Fiscal ainda menciona que tal crédito somente seria possível para empresas que prestam serviços de fornecimento de mão-de-obra para limpeza, conservação e manutenção, segundo art. 3º, X, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e Solução de Consulta SRRF 377/2006.

Tal entendimento, contudo, viola frontalmente o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos de contribuição ao PIS e Cofins, bem como o entendimento já pacificado do CARF sobre o tema, inclusive para a própria Impugnante, conforme acórdão n.º 3102-002.143, já anteriormente citado: [...]

i) Despesas de água e esgoto não comprovadas

A Fiscalização glosou, ainda, despesas com água e esgoto que não teriam sido comprovadas pela Impugnante, uma vez que não localizadas as correspondentes notas fiscais:[...]

Requer a Impugnante, no presente momento, a juntada das respectivas notas fiscais (doc. 09), comprovando as despesas incorridas e a regularidade dos créditos tomados. Como consequência, devem ser canceladas as referidas glosas.

j) Depreciação de máquinas, equipamentos e caminhões

Foram glosados, ainda, os créditos relativos às despesas com depreciações de bens localizados no ativo imobilizado da Impugnante, por supostamente não serem empregados na prestação de serviços.

Dentre os bens depreciados pela Impugnante, encontram-se máquinas, equipamentos e caminhões. No caso dos dois primeiros, a Fiscalização entendeu se tratar de bens

não utilizados na prestação de serviços. Com relação aos caminhões, por sua vez, a Fiscalização entendeu, como em todas as glosas nas quais esse bem está envolvido, que a Impugnante não prestaria “serviço de transporte”, motivo pelo qual não são despesas essenciais à sua atividade.

De início, portanto, verifica-se que não houve discussão acerca dos critérios utilizados na depreciação dos bens, mas sim sobre sua utilização na atividade-fim da Impugnante. Por esta razão, essa defesa tratará apenas da legitimidade do crédito aqui discutido, não de sua quantificação.

Como consta na planilha “Memória de Cálculo da Depreciação”, foram glosados créditos de depreciação com diversas máquinas e equipamentos, destacando-se as máquinas de costura, cortadores e equipamentos estruturais como geradores. Diferentemente do informado pela Fiscalização, no entanto, tais bens são diretamente utilizados na prestação de serviços da Impugnante. Vejamos.

Na gestão dos têxteis que higieniza, é natural que tais bens sofram desgastes parciais, os quais são corrigidos através das máquinas de costura e cortadores.

Assim, sem tais máquinas, a Impugnante se veria obrigada a adquirir novos têxteis em caso de desgastes parciais, o que alteraria substancialmente seus gastos e sua atividade.

Também os geradores são utilizados diretamente na prestação dos serviços da Impugnante, pois permitem a continuidade da operação das máquinas que efetuam a higienização dos têxteis e o funcionamento ininterrupto de sua planta industrial.

Trata-se, pois, todos eles, de equipamentos diretamente empregados nas atividades-fim da Impugnante, sendo absolutamente legítima, pois, a apuração de créditos de Contribuição ao PIS e de Cofins sobre sua depreciação.

Com relação aos caminhões, como já dito e reiterado na presente Impugnação, o transporte dos bens higienizados consiste em etapa fundamental da atividade da Impugnante. Sem os caminhões, ficaria inviabilizada a coleta para higienização e devolução dos bens de suas contratantes, obrigação imposta nos contratos firmados e juntados à presente Impugnação.

(...)

Devem ser canceladas, portanto, as glosas relativas à depreciação de máquinas, equipamentos e caminhões.

III. Síntese dos argumentos apresentados

Em síntese, a ilegitimidade das glosas efetuadas pela Fiscalização pode ser exposta da seguinte forma:

(i) Serviço de manutenção de máquinas: essencialidade da manutenção das máquinas utilizadas na higienização dos bens;

(ii) Serviço de análise de água e efluentes, inclusive consultorias, análise microbiológica, exames clínicos e operação de sistema de tratamento de efluentes: essencialidade da manutenção da água em função do serviço de higienização prestado. A água tratada e atendendo a determinados padrões é insumo da atividade da Impugnante, incontroversamente;

(iii) Serviço de coleta, transporte, beneficiamento, descarte e destinação de resíduos industriais e hospitalares: a Impugnante é obrigada, contratualmente e por normas que estipulam crimes ambientais, a tratar de forma adequada os resíduos de sua atividade, sendo tais despesas intrínsecas às suas atividades;

(iv) Serviço de frete, agenciamento de cargas e prestação de apoio administrativo na importação: os bens importados configuram insumo na prestação de serviços da Impugnante, sendo que as despesas com frete e agenciamento, conforme entendimento do CARF, dão direito a crédito;

(v) *Aluguel de veículos, frete via motoboy, táxi e serviços de malote: o transporte é parte indissociável dos serviços efetivamente prestados pela Impugnante, tais despesas configuram insumo, ainda que haja subcontratação, conforme entendimento do CARF em caso envolvendo o mesmo contribuinte;*

(vi) *Outros “insumos de insumos”: tais despesas, na realidade, se referem aos próprios insumos da atividade da Impugnante, inexistindo tal diferenciação proposta pela Fiscalização;*

(vii) *Transporte (“F”), Combustível e Lubrificantes (“C”), Manutenção de Veículos (“M”) e Depreciação de máquinas, equipamentos e caminhões: sendo o transporte parte essencial do serviço efetivamente prestado pela Impugnante, tais despesas configuram insumo, conforme entendimento do CARF em caso envolvendo o mesmo contribuinte;*

(viii) *Bens destinados a locação (“T”): a atividade da Impugnante consiste no fornecimento dos bens higienizados, motivo pelo qual tais itens são essenciais ao exercício de suas atividades-fim. Caso assim não se entenda, somente a diferença entre o crédito apropriado e os montantes considerados legítimos pela Fiscalização (crédito sobre depreciação) poderia ser glosada;*

(ix) *EPI e Uniformes (“E”): a utilização de EPIs é imposição da atividade de higienização. Além disso, etapa fundamental do serviço prestado pela Impugnante consiste na coleta do material no estabelecimento de suas contratantes, as quais, por imposição contratual, a obrigam a manter seu pessoal devidamente uniformizado;*

(x) *Outros: inexistente a diferenciação artificial proposta pela Fiscalização entre insumos e “insumo de insumo”. Portanto, uma vez que as despesas referidas neste item são essenciais à atividade da Impugnante, ilegítima a glosa dos créditos;*

(xi) *Esgoto: trata-se de despesa essencial e geradora de créditos, conforme entendimento do próprio CARF;*

(xii) *Despesas de água e esgoto não comprovadas: a Impugnante junta, com esta defesa, as Notas Fiscais que comprovam as despesas com água e esgoto; e*

IV. Pedidos

*Diante do exposto, a Impugnante requer: (i) seja reconhecido o pagamento relativo às glosas de água e esgoto não comprovadas; e (ii) **com relação às glosas restantes, seja dado integral provimento à presente Impugnação, com o consequente cancelamento integral dos autos de infração lavrados, dada a legalidade de todos os créditos apurados e aproveitados e consequente ilegalidade das respectivas cobranças.***

(...)

Após as informações acima (extraídas dos autos sob análise), e no âmbito da competência desta DRJ, efetuei análises da autuação e da impugnação, e verifiquei a necessidade da baixa do processo para diligência, conforme Resolução nº 14-4.448 de 26/09/2017, fls. 2.017 a 2.048, em que se consignou o seguinte ao seu final:

Por todo exposto acima, entendemos necessário a conversão do julgamento em diligência, com a devolução dos autos à unidade de origem para que a autoridade lançadora / administrativa:

a) cientifique o contribuinte desta resolução e das planilhas/arquivos anexados e juntados, e intime-o a:

a.1) se pronunciar a respeito dos equívocos na apuração de seus créditos que declarou ter cometido durante a auditoria e sobre sua impugnação, onde omitiu tal questão. Lembramos que, caso os equívocos venham a ser confirmados, o contribuinte já teria perdido o prazo para pagamento com desconto da multa de ofício, devendo a autoridade administrativa apartar os débitos, a serem apurados das bases de cálculo constantes da planilha "DIN NFE GLOSADAS EQUÍVOCOS MÊS" do arquivo

"INDIVIDUALIZADAS - NOTAS FISCAIS EFD - DRJ POR ANO E POR MÊS COM MAIS CAMPOS ", destes autos e efetuar sua cobrança;

a.2) apresentar esclarecimentos e comprovação quanto a todos os fatos relacionados aos anos de 2013 e 2014 quanto à decisão do CARF sobre "Transporte de Mercadorias", "Combustível Veículos" e "Seguros", separando-os por bens locados e por serviços de higienização, bem como os gastos por contrato de aluguel de veículos dos gastos com veículos próprios, seus cálculos, conforme tratado acima, e apresentar amostragem documental do que alegar, cabendo à autoridade fiscal sua posterior análise e emissão de parecer sobre tais fatos.

b) elabore demonstrativo de cálculo das bases de cálculos e dos créditos contribuições da Cofins e do PIS, relacionados às depreciações contábeis mensais sobre os bens móveis objeto de locação registradas na escrituração contábil do contribuinte, que deverão ser estornados do lançamento efetuado (se necessário intime o contribuinte para apresentar cálculos detalhados, acompanhado de fórmulas e detalhes de como chegou aos valores das depreciações contábeis sobre os bens móveis objeto de locação registradas em sua escrituração);

c) analise, para fins de comprovação, os documentos juntados pelo contribuinte como doc. 9 de sua impugnação; e

d) efetue a juntada aos autos dos arquivos das ECDs do contribuinte dos anos de 2013 e 2014.

(...)

Como prescrito acima (alíneas a.2, b e c), a autoridade fiscal elaborou um Termo e Verificação e de Encerramento de Diligência Fiscal (TVF-D), juntado às fls. 2.238 a 2.248, e novos demonstrativos juntados às fls. 2.249 a 2.259, bem como arquivos não pagináveis (Termos de juntada às fls. 2.260 a 2.268).

No TVF-D a autoridade fiscal consignou, em resumo, o seguinte:

(...)

Em relação aos itens 2 e 3 da intimação, o contribuinte informa que:

a) em relação à separação dos transportes de locação e de higienização: não existe, do ponto de vista operacional, distinção entre os transportes de enxovais próprios da empresa (contratos de locação) e de seus clientes (contratos de serviços de lavanderia); que consequentemente não há como se fazer, seja na contabilidade, seja na documentação ou na própria operação, a individualização requerida relativamente às despesas de transporte e combustível; que não há meios contábeis e documentais ou razões jurídicas para se proceder à segregação das despesas conforme sejam utilizados para entrega de bens locados ou para coleta de bens a serem higienizados e devolvidos; que em ambos os casos as despesas com transporte e combustível para veículos são qualificadas como insumo. Ao final aduz que se trata de distinção sem consequências jurídicas, tendo em vista que há direito ao crédito em ambos os casos. Diante da inviabilidade e desnecessidade da segregação, deixa de incluir essa informação na planilha.

b) em relação ao transporte de insumos para limpeza e de químicos para higienização: esclarece que nenhum dos itens nas planilhas juntadas aos autos se refere a tais despesas; que o transporte de químicos é realizado por empresas especializadas e não é contabilizado nas contas aqui analisadas; que outros transportes de insumos para limpeza são feitos pelos próprios fornecedores desses materiais; que a resposta ao Termo 0004 foi um equívoco; que na impugnação tratou apenas de transporte de bens higienizáveis.

c) segregação de despesas entre veículos próprios e alugados: informa que a decisão do CARF se refere ao ano de 2008 quando majoritariamente os transportes eram feitos em veículos alugados; que nos anos de 2013 e 2014 aqui analisados houve uma transição do modelo de logística, passando a empresa a adquirir veículos para coleta e devolução dos bens; que o CARF não negou o direito ao aproveitamento de créditos

sobre despesas com a frota própria, apenas se limitou a analisar a circunstância fática a ele exposta que correspondia ao uso de veículos locados de terceiros. Aduz que tendo em vista a diferença fática entre ambas as situações, descabe utilizar o acórdão como fundamento para negar ao crédito com relação às despesas de frota própria; pelo contrário, se o CARF permite a apropriação de créditos com relação aos veículos alugados, com mais razão com relação às despesas com frota própria. Informa que os próprios contratos de locação atribuem à contribuinte arcar com o pagamento do combustível e despesas relacionadas. Apresenta contratos de locação.

Em relação ao item 4 da intimação o contribuinte anexou planilha que indica os critérios aplicáveis aos bens adquiridos entre 2013 e 2014.

Em 12/01/2018 o contribuinte foi cientificado por meio eletrônico e decurso de prazo do Termo de Intimação Fiscal nº 0003, que constatou que o contribuinte não parcelou débitos relativos a despesas glosadas de NFe Consolidadas, de esgoto, de água/esgoto não comprovadas, e de depreciação. Foi apresentada ao contribuinte uma planilha criada a partir das informações prestadas por ele, com uma coluna indicativa de parcelamento para as notas fiscais. [...]

Em 05/02/2018 foi solicitada a juntada de manifestação em resposta ao Termo 0003, onde o contribuinte concorda com a planilha de débitos a parcelar apresentada pela fiscalização, em que o valor do principal de PIS e Cofins soma R\$1.027.603,22. Apresentou arquivo excel “Depreciação enxoval 2013 e 2014”. Informou que a alteração no período de depreciação foi efetuada por conta da reanálise da durabilidade e do prazo de utilização dos seus ativos.

Em 13/04/2018 o contribuinte foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal nº 0004, e da segregação de custos que compõem o imobilizado em mão de obra (m), custos indiretos de produção (p) sobre os quais o contribuinte aproveitou créditos na aquisição e que não foram glosados pela fiscalização, e despesas indiretas (d) que, caso aproveitadas pelo contribuinte na aquisição, foram glosadas pela fiscalização. Foi solicitado ao contribuinte analisar os custos indicados e apontar interpretações incorretas da fiscalização. Foi explicado que o objetivo da intimação era identificar erros da fiscalização em relação à interpretação dos fatos, sobretudo contábeis, e que interpretação divergente da lei seria tratada pela DRJ. Foi explicado que seria emitido Termo de Encerramento de Fiscalização, cujas conclusões o contribuinte teria trinta dias para impugnar.

Em 20/04/2018, em resposta à intimação de número 0004, o contribuinte solicitou juntada de manifestação onde apresenta razões de direito que impediriam as glosas pretendidas pela fiscalização. [...]

2. Análise dos elementos apresentados às questões propostas pela DRJ/POR

a.1) equívocos admitidos pelo contribuinte.

O Termo 0003 apresentou ao contribuinte o arquivo excel “Individualizadas – Notas Fiscais EFD – DRJ por ano e por mês com mais campos”. Nesse arquivo, a aba “Analítico” traz todas as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, dentre as quais as de entrada têm o valor total de base de cálculo de Cofins de R\$ 106.468.324,09, das quais R\$ 44.075.013,72 foram glosadas. A aba “NFe Glosadas” traz a planilha “Despesas Glosadas - NFe Individualizadas”, em que acrescentei ao final uma nova coluna, onde a letra “P” indica que aquela despesa foi objeto de pedido de parcelamento (despesas pintadas de amarelo na planilha do contribuinte), num total de R\$ 11.109.224,02. A aba “Din NF Parceladas” traz a planilha “Dinâmica de despesas Glosadas – Nfe Individualizadas – Parceladas”. O total de contribuições PIS e Cofins incidentes sobre as despesas parceladas é de R\$ 1.027.603,22, com o qual o contribuinte concordou em resposta ao Termo 0003. [...]

Constata-se que o contribuinte não solicitou o parcelamento das contribuições incidentes sobre todos os créditos que admitiu incorretos durante a fiscalização.

Considero que os créditos não parcelados no valor de R\$ 108.182,41 (colunas “de acordo” = S e “parc” = vazio na planilha “analítico”), foram impugnados.

Por outro lado, o contribuinte solicitou o parcelamento sobre créditos de valor superior aos admitidos incorretos.

(...)

TVF: 3.2 Despesas de transporte (F), combustível (C) e manutenção de veículos (M):

Identificamos nos sistemas da Receita Federal que o contribuinte possui cerca de 140 veículos. Gastos de combustíveis e de manutenção de veículos podem ser de frota própria ou veículos alugados.

Em sua manifestação entregue em resposta à Intimação de número 0004 o contribuinte informa no item 2.3 Transporte que as despesas de transporte se referem ao transporte de insumos de sua prestação de serviços (produtos de limpeza e químicos), bem como ao recolhimento e entrega dos enxovais que loca e higieniza.

Em relação à aquisição de produtos de limpeza e químicos, a legislação não permite o aproveitamento de créditos sobre os serviços de transportes adquiridos, e sim aos custos de transportes apropriados aos produtos adquiridos que dão direito a crédito (somente aos químicos, não aos produtos de limpeza). A possibilidade de aproveitamento do crédito é atributo do produto adquirido e não do transporte. Como não localizamos tal apropriação nos arquivos “Notas Fiscais EFD” (nas contas contábeis analíticas) e “Consolidadas EFD Individualizadas” (nas contas e centros de custo), entendemos que os transportes se referem todos ao recolhimento e devolução de enxovais.

Identificamos despesas que consideramos fretes, cujos fornecedores são empresas de transporte, nas contas 40101050010 – Transporte de Mercadorias, 40101050031 – Viagem Extra, e 40101050032 – Fretes e Carretos, não excluídas por outros motivos, e que glosamos por entender que para fins de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins o transporte não é serviço prestado pelo contribuinte, conforme item 2 anterior. O indicador de glosa nas planilhas recebeu a letra “F”.

Identificamos despesas de combustíveis e lubrificantes na conta 40101050009 – Combustível - Veículos, e em outras, que glosamos por entender que para fins de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins o transporte não é serviço prestado pelo contribuinte, e por entender que se o transporte fosse insumo para a prestação de serviços de higienização, o combustível seria insumo de insumo e também não daria direito a crédito.

O indicador de glosa das planilhas recebeu a letra “C”. Também tem alguns lançamentos de óleo lubrificante/diesel em conta despesas de manutenção, que atribuímos “C”.

Identificamos despesas de manutenção de caminhões nas contas 40101050008 – Peças de Manutenção, 40101050028 – Despesas de Manutenção, e 40101050010, 40101050014 e 40101050018, que glosamos por entender que para fins de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins o transporte não é serviço prestado pelo contribuinte, e por entender que se o transporte fosse insumo para a prestação de serviços de higienização, a manutenção seria insumo de insumo e também não daria direito a crédito. O indicador de glosa das planilhas recebeu a letra “M”.

(...)

As despesas de transporte que indicamos com “F” de frete se referem a serviços prestados por terceiros.

(...)

Entendo que o Termo de Verificação Fiscal demonstra que o transporte é atividade e custos necessários ao contribuinte prestador do serviço de higienização, mas não existe previsão legal para ele tomar crédito sobre esse custo.

O transporte não é insumo para a prestação de serviço de higienização, nem custo de aquisição de insumo, nem serviço prestado pelo contribuinte.

b) Demonstrativo de cálculo das depreciações mensais

Em atenção ao Termo de Intimação Fiscal n.º 0002, o contribuinte apresentou arquivo digital “Doc – 06 – Atmosfera – Planilha Imobilizado Enxoval”, da qual constam 4 planilhas:

1 - Enxoval Nova Taxa; 2 - Imobilizado atualizado MATS MOPS; 3 - Toalhas industriais; e 4 - Sacos hampers e prot. Gaiolas.

*A segunda planilha “Imobilizado atualizado MATS MOPS” traz duas tabelas. A primeira tabela trata de parte das Roupas Hospitalares - Compra de Roupas, tratadas na planilha Enxoval Nova Taxa. **Por esse motivo, devido à duplicidade, estou desconsiderando esta tabela.** A segunda tabela traz Compra Mats, que identifiquei no plano de contas como de número 10302020019 –Mats Mops e Tapetes.*

A terceira planilha trata de toalhas industriais, que identifiquei no plano de contas como de número 10302020022 – Toalhas Industriais Imobilizado.

A quarta planilha trata de sacos hampers e gaiolas, e traz compras de 2015. Desconsidere a planilha porque trata de período posterior ao fiscalizado.

A primeira planilha Enxoval Nova Taxa contém tabela de Roupas Hospitalares, no valor total de R\$53.874.409,18, e tabela de depreciação de bens baixados no valor de R\$190.308,87. O saldo, diferença entre as duas tabelas, é de R\$53.684.100,31.

Em atenção ao Termo de Intimação Fiscal n.º 0003, o contribuinte apresentou arquivo digital “Depreciacao Enxoval 2013 e 2014”, com planilhas Razão BD1 e Tabela Dinâmica. A planilha Razão BD detalha lançamentos apenas da planilha Enxoval Nova Taxa. A conta de ativo é 10302020007 - Enxoval – Imobilizado (Roupas Hospitalares). Alguns lançamentos não informam a conta de contrapartida; constatei que se tratam de compras junto a fornecedores.

Outros lançamentos têm as seguintes contas de contrapartidas indicadas pelo contribuinte:

(...)

Para as despesas de Enxoval – Roupas Hospitalares, trabalhei com a planilha Razão BD, da resposta ao Termo 0003. Ao final, excluí as depreciações dos bens baixados conforme procedimento do contribuinte, no valor total de R\$97.872,94 em 2014.

ANÁLISE DAS PLANILHAS:

O Termo de Intimação Fiscal n.º 0004 informou ao contribuinte que a fiscalização identificou no valor atribuído ao imobilizado alguns custos que não são passíveis de aproveitamento de créditos.

Custos de mão de obra aplicada ao imobilizado são expressamente excluídos da base de cálculo dos créditos, conforme artigo 3º, inciso VI e §§2º e 13 da Lei 10.637/02 alterada e artigo 3º, inciso VI e §§2º e 21 da Lei 10.833/03 alterada.

Outros custos de produção, como embalagens, aluguéis, energia elétrica, locação de equipamentos, água, para esta empresa e período fiscalizado, não são passíveis de aproveitamento no imobilizado porque já foram considerados na EFD quando da aquisição e não foram glosados pela fiscalização. Porque esses custos já foram considerados pelo valor de sua aquisição, incluí-los agora no imobilizado implicaria duplicar o aproveitamento desses créditos. Identifiquei estes custos com a letra “p” nas planilhas a seguir.

Existem também despesas indiretas como material de escritório, seguros, limpeza e conservação e segurança, apropriados contabilmente ao imobilizado.

Entendo que essas despesas não deveriam fazer parte do imobilizado por dois motivos: [...]

1- ENXOVAL [...]

Os valores glosados constam das planilhas “Classificação das despesas da conta 10104020001 – Enxoval Estoques 2013” e 2014, e foram levadas para a planilha “Resumo das Despesas do Imobilizado de Têxteis” anexa.

A depreciação das despesas de enxoval levadas ao imobilizado e aceitas pela fiscalização consta da tabela anexa “Depreciação mensal – enxoval”. Ao final foi excluída a depreciação das baixas no valor total de R\$97.872,94, conforme informado pelo contribuinte na planilha RAZÃO BD.

As contribuições de PIS e Cofins incidentes sobre o imobilizado de enxoval aceito pela fiscalização constam da tabela anexa “Contribuições sobre depreciação do imobilizado de têxteis aceita”.

2- MATS MOPS E TAPETES

A planilha traz aquisições dos anos 2012, 2013 e 2014.

Não localizei na contabilidade do ano de 2012 lançamentos de PIS e Cofins sobre despesas de Mats e Mops, nas contas “10103020016 – Cofins s/ aquis. insumos” e “40101060099 - (-) Cofins credito s/depreciação” e suas análogas “10103020017 – PIS s/aquis. insumos” e “40101060098 - (-) PIS credito s/depreciação”. Os valores da planilha apresentada são as aquisições contabilizadas. Não localizei na EFD de 2012 o aproveitamento de créditos de Mats e Mops.

Aceitei as despesas de aquisição de Mats e Mops apresentadas.

As contribuições de PIS e Cofins incidentes sobre o imobilizado de Mats e Mops aceito pela fiscalização constam da tabela anexa “Contribuições sobre depreciação do imobilizado de têxteis aceita”.

3- TOALHAS INDUSTRIAIS [...]

Portanto, da depreciação de toalhas industriais, mantive apenas os custos de MATERIAIS TÊXTEIS, que recusei no auto de infração (letra T), pois os demais custos ou não dão direito a crédito ou já foram aceitos.

A planilha “Lançamentos à conta 10302020022 – Toalhas Industriais – Imobilizado” anexa apresenta a totalização das despesas de Materiais Têxteis (aceitas), Demais Rubricas e Rubricas Recusadas (diferença de créditos e débitos das demais rubricas).

As despesas do imobilizado aceitas foram levadas à planilha “Resumo das despesas de imobilizado de têxteis” anexa.

A planilha dinâmica “Depreciação mensal – Toalhas Industriais” anexa calcula a depreciação para os custos de aquisições mensais apresentados pelo contribuinte e aceitos pela fiscalização, no prazo de 18 meses, conforme critério do contribuinte.

As contribuições de PIS e Cofins incidentes sobre o imobilizado de toalhas industriais aceito pela fiscalização consta da tabela anexa “Contribuições sobre depreciação do imobilizado de têxteis aceita”.

A planilha anexa “Contribuições sobre depreciação do imobilizado de têxteis aceita” totaliza as depreciações mensais do período fiscalizado e calcula as contribuições do PIS e Cofins mensais incidentes sobre as depreciações aceitas, num total de R\$ 379.971,97 de PIS e R\$ 1.750.173,93.

c) Análise das despesas de água

A planilha anexa “REVISÃO DAS DESPESAS DE ÁGUA/ESGOTO NÃO COMPROVADAS” reproduz as despesas mensais glosadas, separa para cada nota fiscal apresentada os valores correspondentes a despesa reconhecida de água e a glosa mantida de esgoto. No caso do CEDAE –RJ, cujas notas fiscais não apresentam os valores separados, constata-se nos sites do CEDAE e AGENERSA (Agência de Energia, Água e Esgoto do Rio de Janeiro) que por lei o valor da água é igual ao do esgoto, conseqüentemente cada rubrica corresponde à metade do valor da nota. O contribuinte apresentou notas fiscais no valor de R\$72.881,53, dos quais aceitei R\$15.609,20 de despesas de água e recusei R\$57.272,33 de despesas de esgoto.

d) Os arquivos da ECD dos anos 2013 e 2014 foram juntados ao processo.

4. Conclusão

[...] Os créditos sobre imobilizado de têxteis são aceitos desde que mantidos os lançamentos de têxteis (T).

A planilha anexa “Exclusões do lançamento” apresenta os valores de contribuições lançados, parcelados, e os incidentes sobre o imobilizado de têxteis e sobre as despesas de água aceitos nesta diligência. Apresenta ao final o lançamento remanescente. A tabela abaixo resume os valores:

	Pis	Cofins
Lançado	1.873.334,21	8.628.690,91
Parcelado	183.302,22	844.301,03
Imobilizado	379.971,97	1.750.173,93
Desp água	257,55	1.185,92
Remanescente	1.309.802,47	6.033.030,04

O sujeito passivo por sua vez não concordou com as glosas mantidas pelo autoridade fiscal nos seguintes termos (em resumo), com grifos e destaques meus:

[...] Durante esse mesmo procedimento, a Contribuinte reconheceu como devida parte dos créditos de PIS e COFINS exigidos nestes autos. Quanto a estes créditos específicos, então, desistiu parcialmente da impugnação apresentada e os incluiu em programa especial de parcelamento (PERT).

Como resultado da diligência, considerando todas as razões expostas, bem como os documentos apresentados, o **i. Fiscal reconheceu parcialmente as alegações da Impugnante**, excluindo parte dos lançamentos originalmente realizados.

Em síntese, assim foram respondidos, então, os termos da resolução que determinou a conversão do julgamento em diligência:

a) equívocos na apuração dos créditos: a fiscalização constatou que houve a inclusão de parte dos créditos exigidos em programa de parcelamento, sendo realizados os procedimentos processuais exigidos – desistência expressa da impugnação. **Quanto aos valores não incluídos no PERT, constatou sua devida e oportuna impugnação;**

b) esclarecimentos e comprovação quanto a “Transporte de Mercadorias”, “Combustível Veículos” e “Seguros”: **concluiu, em que pese afirmar a essencialidade da despesa, que não seria possível o creditamento tendo em vista que o transporte não seria insumo para a prestação de serviço de higienização, nem custo na aquisição de insumo e nem serviço prestado pelo contribuinte;**

c) elaboração de demonstrativo de cálculo das bases de cálculos e dos créditos contribuições da Cofins e do PIS, **relacionados às depreciações contábeis mensais: acatou parcialmente os valores e demonstrações apresentados pela Impugnante, excluindo parte dos lançamentos efetuados originalmente;**

d) análise das despesas com água: **acatou parte da prova documental juntada, mantendo a glosa sobre os valores comprovadamente gastos com esgoto e presumidamente atribuídos a essa rubrica; e**

e) juntada aos autos dos arquivos das ECDs: os documentos foram juntados aos autos.
[...]

Ocorre que, mesmo com os ajustes já realizados, permanecem graves equívocos de compreensão da atividade desenvolvida pela Contribuinte e, por conseguinte, de seus insumos. **Da mesma forma, mantiveram-se equívocos quanto à interpretação do**

acórdão do CARF proferido em outro processo da Impugnante, bem como quanto à forma de apuração do crédito sobre os encargos de depreciação do ativo imobilizado.

A 4ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto (SP) julgou a impugnação procedente em parte, nos termos do Acórdão n.º 14-89.139, de 27 de novembro de 2018, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

CRÉDITO DO REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REQUISITOS.

Integra a base de cálculo dos créditos da Cofins não cumulativa, o valor de aquisição dos bens e serviços utilizados na prestação de serviços que tenham sido adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e tenham se submetidos ao pagamento das referidas Contribuições na operação aquisição.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. STJ E PGFN.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo, prescrito no inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços aferidos pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Devendo ainda excluirmos do conceito de insumo as vedações e limitações ao desconto de créditos.

BENS LOCADOS. NÃO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS POR DEPRECIACÃO.

Conforme entendimento do STF, locação de bens não se confunde com prestação de serviços, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo prescrito no inciso II dos artigos 3ºs das leis de regência das contribuições. Os bens móveis adquiridos ou fabricados, incorporados ao ativo imobilizado, e locados para terceiros apenas possuem previsão para creditamento por depreciação, não havendo que se falar em creditamento na aquisição como insumo.

ATIVO IMOBILIZADO. COMPOSIÇÃO DO VALOR DEPRECIADO. MÃO-DE-OBRA PAGA A PESSOA FÍSICA.

Os custos de aquisição do ativo imobilizado, passível de utilização na apuração de créditos por depreciação pela sistemática da não cumulatividade, inclui o preço de aquisição e os custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, desde que pagos à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A mão-de-obra paga a pessoa física (funcionário ou autônomo) não faz parte do custo por vedação expressa da legislação aplicável.

CONTRATOS DE LOCAÇÃO CUMULADOS COM HIGIENIZAÇÃO E SERVIÇOS DE TRANSPORTES. CREDITAMENTO.

Nos contratos de locação ou de higienização o sujeito passivo prescreve que irá prestar o serviço de higienização nos bens (quer sejam nos bens locados, quer sejam nos bens de terceiros), bem como em todos eles prescreve que efetuará o transporte (coleta dos bens sujos e entrega dos bens limpos), há prestação de serviço que se amolda ao conceito de insumo, podendo também se creditar dos combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

LEGISLAÇÃO CORRELATA. CONEXÃO.

A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins para a Contribuição para o PIS/Pasep.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de cancelamento dos autos de infrações lavrados que não se amoldam a nulidades, quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF. Mesmo porque o sujeito passivo reconheceu, em parte, o crédito tributário lançado após diligência. A discussão de matéria de mérito não provoca a anulação do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

O julgamento foi submetido ao reexame necessário, em virtude do crédito tributário exonerado ter ultrapassado o valor de alçada, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, e alterações posteriores, c/c Portaria MF nº 63/2017.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os mesmos os argumentos apresentados na impugnação, enfatizando que devem ser revertidas as seguintes glosas:

- (i) Bens destinados a locação (“T”): uma vez que os bens adquiridos pela Recorrente e disponibilizados aos seus clientes são essenciais para a sua atividade, enquadram-se no conceito de insumo definido pelo E. STJ e adotado pela PGFN e pela RFB. Uma vez que esta é a regra geral, o creditamento desses itens deve ser feito por aquisição, não por depreciação; a. Subsidiariamente, deve ser assegurado à Recorrente o direito de se creditar, por depreciação, sobre o custo integral dos bens adquiridos;
- (ii) Serviço de manutenção de máquinas e de bens para locação (“S”): essencialidade da manutenção das máquinas e dos bens disponibilizados pela Recorrente para o exercício da sua atividade, uma vez que sem eles ficaria impossibilitada a prestação dos serviços de higienização;
- (iii) Serviço de análise de água e efluentes, inclusive consultorias, análise microbiológica, exames clínicos e operação de sistema de tratamento de efluentes e serviço de coleta, transporte, beneficiamento, descarte e destinação de resíduos industriais e hospitalares (“S”): deve ser aplicado o mesmo entendimento das glosas canceladas às glosas mantidas, uma vez que referidos serviços são, como reconhecido pela própria DRJ/POR, essenciais à atividade da Recorrente;
- (iv) Não se pode manter exigências que representam a cobrança ilegal de tributo sob o fundamento de que o contribuinte optou por incluir em parcelamento créditos de natureza similar;
- (v) Serviços de frete, agenciamento de cargas e prestação de apoio administrativo na importação (“S”): os bens importados configuram insumo na prestação de serviços da Recorrente, sendo que as despesas com frete e agenciamento, conforme entendimento deste E. CARF, dão direito a crédito.
- (vi) Aluguel de veículos, frete via motoboy, táxi e serviços de malote (“S”): trata-se de serviços essenciais à atividade da Recorrente;
- (vii) Outros “insumos de insumos” (“S”): deve ser aplicado o mesmo entendimento das glosas canceladas às glosas mantidas, uma vez que todos os serviços são essenciais à atividade da Recorrente, como reconhecido pela própria DRJ/RPO;
- (viii) Combustível e Lubrificantes (“C”), Manutenção de Veículos (“M”) e Depreciação de máquinas e equipamentos: a DRJ reconheceu tratar-se de despesas essenciais à

atividade econômica da Recorrente. Por isso, deve ser aplicado o mesmo entendimento das glosas canceladas pela DRJ/RPO às glosas mantidas;

(ix) EPI e Uniformes (“E”): trata-se de itens essenciais e necessários para a atividade de higienização de têxteis da Recorrente, uma vez que esta é obrigada, por lei e por contrato, a garantir os EPIs e a uniformização dos seus trabalhadores. Tal fato foi reconhecido pelo v. acórdão, que cancelou a maior parte das glosas, o que deve ser estendido às restantes;

(x) Outros (“O”): deve ser aplicado o mesmo entendimento das glosas canceladas às glosas mantidas, uma vez que todos os serviços são essenciais à atividade da Recorrente, como reconhecido pela própria DRJ/RPO;

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

Recurso de Ofício.

O valor exonerado é superior ao limite de alçada, de forma que conheço do recurso de ofício.

O processo trata de glosas de bens e serviços para fins de creditamento de PIS e da Cofins. Portanto toda a lide se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo nº 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se

restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

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 SEQUINTE 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI n.º 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"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.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(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 Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP n.º 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

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 n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e

modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando 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 (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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; 2. **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).

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade** e **relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado cuja atividade consiste na locação, gestão e higienização de têxteis para clientes de diversos setores econômicos.

Exerce duas atividades principais: (i) quando seu contratante é proprietário dos têxteis, a Recorrente presta serviço de higienização e limpeza desses materiais; e (ii) quando seu cliente não é proprietário dos materiais, a Recorrente os disponibiliza já higienizados, sob demanda, mediante locação. Em ambos os casos, a Recorrente se obriga contratualmente a retirar os produtos no estabelecimento do contratante, proceder a sua higienização e efetuar sua devolução em condições adequadas de utilização.

No exercício dessa atividade, tem como clientes, principalmente: (i) indústrias, que demandam toalhas industriais, toalhas de banho e uniformes; (ii) hospitais, que necessitam de enxovais compostos por roupas de cama e banho, cobertores, edredons, aventais cirúrgicos e uniformes, todos devidamente higienizados; e (iii) hotéis e restaurantes, que também precisam de enxovais semelhantes.

No recurso voluntário, o sujeito passivo dedica parte da peça recursal para defender o desprovimento do recurso de ofício.

Após análise dos argumentos e o cotejo com as operações desenvolvidas pela recorrente para prestação de seus serviços, entendo que o recurso de ofício deve ser desprovido e como razão de decidir, adoto considerações tecidas pelo próprio sujeito passivo em seu recurso voluntário, *verbis*:

Serviços de manutenção de veículos e máquinas essenciais.

O sujeito passivo depende do transporte para a execução da sua atividade, as despesas com a manutenção dos veículos são essenciais, sendo legítimo o creditamento. Do mesmo modo ocorre com a manutenção das máquinas que utiliza no seu serviço de higienização: sem tais serviços, fica totalmente inviabilizada a atividade. Portanto, legítimo o creditamento sobre tais itens.

Serviços de análise de água e efluentes, inclusive consultorias, análise microbiológica, exames clínicos e operação de sistema de tratamento de efluentes.

A recorrente realiza serviço de higienização de têxteis. Por isso, utiliza diversos serviços de análise, exames e operação de sistema de tratamento, que garantem que a água utilizada nos bens esteja adequada. Vale destacar que, entre os clientes da Recorrente, estão principalmente hospitais e empresas que dependem de um alto padrão de higiene. Daí a inviabilidade da operação sem essas despesas, que são relevantes e tornam legítimo o creditamento;

Serviço de coleta, transporte, beneficiamento, descarte e destinação de resíduos industriais e hospitalares.

O referidos serviços são necessários para a atividade de higienização de têxteis, uma vez que a Recorrente está obrigada, por lei e por contratos firmados, a tratar de forma adequada os resíduos da sua atividade;

Despesas com transporte (“F”), Combustíveis e Lubrificantes (“C”), Manutenção de Veículos (“M”) e Depreciação de Caminhões.

Segundo os autos as etapas das atividades desenvolvidas pela recorrente são: (i) entrega dos enxovais e uniformes higienizados aos seus contratantes; (ii) coleta e transporte dos bens sujos ao seu estabelecimento, para adequada higienização; (iii) higienização dos bens em seu estabelecimento, em maquinário de lavanderia industrial e embalagem adequados; e (iv) transporte dos bens de volta ao estabelecimento indicado pelo contratante, prontos para novo uso.

Diante desse quadro, entendo como essencial o serviço de transporte, sendo legítimos os créditos tomados com relação às despesas envolvidas naquela etapa;

EPI e Uniformes.

A Recorrente se encontra obrigada, por lei e por contratos, a manter os seus funcionários devidamente equipados e uniformizados. Por tais razões, são relevantes as despesas envolvidas e legítimo o creditamento;

Óleo combustível e sabonete líquido.

São materiais essenciais pois são empregados nas máquinas da Recorrente que prestam serviço de higienização, sendo legítimo seu creditamento.

Diante de todo exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Creditamento sobre os valores de aquisição dos enxovais.

Alega a recorrente que o serviço prestado por ela consiste numa conexão indissociável entre higienização e transporte, que se dá tanto em bens de sua titularidade quanto naqueles de propriedade dos seus contratantes. Nesse sentido, a sua atividade-fim depende essencialmente da existência dos bens, sendo inviável a locação dos higienizados sem referidas aquisições. Daí existir conformidade entre os bens adquiridos que são disponibilizados a terceiros e a definição do conceito de insumo para fim de creditamento de Contribuição ao PIS e da COFINS.

Discordo do entendimento da recorrente e me filio às razões apresentadas no acórdão recorrido para negar o creditamento das aquisições e deferir o creditamento sobre os encargos de depreciação, nos termos do trecho do voto que abaixo subscrevo:

(...) todas as notas fiscais emitidas pelo contribuinte o foram como prestação de serviços, porém umas com destaque do ISS e outras não. **Portanto, s.m.j., fica patente que o contribuinte possuía controle apartado da prestação de serviço de higienização daquele de locação de bens móveis. Como locação de bens móveis não é uma prestação de serviço** (em que pese o contribuinte emitir nota fiscal de prestação de serviço para tal atividade) **sobre os bens locados só há previsão de creditamento, como disse a autoridade fiscal, por depreciação (inciso VI), e não sendo permitido se creditar na sua aquisição na forma do inciso II, do art. 3º das leis de regência das contribuições da Cofins e do PIS.** Por outro lado, o serviço de higienização em bens de terceiros (de forma pura), por ser de fato uma prestação de serviços, este se adéqua a referida base legal na geração de créditos. Assim, da mesma forma que na incidência ou não do ISS, essas duas atividades geram créditos de forma distintas.

Pelo exposto, na locação de bens móveis (cuja receita é mensal), após a locação, s.m.j., ao que nos parece, o contribuinte a partir de então presta serviço de higienização (cuja receita também é mensal) para o contratante sobre os bens seus locados (que estão em uso e gozo - posse - do contratante), enquanto durar o contrato de locação.

(...)

As constatações acima nos levam às seguintes conclusões: o contribuinte não procede com uniformidade na contabilização dos créditos das contribuições da Cofins e do PIS (em contradição a contabilização da depreciação para fins de IRPJ e CSLL) dos itens que denomina de "enxovais", "roupas prontas" e "MATs / MOPs", tendo em vista que os valores mais relevantes das contas e de seus usos deveria se dar por creditamento de depreciação do imobilizado, entretanto, contabiliza os créditos na aquisição (como se todos se referissem a estoques do ativo circulante), s.m.j., sem critério contábil algum aparente. Até poderia fazê-lo em contas distintas para separação efetiva dos custos e créditos na aquisição de insumos relacionados à efetivas vendas (que entretanto possuem valores pífios, vide dados dessas vendas informadas por ele nas DIPJs acima demonstradas) e aos que deverão ser imobilizados **(que é a quase totalidade dos bens**

adquiridos para comporem os bens a serem alugados, quer em produção própria, quer adquiridos prontos). Ainda registrou no ativo imobilizado a depreciação de valores relevantes da conta enxoval e MATs MOPS e tapetes para o ano de 2013 (R\$ 14.09.919,28) e no ano de 2014 (R\$ 16.779.677,43), não havendo que se falar em créditos sobre suas aquisições como ele o fez, apartados da escrituração contábil, que neste caso faz prova contra o contribuinte.

Dos dados acima fica evidente que a conta de imobilizado dos bens móveis para locação e suas respectivas depreciações referentes aos bens locados foram contabilizados nos anos de 2013 e 2014, entretanto o contribuinte se creditou do valor pelas notas fiscais de aquisição de bens que seriam e foram imobilizados (quer em produção própria, quer adquiridos prontos), e a autoridade fiscal, por sua vez, efetuou a glosa total desses créditos, ao invés de calcular apenas o excesso de créditos peticionados em relação à depreciação (bem como aos índices utilizados) que entende gerar créditos. Aqui não cabe falar em cancelamento integral do Auto de Infração, como quer o contribuinte, mas apenas de sua correção, afinal de contas quem deu azo a esta irregularidade foi o próprio contribuinte ao efetuar creditamento indevido, e mesmo que não o fosse, está é a função precípua das instâncias administrativas de julgamento. Também não há dúvidas, ao analisar o mapa de bens sujeitos a depreciação e confrontar seus valores de créditos de depreciação lançados nas EFDs / Dacons, que o contribuinte não calculou créditos sobre a depreciação desses bens locados, e isso a própria autoridade fiscal também constatou, não havendo que se falar em duplicidade na apuração dos créditos relacionados.

Desta forma, entendo plenamente cabível a correção dos valores lançados, para que seja calculado os valores dos créditos relacionados à depreciação sobre os bens móveis locados que geram créditos.

Entendo que as informações acima não deixam margem para dúvidas, locação de bens móveis não é prestação de serviço (embasado inclusive com entendimento do STF). Também entendo que não sendo prestação de serviço, e nem se tratam de produção ou fabricação de bens destinados à venda, não há como enquadrar a aquisição de bens ou serviços para a produção dos bens locados nos incisos II dos art. 3ºs da leis de regência das contribuições ora em discussão, portanto, não há que se falar em creditamento de insumos prescritos neste inciso. Por outro lado, há base legal para o creditamento com base no inciso VI dos arts. 3º das leis de regência das contribuições, que permite o creditamento com base nos encargos de depreciação.

Com base nos argumentos acima, nego provimento a esse capítulo recursal e mantenho o teor da decisão recorrida.

Ilegitimidade das exclusões da base do creditamento por incorporação dos bens ao ativo imobilizado. Ilegalidade da segregação dos custos e despesas necessários à constituição do ativo.

Alega a recorrente que a quota de depreciação dedutível é determinada por meio da aplicação da taxa anual sobre o custo de aquisição do ativo, independentemente da classificação ou da natureza jurídica do custo dos insumos que compuseram o ativo imobilizado. Em outras palavras, a legislação impõe que o cálculo do crédito relativo aos bens do ativo imobilizado seja efetuado a partir da aplicação da alíquota da Contribuição ao PIS e da COFINS aos encargos de depreciação do valor do bem, sem a análise dos insumos que contribuíram para a produção do bem depreciado.

A Autoridade Fiscal, ao analisar os valores a serem utilizados para fins de cálculo dos encargos de depreciação a ser utilização na apuração dos créditos do PIS e da Cofins, segregou os custos dos bens imobilizados e glosou todas as “despesas” que entendeu não se subsumirem ao conceito de insumo previsto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. A DRJ manteve o procedimento e ratificou a interpretação adotada pela Fiscalização.

Na minha visão, não existe amparo legal para esse procedimento.

O critério fiscal para apuração da depreciação está no Decreto 3000/99, vigente à época dos fatos.

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição **do valor dos bens** do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

Art. 309. A quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o **custo de aquisição dos bens depreciáveis**.

Portanto, pela legislação fiscal, o cálculo da depreciação tem como base o valor de aquisição do bem do ativo imobilizado.

A legislação do PIS e da Cofins não altera a base de cálculo da depreciação. Apenas prevê a possibilidade de desconto dos encargos de depreciação do valor a pagar das contribuições e modo de aproveitamento, seja em função do prazo de vida útil do bem depreciado ou em prazos prefixados de dois ou quatro anos, dependendo da natureza do bem.

Não há na legislação do PIS e da Cofins, apurados no regime da não-cumulatividade, artigo que determine a segregação dos custos do bem do ativo imobilizado e a análise de cada custo que o compõe para fins de creditamento dos encargos de depreciação das exações.

Na minha visão houve uma mistura de duas regras independentes que regem o creditamento previsto na não-cumulatividade. A referente ao aproveitamento dos encargos de depreciação e aquela que prevê a possibilidade de desconto de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

Diante desse quadro, voto no sentido de que os encargos de depreciações devem ser calculados pelo valor de aquisição, sem nenhuma glosa.

Créditos relativos a serviço de manutenção de bens para locação.

Alega a recorrente que:

a recorrente tem como atividade principal a higienização de enxovais e uniformes, feita em lavanderia industrial de sua propriedade. Ocorre que, durante a sua atividade, é natural que esses produtos, tanto de sua propriedade quanto de seus contratantes, sofram danos e avarias. Nesses casos, a recorrente é obrigada a reparar os bens, a fim de continuar exercendo de forma adequada a sua atividade. Trata-se, por isso, de atividade essencial, sem a qual o seu serviço perderia substancial qualidade.

Conforme já explicitado no voto do recurso de ofício, a análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, se dará em função da apuração da sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo da sociedade.

No caso, a recorrente disponibiliza de enxovais e uniformes já higienizados, sob demanda, mediante locação. Ora, esse material alugado é ativo imobilizado da recorrente e os custos com sua manutenção devem ser considerados para fins de cálculo dos créditos das exações.

Créditos relativos a serviços de análise de água e efluentes, inclusive consultorias, análise microbiológica, exames clínicos e operação de sistema de tratamento de efluentes.

Assevera a recorrente:

Sendo objeto da Recorrente a prestação de serviços de higienização de têxteis, é imposição natural da sua atividade a manutenção da sua água em condições adequadas à limpeza dos bens. Isso considerando, especialmente, o fato de ter dentre seus clientes hospitais, cujos enxovais e uniformes devem atender a padrões de higiene e limpeza muito rígidos.

Assim, especificamente em razão da natureza das atividades da Recorrente, são os serviços de análise e tratamento da água tão essenciais ao processo produtivo quando a própria água. Ou seja: não são os gastos com análise da água mero “insumo de insumo” – conceito sequer existente na legislação –, mas sim despesa intrinsecamente ligada ao insumo água, indispensável à adequada prestação do serviço e, por isso, geradora de crédito legítimo. Daí não haver razão para terem sido mantidas parte das glosas envolvendo o tratamento e a destinação da água.

Especificamente com relação à Conta Contábil n.º 40101010003 - CONSULTORIA TÉCNICA JOHNSON DIVERSEY, trata-se da contratação de serviços de limpeza e higienização, em conjunto com consultoria técnica em higienização profissional. Trata-se, exatamente, de manter as atividades da Recorrente em condições técnicas adequadas à (sic)

É o que se pode inferir do contrato de fornecimento de materiais para higienização anexo (fls. 1254 a 1297), que demonstra que a consultoria é obrigação acessória da fornecedora de referidos insumos.

Assim, por se tratar de serviço empregado de forma direta nos processos produtivos realizados pela Recorrente, constituindo, por isso, insumo de sua atividade, deve ser reconhecida a legalidade do crédito e, como consequência, cancelada a respectiva glosa.

Ao analisar a decisão recorrida, verifica-se que foram revertidas apenas as glosas referentes aos custos com aquisição de água e esgoto.

Pela atividade exercida pela recorrente, entendo como essencial e relevante os serviços de análise de água e efluentes, inclusive consultorias, análise microbiológica, exames clínicos e operação de sistema de tratamento de efluentes, de forma que voto pela reversão das respectivas glosas.

Créditos relativos a serviços de coleta, transporte, beneficiamento, descarte e destinação de resíduos industriais e hospitalares.

Afirma a recorrente:

Os gastos com coleta, transporte, beneficiamento e destinação de resíduos são intrinsecamente ligados às atividades da Recorrente. Isso porque, ao serem concluídos os processos de higienização realizados pela Recorrente, são gerados diversos tipos de resíduos, todos potencialmente tóxicos ao meio ambiente e à saúde humana: produtos químicos usados na limpeza, detritos e restos hospitalares retirados dos enxovais sujos.

A separação de tais elementos dos enxovais lavados, bem como seu adequado descarte fazem parte, pois, da atividade de higienização. Afinal, não haveria limpeza dos enxovais e uniformes se não houvesse separação, isolamento e descarte dos resíduos neles existentes e daqueles gerados pelos processos químicos de esterilização e limpeza.

Pela atividade exercida pela recorrente, entendo como essencial e relevante os serviços coleta, transporte, beneficiamento, descarte e destinação de resíduos industriais e hospitalares, de forma que voto pela reversão das respectivas glosas.

Créditos relativos a serviços de frete, agenciamento de cargas e prestação de apoio administrativo na importação.

A Recorrente realiza operações de importação de maquinário, usado na formação de sua lavanderia industrial. Referidos equipamentos – integrantes do seu ativo –, após o

ingresso no território nacional, são transportados até a sua sede, onde está montada sua planta industrial. Este transporte, como parece claro, gera gastos com frete.

Além disso, há outros gastos relativos à importação destes mesmos bens, tais como aqueles com empresas de agenciamento de cargas e de apoio administrativo na importação. É conhecido o posicionamento da Receita Federal em negar direito ao crédito com relação às despesas aduaneiras, inclusive frete e agenciamento, na aquisição de bens, sob o fundamento de que não estariam incluídas expressamente no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03.

Entendo que esses custos não podem ser creditados como insumos, e sim ativá-los e descontar como encargos de depreciação. Sendo assim, mantenho a glosa desses valores.

Créditos relativos à aluguel de veículos, frete via motoboy, táxi e malote.

A recorrente argumenta que nos contratos que firma com seus clientes, a se obriga a efetuar o transporte dos bens higienizados. Trata-se de etapa fundamental do serviço que presta, pois é elemento extremamente levado em consideração pelos seus contratantes.

Quanto aos aluguéis pagos para execução do serviço, trago a baila a decisão sobre o mesmo assunto e mesma recorrente no Acórdão n.º 3102-002.143, que, por concordar com suas razões de decidir, utilizo como se minhas fossem, *verbis*:

...processo o serviço de coleta, transporte e entrega dos produtos por ela higienizados era considerado um serviço especializado de transporte, sujeito às normas da Anvisa, e considerado indissociável do serviço de higienização por ela prestado, o que o caracterizava como insumo do seu processo produtivo, cujos encargos com frete, combustível, seguro e IPVA eram geradores do crédito das citadas Contribuições.

De acordo com a recorrente, depois de ser contactada pelos clientes, ela determinava, mediante pagamento de frete, que uma das transportadoras que lhe prestava serviços se deslocasse até o estabelecimento do seu cliente e retirasse o material a ser higienizado.

De fato, analisando os contratos de prestação de serviços colacionados aos autos (fls. 4.439/4.689), celebrados pela recorrente e seus clientes, verificasse que, além dos serviços de lavanderia e locação dos enxovais, a recorrente também prestara serviços de coleta, transporte e devolução dos produtos higienizados. Para realização desse serviço, a recorrente celebrou diversos contratos de locação de veículos, cumulado com prestação de serviços de coleta e entrega dos enxovais (fls. 4.691.4.742), em que, além do aluguel mensal do veículo, a recorrente assumiu diversos encargos, dentre os quais o abastecimento de combustível, licenciamento, IPVA e seguro dos veículos locados.

Com base nessas informações, chega-se a conclusão que, além dos serviços de lavanderia e locação de têxteis, a recorrente também prestou serviços coleta, transporte e devolução dos produtos higienizados. O fato dela ter subcontratado este serviço com outra pessoa jurídica (terceirizado), obviamente, não exclui a sua responsabilidade pela execução dos mencionados serviços. Logo, trata-se de atividade por ela exercida e pela qual é remunerada.

Dessa forma, a aquisição dos serviços de transporte vinculados aos citados contratos de locação de veículos,, incluindo os valores de aluguéis ou frete dos veículos, combustíveis neles utilizados e prêmios de seguro pagos em relação aos referidos veículos, indubitavelmente, atendem perfeitamente o conceito de insumo do inciso II e os requisitos fixados no § 2º, II, e § 3º, I, todos do art. 3º das citadas Leis.

Faço apenas a ressalva que neste processo não há pedido de crédito referente à despesa com licenciamento, IPVA e seguro. Logo, não se está deferindo valores a esses títulos, somente sobre o valor dos aluguéis de veículos utilizados para o serviço de coleta.

Quanto aos créditos referentes à frete via motoboy, táxi e malote, a recorrente não demonstrou o motivo que deveria ser reformada a decisão que manteve as respectivas glosas. Portanto, nego seu aproveitamento.

Créditos relativos às despesas com combustível, lubrificantes e manutenção de Veículos.

Pelos mesmos motivos que entendo necessárias as reversões das glosas referentes aos aluguéis de veículos, voto pela reversão das glosas relativas às despesas com combustível, lubrificantes e manutenção de veículos.

Créditos referentes a outros “insumos de insumos”.

Neste capítulo recursal, a recorrente se restringe a defender a possibilidade de creditamento do “insumo do insumo”. Afirma que se determinada despesa consiste em insumo da atividade, é evidente que todos os custos ao seu redor que garantam a existência do insumo, também serão considerados insumo.

Não discordo dessa tese.

Contudo, não há no capítulo recursal a identificação de quais os “insumos dos insumos” estamos tratando e sua essencialidade e relevância ao insumo principal. O que há é uma nota de rodapé com as contas que foram mantidas as glosas.

Esse procedimento adotado pela recorrente não me permite analisar se os insumos dos insumos são essenciais ou relevantes aos insumos principais. Na realidade, nem sei quais os insumos principais que a recorrente está se referindo.

Sendo assim, mantenho as glosas referentes a este capítulo.

Créditos relativos às despesas com EPI e Uniformes.

Alega a recorrente que embora tenha reconhecido a ilegitimidade de quase todas as glosas, não foi analisada as despesas identificadas pela Conta Contábil 40101050012 – Nfes consolidadas na EFD.

Realmente a recorrente tem razão, a despesa referente ao item apontado diz respeito a um EPI/Uniforme e deve ter sua glosa revertida em função da sua relevância ao processo produtivo.

Créditos referentes a óleo combustível e óleo lubrificante.

Na diligência ficou consignado que os combustíveis e lubrificantes foram utilizados tanto no deslocamento como na manutenção dos caminhões e das máquinas que a recorrente utiliza na sua prestação de serviço.

Sendo assim, entendo que esses custos são essenciais ao processo produtivo, de forma que as glosas devem ser revertidas

Créditos referentes aos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos.

Alega a recorrente que com relação às máquinas e equipamentos, houve a manutenção de parte das exigências, indicadas na p. 3.341, pois, supostamente, não teriam relação com os serviços prestados.

Entendo que o texto da Lei n.º 10.833/2003 é claro ao afirmar que o sujeito passivo pode descontar os encargos de depreciação dos bens classificados como ativo imobilizado e que são essenciais ao seu processo produtivo.

Contudo, a recorrente não identificou quais seriam as máquinas e equipamentos que são utilizados em seu processo produtivo. Esse fato inviabilizou a possibilidade de averiguação de subsunção ao conceito de insumo e, por consequência, a análise de eventual creditamento.

Forte nestes breves argumentos, nego esse capítulo recursal.

Diante de todo exposto, nego o recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para:

- a) determinar que os encargos de depreciações devam ser calculados pelo valor de aquisição, sem nenhuma glosa;
- b) reverter a glosa referente à manutenção dos enxovais e uniformes;
- c) reverter a glosa referente aos serviços de análise de água e efluentes, inclusive consultorias, análise microbiológica, exames clínicos e operação de sistema de tratamento de efluentes;
- d) reverter a glosa referentes aos serviços de coleta, transporte, beneficiamento, descarte e destinação de resíduos industriais e hospitalares;
- e) reverter as glosas referentes aos às despesas com combustível, lubrificantes e manutenção de Veículos;
- f) reverter a glosa referente Realmente ao item contabilizado na Conta Contábil 40101050012;
- g) reverter as glosas referentes à óleo combustível e óleo lubrificante utilizados na prestação de serviço da recorrente.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho