



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.721265/2013-04</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.709 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AGENCIAClick MÍDIA INTERATIVA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

O direito ao creditamento da Contribuição para o Pis/Pasep sobre serviços utilizados como insumos está condicionado à apresentação de esclarecimentos e documentos comprobatórios da efetiva prestação dos serviços e do dispêndio correspondente, quando demandados em procedimento fiscal.

CRÉDITOS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS.

Sem que sejam apresentados elementos que atestem a essencialidade ou a relevância dos serviços de consultoria, gerenciamento, planejamento, assessoria estratégica de negócios e atendimento a clientes, tais dispêndios não dão direito ao creditamento na apuração da Cofins.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter a glosa sobre os serviços de “computação gráfica e diagramação” prestados por “Alexandre Lime Cherighim.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos até aqui ocorridos, transcrevo a seguir trecho do relatório da DRJ:

Trata-se de impugnação apresentada pela contribuinte qualificada à epígrafe, insurgindo-se contra os Autos de Infração lavrados para constituição de crédito tributário referente à Contribuição para o Pis/Pasep e à Cofins, nos montantes totais (tributo, multa e juros) de R\$ 55.691,31 e R\$ 256.515,48, respectivamente, referente aos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro a dezembro/2009.

A autoridade fiscal informa, no Termo de Verificação Fiscal que integra os autos, que:

- Foi realizado confronto dos valores constantes da escrituração contábil com os livros fiscais e com as informações declaradas pelo contribuinte em DIPJ, DCTF e DACON, tendo sido constatado que os valores de receita apurados na contabilidade mostraram-se compatíveis com os declarados em DIPJ (ficha 06-A, linhas 02, 03 e 10), e divergentes dos informados em DACON;
- A Autuada "aproveitou indevidamente créditos da não cumulatividade decorrentes da aquisição de serviços de apoio administrativo para escritórios, tais como digitação, estenografia e secretaria em geral, consultorias em educação e treinamento, serviços e sistemas de segurança, serviços de consultoria ou de assessoria sem qualquer identificação da natureza dos serviços tomados, serviços de elaboração de programas de computadores ou de manutenção em informática, reembolsos de gastos pessoais de empregados, dentre outros, os quais, por não estarem diretamente relacionados à produção de bens e serviços, foram objeto de glosa." Além dessa infração, a autoridade fiscal afirma que "foram igualmente glosados créditos decorrentes de contraprestações de arrendamento mercantil, nas parcelas que excederam aos valores comprovadamente pagos pelo contribuinte ao longo do ano calendário de 2009, bem como amortizações de gastos relativos a benfeitorias realizadas em imóveis

de terceiros, em razão da não apresentação de documentação suporte comprobatória".

Cientificada da autuação em 04/06/2013, a Autuada (ora Impugnante) apresentou sua Impugnação em 04/07/2013 alegando em sua defesa, em síntese, que:

- Tem-se que pela leitura isolada do termo de verificação fiscal, fls. 01/06, a glosa de créditos teria por objeto gastos com: Serviços utilizados como insumos; Contraprestações de arrendamento mercantil, e Encargos de amortização de edificações e benfeitorias;
- Confrontando os valores glosados a título dessas três despesas acima enumeradas, chegamos apenas a uma base de cálculo de R\$ 1.490.048,29 e, na apuração realizada pelo AFRFB, constante do anexo ao termo de verificação fiscal, vê-se que o AFRFB chega a uma base de cálculo de R\$ 1.602.422,36, pois os valores principais cobrados no auto de infração são: R\$ 121.784,10 de COFINS e R\$ 26.440,17 de PIS;
- É nula a glosa sobre gastos com serviços utilizados como insumos em razão de ausência de fundamentação, em especial por não indicar em relação a quais fornecedores a glosa de créditos foi realizada;
- Frente à omissão do auto de infração e do termo de verificação fiscal dos nomes dos prestadores dos serviços utilizados como insumos que foram glosados pelo AFRFB, a Impugnante teve que se socorrer a cálculos dos valores gastos com os fornecedores pelos setores/ramos de atividades citados pelo AFRFB no termo de verificação fiscal;
- Em relação aos fornecedores em destaque na planilha anexa, seguramente é classificável como insumo o valor de R\$ 546.222,33, pois tais gastos classificam-se como insumos, considerando a atividade da Impugnante ser de mídia digital;
- O conceito de insumo, para fins de PIS e COFINS, não é fechado, como ocorre em relação ao IPI, pois determinado serviço pode ser entendido insumo a depender da atividade-fim da empresa que incorreu com o gasto;
- Sobre os encargos de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis, a Impugnante realizou benfeitorias em imóvel sito à Av. Duquesa de Goiás, 716, 2º andar, onde está localizada a sua sede social. Ela é locatária do referido imóvel (Anexo III). O imóvel em questão é formado pelos Conjuntos A2, B2, C2 e D2, com 30 vagas de garagem, sendo plausível e razoável, pelas suas dimensões, a reforma ter custado R\$ 298.974,63, em razão do que sem sentido e infundada a glosa de tais valores;
- Sobre as despesas com arrendamento mercantil, uma vez que a glosa se deu "em razão de não apresentação de documentação suporte comprobatória", a Impugnante junta os contratos correspondentes, justificando os gastos;
- A Impugnante supõe que pode ter ocorrido algum erro de cálculo ou outro equívoco por parte do AFRFB ao incluir o valor de receitas de exportação na base

de cálculo, uma vez que no termo de verificação fiscal em momento algum faz menção sobre possível desqualificação das receitas de exportação em receitas operacionais tributáveis, e • Finalmente, a Impugnante também pressupõe que o AFRFB considerou o valor de R\$ 6.000,00 de outras receitas, para compor a base de cálculo de R\$ 1.602.422,35 e chegar aos valores de PIS e COFINS constantes do auto de infração.

Em sessão de 11/12/2019, a DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente, tendo adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 15-48.646):

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não padece de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente, onde constam todos os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, viabilizando ao contribuinte o exercício da ampla defesa.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

**CRÉDITOS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS.**

Sem que sejam apresentados elementos que atestem a essencialidade ou a relevância dos serviços de consultoria, gerenciamento, planejamento, assessoria estratégica de negócios e atendimento a clientes, tais dispêndios não dão direito ao creditamento na apuração da Cofins.

**CRÉDITOS. ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO. IMÓVEIS DE TERCEIROS.**

A apresentação do contrato de aluguel não comprova a realização de benfeitorias em imóvel de terceiros, não sendo possível, dessa forma, gerar créditos por encargos de amortização na apuração da Cofins.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING.**

As contraprestações de arrendamento mercantil contratado com instituição financeira não optante pelo Simples Nacional, domiciliada no País, admitem créditos da não cumulatividade da Cofins, desde que o bem objeto do arrendamento seja utilizado nas atividades da pessoa jurídica contratante.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009**

**COFINS. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.**

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento da Cofins, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo ao PIS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Em 13/01/2020, a Recorrente apresentou o seu recurso voluntário, tendo trazido argumentos semelhantes aos apresentados em sua impugnação, exceto em relação ao arrendamento mercantil e aos encargos com amortização, para os quais não apresentou razões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

### I – Preliminares

#### **I.1. – Contradição e ausência de fundamentação: diferenças entre o TVF e o cálculo da autuação**

Nesse tópico preliminar, alega a Recorrente que os documentos anexos ao TVF apresentaram glosas adicionais àquelas trazidas no próprio TVF, no valor total de R\$ 112.374,07 (1.602.422,36 – 1.490.048,29), relativas às receitas de exportação imunes e outras receitas não especificadas no TVF. É o que se verifica no seguinte trecho do recurso:

9. Por outro lado, o “Anexo” que traz o detalhamento da glosa indica como base de cálculo o valor de R\$ 1.602.422,36. Da análise deste documento, verifica-se que, além dos valores detalhados acima, a Autoridade Fiscal glosou, ainda, valores relativos a receitas de exportação imunes e outras receitas não especificadas no TVF. Nestes termos, há inconsistência entre os valores relativos à (i) glosa constante do TVF; e (ii) ao Anexo que o fundamenta.

10. Permissa vênia, além de fragilizar o lançamento, esta contradição prejudica sobremaneira o direito de defesa da Recorrente, porquanto não é possível ter certeza acerca de quais despesas foram efetivamente glosadas e quais não foram. Não há como se compreender, com certeza, qual a composição da base de cálculo das contribuições ora exigidas.

Em razão dessa suposta divergência entre o TVF e seus documentos de suporte, a Recorrente entende ter havido cerceamento de defesa e, por essa razão, o auto de infração seria nulo (cf. art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.235/1972).

Ao se analisar o TVF, não é possível identificar a suposta divergência, isto porque o valor de R\$ 1.490.048,29 não é trazido em momento algum que texto que fundamenta a autuação fiscal, podendo-se concluir, portanto, que esse valor se trata apenas de uma interpretação que fez a contribuinte sobre alguns dos termos contidos no TVF, ou de um simples erro de cálculo cometido pela empresa.

O que realmente consta no TVF é que o valor dos créditos aceitos pela Fiscalização foi detalhado nos demonstrativos anexados ao documento. É o que se pode verificar no seguinte trecho do TVF:

Da análise sobre os elementos objeto dos registros de entradas e saídas apresentados pelo contribuinte, em confronto com os valores contabilizados, declarados em DIPJ e informados em DACON, reconstituímos a composição da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS sobre o faturamento, objeto do demonstrativo integrante do anexo ao presente termo de verificação fiscal.

Portanto, sem razão a Recorrente quanto a esse ponto, inclusive no que diz respeito às informações por si questionadas.

Depois, a Recorrente diz que a Fiscalização teria admitido como base de cálculo dos créditos o montante de R\$ 16.584.973,65.

Contudo, ao proceder à validação dos números apresentados nos documentos anexados ao TVF, este Julgador identificou que (a) a Fiscalização admitiu base de crédito superior ao alegado pela Recorrente, totalizando R\$ 17.555.310,12, (b) igualmente, também foram admitidas as retenções realizadas, bem como os créditos de compensação, conforme quadros abaixo, elaborados com base nos anexos do TVF:

	<b>Cr. Mês + retenção</b>	<b>Cr. Compens.</b>	<b>Créditos totais</b>
<b>Janeiro</b>	25.756,82	19.324,90	45.081,72
<b>Fevereiro</b>	34.503,38	15.396,95	49.900,33
<b>Março</b>	20.820,29	27.419,70	48.239,99
<b>Abril</b>	23.481,00	44.018,76	67.499,76
<b>Maio</b>	21.885,55	54.063,96	75.949,51
<b>Junho</b>	24.008,53	-	24.008,53
<b>Julho</b>	23.072,03	-	23.072,03
<b>Agosto</b>	18.673,16	-	18.673,16
<b>Setembro</b>	19.945,01	-	19.945,01
<b>Outubro</b>	26.259,87	-	26.259,87
<b>Novembro</b>	35.208,71	-	35.208,71
<b>Dezembro</b>	33.331,70	-	33.331,70
<b>TOTAL</b>	<b>306.946,05</b>	<b>160.224,27</b>	<b>467.170,32</b>

<b>Apuração do valor principal</b>	
Receitas tributáveis	57.836.837,97
Créditos admitidos	17.555.310,12
Base de cálculo	40.281.527,85
PIS apurado (1,65%)	664.645,21
(-) PIS retido	17.283,42
PIS a recolher	647.361,79
(-) Compensação	160.224,27
(-) PIS recolhido	460.697,55
<b>Autuação</b>	<b>26.439,97</b>

	<b>Receitas PIS</b>	<b>Créditos PIS</b>	<b>PIS a recolher</b>	<b>Recolhido</b>	<b>Autuação</b>
<b>Janeiro</b>	46.595,79	45.081,72	1.514,07	-	1.514,07
<b>Fevereiro</b>	52.513,32	49.900,33	2.612,99	-	2.612,99
<b>Março</b>	49.975,06	48.239,99	1.735,07	-	1.735,07
<b>Abril</b>	71.383,18	67.499,76	3.883,42	-	3.883,42
<b>Maio</b>	77.836,44	75.949,51	1.886,93	-	1.886,93
<b>Junho</b>	84.419,04	24.008,53	60.410,51	58.491,11	1.919,40
<b>Julho</b>	67.491,97	23.072,03	44.419,94	42.656,57	1.763,37
<b>Agosto</b>	73.700,11	18.673,16	55.026,95	52.802,69	2.224,26
<b>Setembro</b>	77.528,13	19.945,01	57.583,12	55.613,86	1.969,26
<b>Outubro</b>	66.293,10	26.259,87	40.033,23	38.544,94	1.488,29
<b>Novembro</b>	127.518,69	35.208,71	92.309,98	89.331,30	2.978,68
<b>Dezembro</b>	159.053,00	33.331,70	125.721,30	123.257,08	2.464,22
<b>TOTAL</b>	<b>954.307,83</b>	<b>467.170,32</b>	<b>487.137,51</b>	<b>460.697,55</b>	<b>26.439,96</b>

Quanto à alegação de inclusão de receitas de exportação e de outras receitas, também não procede a alegação da Recorrente, conforme constatado pela DRJ. É o que se verifica no seguinte trecho da fundamentação do acórdão recorrido:

Nelas, pode-se observar, por exemplo, que o valor relativo a receitas de exportação, no montante de R\$ 118.374,16, aparece no mês de abril/2009 como integrante do quadro RECEITA BRUTA DE VENDAS - LIVROS FISCAIS. Logo abaixo, o mesmo valor aparece no quadro (-) ISENÇÕES E EXCLUSÕES, reduzindo o valor da base de cálculo do débito do período.

Com relação ao valor de R\$ 6.000,00 mencionado pela Impugnante como impropriamente tributado, indicando tratar-se de montante proveniente de outras receitas, impõe-se notar que ela não demonstra em que período de apuração teria havido o alegado equívoco nem a natureza da receita mencionada. Além disso, para chegar no referido valor, a Impugnante parte de um cálculo anual para contestar a apuração das contribuições, que é mensal.

Desta forma, sem razão a Recorrente.

### I.2. - Deficiência de fundamentação: glosa sobre serviços utilizados como insumos

Alega a Recorrente que o auto de infração possui deficiência em sua fundamentação, pois não teria pormenorizado as glosas realizadas sobre serviços utilizados como insumos – que totalizaram R\$ 1.040.813,43 -, razão pela qual auto de infração deveria ser anulado.

Para chegar a essa conclusão, a Recorrente aponta que a Fiscalização teria deixado de pormenorizar os serviços não aceitos ao creditamento e que, por esse motivo, viu-se obrigada a articular a sua defesa com base em suposições. Sem razão a Recorrente.

Ao se analisar os presentes autos, o que se identifica é que essa informação trazida pela Recorrente não procede, pois há documento intitulado “Aquisições de serviços utilizados como insumos” (fls. 1.244-1.247) em que a Fiscalização faz a identificação de cada serviço que não ensejou direito ao creditamento, sendo que, ao final, o valor totaliza exatos R\$ 1.040.813,43:

		nov-09 Total	
11/12/2009	dez-09	BANCO AMERICAN EXPRESS S/A - DOC: NFE 0000305	900,00 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
11/12/2009	dez-09	BANCO AMERICAN EXPRESS S/A - DOC: NFE 0000305	1.800,00 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
17/12/2009	dez-09	ALEXANDRE LIMA CHERIGHIM - ME - DOC: NFE 0000061	4.607,00 docto fiscal não identifica a natureza dos serviços tomados
17/12/2009	dez-09	HD883 ASSESSORIA CONSULTORIA E GESTÃO LTDA	8.581,00 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
17/12/2009	dez-09	HD883 ASSESSORIA CONSULTORIA E GESTÃO LTDA - DOC: NF 0000008	17.162,00 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
17/12/2009	dez-09	LYNX CONSULTORIA EM NEG COM EQUIP SEG LTDA - DOC: NF 0000098	5.407,50 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
17/12/2009	dez-09	RDG ORIENTAÇÕES ADMINIST E ENTRET LTDA - DOC: NFE 0000008	1.458,33 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
17/12/2009	dez-09	USABILITY EXPERT CONSULTORES LTDA - DOC: NF 0000176	2.806,50 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
18/12/2009	dez-09	ALEXANDRE LIMA CHERIGHIM - ME - DOC: NFE 0000060	9.214,00 docto fiscal não identifica a natureza dos serviços tomados
18/12/2009	dez-09	LYNX CONSULTORIA EM NEG COM EQUIP SEG LTDA - DOC: NF 0000099	11.092,96 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
18/12/2009	dez-09	RDG ORIENTAÇÕES ADMINIST E ENTRET LTDA - DOC: NFE 0000009	6.778,07 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
18/12/2009	dez-09	USABILITY EXPERT CONSULTORES LTDA - DOC: NF 0000175	6.317,61 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
21/12/2009	dez-09	CALIXTO ORIENTAÇÕES INST ADM OPER LTDA - DOC: NFE 0000060	9.602,33 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
21/12/2009	dez-09	CALIXTO ORIENTAÇÕES INST ADM OPER LTDA - DOC: NFE 0000061	4.591,50 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
21/12/2009	dez-09	MIRIADE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA - DOC: NFE 0000038	8.250,00 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
21/12/2009	dez-09	MIRIADE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LTDA - DOC: NFE 0000039	16.200,16 valor não consumido ou aplicado direta/te na prestação de serviços
dez-09 Total		113.868,96	
Total geral		1.040.813,43	

Igualmente, não cabe a alegação de que a Fiscalização não teria fundamentado a sua glosa em relação a esses serviços, pois, conforme é possível verificar no TVF e nas planilhas que suportaram as conclusões, a desconsideração de alguns créditos apurados sobre a

contratação de serviços ocorreram (a) porque se considerou – de forma equivocada ou não – que não se tratava de insumos – art. 3º inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 – ou (b) porque não foi possível identificar a natureza do serviço.

Portanto, novamente sem razão a Recorrente quanto à sua alegação preliminar.

## II – Mérito

### II.1. – Do conceito de insumo

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, 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.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

(...) Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

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

Consoante se verifica no voto do Ministro Campbell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de “itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não

impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos”:

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

E procedidas a considerações sobre o entendimento deste Julgador sobre o alcance do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, vamos à análise casuística das rubricas que foram objeto de questionamento.

#### **II.1.1. – Do conceito de insumo**

A título introdutório, a Recorrente esclarece que é empresa cuja atividade social envolve “*a elaboração de peças, vídeos e material publicitário no geral, no contexto de desenvolvimento de soluções estratégicas de comunicação. Regra geral, o material elaborado pela Recorrente aos seus clientes (anunciantes) é direcionado a sites e plataformas de grande alcance (Google, Facebook, Instagram, dentre outros), TV aberta e paga, e cinemas*”.

Dito isto, a Recorrente traz breves explicações sobre os motivos pelos quais determinados serviços contratados são essenciais e/ou relevantes para a sua atividade e que, por isso, deveriam ensejar direito ao creditamento como insumo.

##### **(a) Serviços de computação gráfica e diagramação**

Relativamente aos serviços de computação gráfica e diagramação, a Recorrente alega que, para a elaboração de seus materiais publicitários, ela contrata empresas para a realização de serviços de computação gráfica e diagramação, conforme é possível verificar no seguinte trecho de suas razões recursais:

37. A fim de possibilitar a disponibilização do material elaborado nestes meios de comunicação, a Recorrente deve elaborá-los por meio de computação, compondo assim o que se conhece por “Mídia digital”. A mídia digital é inteiramente composta por códigos numéricos ou dígitos. Ao contrário da mídia analógica, que depende de aparatos físicos para gravação e reprodução, a mídia digital é criada mediante a utilização de softwares e recursos gráficos de ponta, operados por profissionais capacitados para tal.

38. Assim, a elaboração do material publicitário objeto da prestação de serviços da Recorrente exige a contratação de serviços especializados em computação gráfica e diagramação, nos termos do contrato anexo às fls. 1379 e seguintes do processo.

Em princípio, os serviços de computação gráfica e de diagramação, dentro do contexto do mercado publicitário, são condizentes com o conceito jurisprudencial de insumo, pois a sua subtração impede que o material publicitário seja gerado e, por conseguinte, seja auferida receita com a prestação de serviços publicitários.

Quanto à questão probatória, verifica-se que a Recorrente apresenta uma tabela, onde só se pode identificar nessa categoria os gastos com a contratação da empresa “Alexandre Lime Cherighim” (CNPJ 03.069.949/0001-36), com gastos totalizando R\$ 121.705,00:

NATUREZA DO SERVIÇO	Prestador	Valor pago
Serviços especializados em computação gráfica e diagramação	Alexandre Lime Cherighim	R\$ 121.705,00

Relativamente a esse prestador de serviço, a Recorrente juntou o contrato (fls. 1.379-1384), onde há a informação de que, de fato, houve a contratação junto a esse prestador de serviço de “computação gráfica e diagramação”:

#### CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ESPECIALIZADOS

Pelo presente instrumento particular de um lado, como fornecedora dos serviços, AGÊNCIACLICK MÍDIA INTERATIVA S.A, com sede em São Paulo – SP, na Av. Duquesa de Goiás, 716 - 2º andar, Real Parque, Cep: 05686-002, inscrita no CNPJ/MF sob nº 03.069.949/0001-36, por seu representante legal abaixo assinado, doravante designada CONTRATANTE, e de outro lado, como prestadora dos serviços, ALEXANDRE LIMA CHERIGHIM ME, com sede São Paulo – SP, na Alameda Jauaperi, 1123 – apto 175 – Indianópolis, CEP: 04523-015, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 07.880.535/0001-43 por seu representante legal, abaixo assinado, doravante, designada CONTRATADA, têm entre si, certo e ajustado o seguinte.

**CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO**

Por este instrumento de contrato, a CONTRATADA prestará à CONTRATANTE, serviços especializados em computação gráfica e diagramação.

Embora a DRJ tenha considerado que a ausência de informações específicas nas Notas Fiscais sobre esses específicos serviços impediriam o creditamento, entendo que a existência de contrato nesse sentido já seria suficiente, pois, se não há prova cabal, ao menos, há fortíssimos indícios de que todos os pagamentos realizados a esse prestador eram feitos a esse título, valendo-se aqui pontuar que ao julgador é autorizado assim decidir, face à aplicação do princípio do livre convencimento motivado, previsto no art. 371 do CPC.

Portanto, relativamente aos gastos com os serviços de “computação gráfica e diagramação” prestados por “Alexandre Lime Cherighim”, voto pela reversão da glosa.

**(b) Soluções interativas e outros serviços**

De forma genérica, a Recorrente alega que contratou serviços de “desenvolvimento de soluções interativas”, assim como outros serviços necessários à sua atividade empresarial, sem fornecer maiores detalhes sobre o que consistiriam tais serviços, bem como sobre o momento em que se encaixariam em seu fluxo produtivo:

39. Da mesma forma, o desenvolvimento de soluções interativas é fundamental para empresas de publicidade baseadas em mídias digitais. Ao tomar tais serviços, portanto, a Recorrente incorreu em dispêndios fundamentais ou, ao menos, muito relevantes para a sua atividade.

40. Com efeito, não deve persistir dúvida de que os dispêndios incorridos com estes serviços atendem aos critérios de essencialidade e relevância, por representarem despesas necessárias para a elaboração de material publicitário e prestação de serviços de mídia digital, sendo, portanto, passíveis de ensejar o creditamento pelo PIS e COFINS. O mesmo se dá com relação aos demais gastos sobre os quais a Recorrente apurou crédito.

Por exclusão, pode-se identificar que os serviços em questão seriam os seguintes (extraídos da tabela apresentada pela Recorrente):

Serviços de consultoria, gerenciamento, planejamento, assessoria estratégica de negócios e atendimento a clientes	Lynx Consultoria em Neg com Equip Seg Ltda.	R\$ 141.767,02
Serviços de gerenciamento, desenvolvimento de soluções interativas, assessoria estratégica em planejamento	Miriade Serviços Adm Ltda.	R\$ 174.689,75
Serviços de orientações e instruções nas áreas administrativas e operacionais da empresa	RDG Orientações e Administ e Entret Ltda.	R\$ 33.324,35
Serviços de orientações e instruções nas áreas administrativas	Calixto Orientações Administ e Entret Ltda.	R\$ 135.826,16

Aparentemente, os serviços em questão (a) ou estão relacionados à gestão administrativa da empresa ou (b) representam formas para o melhor atendimento ao cliente.

Em ambos os casos, não se nega que se trate de serviços necessários à atividade empresarial, nem que a sua supressão geraria ineficiências capazes de afetar a geração de caixa da Recorrente. Esses critérios são suficientes para ensejar o direito à dedução da base de cálculo do IRPJ/CSLL.

Porém, conforme trazido aqui em tópico conceitual, a definição do termo “insumo” não está atrelada à simples necessidade, mas à essencialidade e relevância do serviço contratado à atividade produtiva, valendo-se lembrar que, para ser essencial ou relevante, o gasto deve passar pelo “teste de subtração”, o que só ocorrerá se a supressão do gasto resulta em impedimento ou gravíssimo prejuízo (o que não equivale à perda de competitividade) à atividade econômica da empresa.

Como a supressão desses gastos “necessários” não possui esse efeito, conclui-se que não se trata de insumos e que, desta forma, a glosa deve ser mantida.

### (c) Consultorias em educação e treinamento

Alega a Recorrente que incorre em gastos com educação e treinamento de seus funcionários, tendo explicado que se trata de medida destinada a torná-la “plenamente sintonizada com as necessidades do mercado”; porém, não traz qualquer informação sobre exigência desses treinamentos para, por exemplo, a obtenção de certificações demandadas por algum tipo de autoridade regulatória, ou por obrigação contratual privada. É o que se verifica a seguir:

41. Além disso, alega o auto de infração, de maneira absolutamente genérica, que a Recorrente não poderia ter apurado créditos sobre dispêndios incorridos com “consultorias em educação e treinamento”.

42. Ocorre que, no mercado atual, empresas de publicidade, além de contar com profissionais criativos e que tenham boas ideias, devem ser aptos a transformar o seu trabalho em mídia compatível com veículos de comunicação cada vez mais tecnológicos. Por conta disso, gastos com serviços de educação e treinamento que agreguem tais conhecimentos devem ser considerados insumos da atividade e, como consequência, devem gerar créditos para fins de PIS e COFINS.

43. Empresas como a Recorrente devem, ainda, estar plenamente sintonizadas com as necessidades do mercado visado, o que demanda a contratação de consultorias especializadas, capazes de prestar orientações quanto às áreas administrativas e operacionais da empresa.

44. Frise-se que os dispêndios supra abordados são incorridos com o objetivo de melhorar o serviço de mídia digital prestado pela Recorrente, seja por meio da contratação de serviços especificamente utilizados no processo de elaboração de material publicitário, seja mediante capacitação de seus funcionários ou adequação da empresa às realidades do mercado. Se a contratação destes serviços resulta em melhora ao serviço final prestado, isto significa dizer que a sua subtração importa perda de qualidade. Assim, verifica-se que os serviços questionados pela Autoridade Fiscal atendem ao “teste de subtração” estabelecido pelo STJ como vetor para determinar o atendimento aos critérios de essencialidade e relevância.

Dentro dessa categoria, estão os seguintes dispêndios apresentados na tabela trazida pela Recorrente:

Serviços de treinamento empresarial	Amyres fernandes Consult e Assoc S/C Ltda.	R\$ 39.733,66
Serviços de treinamento empresarial	Usability Expert Consultores Ltda.	R\$ 35.002,55

Como não passam pelo “teste de subtração” (dentro dos mesmos critérios apresentados no tópico “b”), esses gastos, embora necessários à atividade econômica da empresa, não podem gerar créditos de PIS/COFINS.

Portanto, as glosas devem ser mantidas.

#### **(d) Serviços administrativos e financeiros**

Alega a Recorrente que incorre em serviços de gestão financeira, fazendo alegação genérica sobre a necessidade do gasto para o desenvolvimento de sua atividade empresarial:

46. Sublinhe-se, mais uma vez, que o auto de infração é absolutamente vago e impreciso na discriminação de quais créditos foram glosados. Isso levou a Recorrente, na ânsia de tentar se defender, a SUPOR que serviços financeiros estariam entre aqueles questionados pela autoridade fiscal. Se isso realmente ocorreu, é preciso reconhecer-se que os serviços financeiros prestados à Recorrente são de grande relevância às suas atividades, como ocorre com a maioria das empresas. Assim, diante da evidente relevância de tais serviços para as atividades da Recorrente, é necessário reconhecer o direito ao creditamento de PIS e de COFINS.

Dentro dessa categoria, estão os seguintes dispêndios apresentados na tabela trazida pela Recorrente:

Serviços administrativos e financeiros	Banco American Express S/A	R\$ 102.726,81
Serviços administrativos e financeiros	HD883 Assessoria Consultora e Gestão Ltda.	R\$ 83.554,00
Serviços administrativos e financeiros	Mark Assessoria e Consultoria em Gestões Ltda.	R\$ 141.734,22

Como não passam pelo “teste de subtração” (dentro dos mesmos critérios apresentados no tópico “b”), esses gastos, embora necessários à atividade econômica da empresa, não podem gerar créditos de PIS/COFINS.

Portanto, as glosas devem ser mantidas.

## II – Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter a glosa sobre os serviços de “computação gráfica e diagramação” prestados por “Alexandre Lime Cherighim”.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii**