



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19679.011583/2004-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-005.664 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrente VISA DO BRASIL EMPREENDIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

INSUMOS. VINCULAÇÃO, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Para assegurar o direito ao crédito sobre a aquisição de bens e serviços como insumo, é necessária a vinculação à modalidade de prestação de serviços exercida pelo contribuinte, mediante essencialidade ou relevância.

CRÉDITO SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO. LEI Nº 10.865/04.

Anteriormente à alteração do art. 3ª, inciso VI da Lei nº 10.637/02 pela Lei nº Lei nº 10.865/04, a necessidade de vinculação dos bens integrantes do ativo imobilizado apenas era exigida na fabricação de produtos, mas não na prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer o direito ao crédito sobre a depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente, nos termos do 3ª, inciso VI da Lei nº 10.637/02, ou seja, ainda que não vinculados objetivamente à prestação de serviços, apenas no período anterior à vigência da Lei nº 11.196/05, limitado às aquisições posteriores a maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865/04.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Tatiana Josefovicz Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-005.664 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19679.011583/2004-91

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº **16-32.638**, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I (SP), que assim relatou o feito:

Relatório

1. A empresa apresentou em 27/08/2004 declaração de compensação (fls. 01/02), para compensar seus débitos tributários com crédito supostamente oriundo da Contribuição para o PIS/Pasep do período de julho de 2004, apurado de acordo com o artigo 3º da Lei 10.637/2002.
2. Com vistas à análise conjunta das declarações de compensação concernentes a utilização de créditos apurados pela empresa no 3º trimestre de 2004, foram apensados a estes autos os Processos nºs 19679.014802/2004-94, 19679.012176/2004-00 e 19679.012175/2004-57.
3. Conforme consta do Despacho Decisório de fls. 269/273, as compensações declaradas foram homologadas parcialmente.
4. Cientificada dessa decisão, a empresa apresentou manifestação de inconformidade em 01/09/2009 (fls. 293/312), alegando, em síntese, que:
 - além da ocorrência da decadência, o despacho decisório equivocou-se ao determinar a glosa de créditos relacionados a despesas incorridas em razão da incorporação de bens ao ativo imobilizado.
 - somente após a edição da Lei 11.196/2005, a utilização desses créditos foi restringida a bens aplicados diretamente à atividade.
 - a requerente é prestadora de serviços e aproximadamente 99% de sua receita é oriunda de serviços de assessoria mercadológica prestados à Visa International Service Association (Visa International), localizada nos Estados Unidos.
 - para execução de seus serviços, é necessário que seus profissionais se desloquem até os estabelecimentos dos potenciais clientes ou membros Visa.
 - para promover os seus produtos, a requerente também utiliza estratégias de marketing e organiza reuniões em almoços e jantares promocionais com executivos representantes de seus clientes e potenciais clientes.
 - também há deslocamentos para o exterior, que envolve custos relacionados com passagens, aluguel de veículos, hospedagem, telefonia e alimentação, restando evidente que sem o dispêndio, a atividade da empresa estaria comprometida.
 - a impugnante também promove cursos e treinamentos.
 - discorre-se às fls. 299/302 acerca do conceito de insumo, bem como se observa que a autoridade administrativa deixou de solicitar informações sobre a atividade exercida pela empresa, a fim de conferir a real aplicabilidade dos itens classificados como insumos pela contribuinte.
 - o conceito de insumo contempla tanto os custos diretos como os indiretos.
 - assim, os gastos com combustível, estacionamento, manutenção e seguro de veículos, além das despesas incorridas com cooperativas de táxi, passagens aéreas, hospedagem, refeições, internet, telefonia e locação de veículos são insumos relativos à atividade da empresa.
 - para apuração dos custos indiretos, devem ser adotados, por analogia, os conceitos advindos da atividade industrial, ou seja, são aqueles incorridos dentro do processo

de produção, mas, que, para serem apropriados aos produtos, devem ser submetidos a um processo de rateio, pois não há como se distinguir objetivamente a quais produtos se referem.

- dada à dificuldade de se identificar os insumos na prestação de serviços, tendo em vista que os insumos não são fisicamente consumidos na atividade, é imprescindível a realização de diligência para apuração de detalhes da atividade exercida e apuração dos insumos efetivamente aplicados. Para isso, indica-se um assistente técnico e arrolam-se os quesitos a serem respondidos pelo agente fiscal no Anexo I.

- cumpre ressaltar que à época do registro dos créditos, a contribuinte seguiu a orientação fiscal consignada em Soluções de Consulta sobre o conceito de insumo, que, de acordo com o artigo 100 do CTN, são normas complementares.

- assim, caso se entenda que as despesas incorridas não se enquadrem no conceito de insumo, devem ser afastadas as penalidades, juros e correção sobre os débitos tributários.

- requer-se que seja acolhida a totalidade do pleito, ou, ao menos, sejam mantidos os créditos relacionados com os custos diretos.

Após exame da defesa apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligências, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS.

A solução de processo de consulta produz efeito unicamente em relação ao consulente e, portanto, não se confunde com normas complementares previstas no artigo 100 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVA. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

De acordo com as condições estabelecidas na legislação de regência, somente geram crédito a ser descontado do valor da contribuição, as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVA. INSUMOS.

Para efeito de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, não podem ser considerados como insumos os bens e serviços que não forem diretamente aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

Não comprovado o direito creditório pleiteado, não cabe homologar as compensações em litígio.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido.

Após os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Como se verifica pelos fatos narrados, a questão de direito central é a apuração de créditos do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo, sendo a Recorrente uma empresa prestadora de serviços.

O despacho decisório e o acórdão recorrido, aplicando entendimento vigente anteriormente à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo (vinculante) no REsp nº 1.221.170; da nota SEI 63/18 publicada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; e do Parecer Normativo Cosit 5/18, da RFB, fundamentou seu entendimento nas Instruções Normativas nº 247/2004 e 404/2004, que determinavam o exame do direito creditório a partir da legislação do IPI.

É cediço, tal fundamentação encontra-se hoje superada, devendo o exame do direito ao crédito no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, especialmente o disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (insumo), ser realizado em estrita conformidade com a decisão proferida pelo STJ:

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.

(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Assim, sem adentrar em maiores digressões acerca do histórico e controvérsias jurídicas instauradas em torno do critério jurídico a ser utilizado para fins de aferição da natureza de insumo dos itens adquiridos a este título pela Recorrente, pacificado com a prolação do julgado supra, adota-se a seguinte orientação:

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

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 306 e seguintes), os serviços exportados que garantem o direito ao ressarcimento dos créditos de PIS e Cofins correspondentes referem-se integralmente a “*serviço de assessoria financeira prestados à VISA INTERNATIONAL SERVICE ASSOCIATION*” (sic).

O Relatório Fiscal também enumerou os itens objeto de glosa que, segundo seu entendimento, não possuem amparo na legislação de regência.

Tais itens passam a ser examinados conforme apresentado no Recurso Voluntário do Contribuinte.

Custos Diretos

A Recorrente defende o direito à tomada de crédito dos seguintes “insumos”, que, segundo afirma, são utilizados diretamente na prestação de serviços, uma vez que empregados no deslocamento necessário de seus funcionários para atendimento e ações de promoção junto a seus parceiros (bancos):

IV.1 - CUSTOS DIRETOS

66 No caso em pauta, caracteriza-se como custo direto na prestação dos serviços desempenhada pela Recorrente, as despesas incorridas com:

- (i) Combustível;
 - (ii) Estacionamento;
 - (iii) Manutenção de veículos e Seguro de veículos;
 - (iv) Despesas de táxi;
 - (v) Passagens aéreas;
 - (vi) Locação de Veículos;
 - (vii) Hospedagem;
 - (viii) Refeições em reuniões e palestras; e
 - (ix) Despesas com telefonia e internet
-

Como visto, a Fiscalização afirmou que os créditos apropriados pela Recorrente são relativos à prestação de “*serviço de assessoria financeira prestados à VISA INTERNATIONAL SERVICE ASSOSSIATION*” (sic), afirmação não questionada pela contribuinte.

Os gastos listados pela Recorrente não possuem vinculação direta à esta prestação de serviços, tampouco lhe são essenciais ou relevantes. Tratam-se de despesas administrativas gerais, empregadas na quase totalidade das espécies de prestação de serviços existentes.

Desse modo, entendo não assistir razão à Recorrente.

Custos Indiretos

A Recorrente defende a legitimidade na apropriação de crédito sobre os seguintes custos:

111 Para esclarecer a aplicação de tais despesas, segue abaixo, quadro detalhado da aplicação dos custos indiretos na atividade da Recorrente.

Despesas Incorridas	Aplicação das despesas
Material de escritório e Impressão/Divulgação (Conta nº 841903)	Contemplam a impressão de <i>folders</i> para a exposição dos produtos oferecidos pela Recorrente.
Mensalidade de TV a cabo (Conta nº 759902)	Permitem que a Recorrente acompanhem o desenvolvimento de ações de marketing.
Impressão de cartão de visita (Conta nº 841902)	Necessários para estreitamento de vínculo com potenciais clientes na atividade de agenciamento de instituições financeiras.
Correios e telegramas, despesas com motoboy e courier (Contas nºs 845901, 845902 e 845905)	Viabilizam a entrega de produtos promocionais, tais como brindes e ingressos aos executivos dos membros Visa e potenciais clientes para estreitamento de vínculo e promoção do agenciamento de instituições financeiras.
Manutenção de sistemas e instalação e cabeamento. (Contas nºs 743301 e 723111)	Imprescindíveis para a execução do apoio operacional no sistema de pagamentos.
Trabalho Temporário (Conta nº 715901)	Contratação de pessoa jurídica que disponibilizam funcionários para atuar temporariamente em substituição a consultores, em razão de férias e licenças. A vedação do inciso I, do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.637/00 é expressa para

Despesas Incorridas	Aplicação das despesas
	pagamentos à pessoa física, não se aplicando à pessoa jurídica contratada.
Treinamento e Programa de Formação Profissional de Funcionários (Conta nº 847902)	Reciclagem/atualização de conhecimentos sobre o negócio empreendido pela Recorrente.

Mais uma vez denota-se que se tratam de gastos genéricos, que não possuem vinculação direta – e necessária, essencial - à prestação de serviços geradora do direito creditório (prestação de serviços financeiros à VISA INTERNATIONAL). Tratam-se de despesas administrativas gerais, empregadas na quase totalidade das espécies de prestação de serviços existentes.

Sem razão a Recorrente.

Bens do Ativo Imobilizado

A glosa realizada sobre os encargos de depreciação apropriados pelo contribuinte relativamente fundamentou-se no fato de que os referidos bens não foram empregados na atividade de prestação de serviços realizada pela Recorrente. Tratam-se de itens como instalação, equipamentos de escritórios, móveis e utensílios, veículos, computadores, dentre outros.

Em seu Recurso o contribuinte não adentra ao emprego e utilização de tais itens, mas apenas defende que, à época dos fatos, a legislação não exigia que tais bens fossem utilizados diretamente na prestação de serviços, mas, apenas, que fossem empregados nas atividades da empresa.

Trata-se do art. 3º, inciso VI da Lei nº 10.637/2002 (PIS):

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

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
(Redação original)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Com efeito, veja-se que a redação original do dispositivo previa “*outros bens incorporados ao ativo imobilizado*”, ao passo que a redação alterada, vigente a partir de dezembro de 2005 (art. 132, III, d da Lei nº 11.196/05), inseriu a condição “*para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*”.

Ou seja, relativamente ao PIS, anteriormente à Lei nº 11.196/05, apenas para as atividades de produção de bens destinados à venda é que se exigia a vinculação. No caso, a Recorrente realiza prestação de serviços, e não produção de bens.

Desse modo, somente com a alteração legislativa (Lei nº 11.196/05) é que a vinculação à atividade passou a ser aplicada também aos prestadores de serviços.

Com efeito, nesse período houve um “vácuo legislativo”, onde não havia qualquer limitação aplicável ao direito de crédito sobre a depreciação de bens integrantes do ativo imobilizado relativamente à atividade de prestação de serviços.

Não obstante, esclareça-se, na época dos fatos geradores ora examinados, a legislação trazia limitação relativamente ao período de aquisição dos bens. Por força do art. 31 da Lei nº 10.865/04, o direito ao crédito sobre depreciação ficou restrito às aquisições realizadas a partir de maio de 2004.

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Conforme estabelecido no acórdão recorrido, o presente Pedido de Ressarcimento refere-se a créditos apurados no período de julho ou outubro de 2004, quando a legislação, embora não trouxesse limitação à utilização do crédito sobre a depreciação de quaisquer “*outros bens incorporados ao ativo imobilizado*”, no caso das empresas prestadoras de serviços sujeitas ao regime não cumulativo, limitava às aquisições posteriores a meio de 2004.

Desse modo, entendo legítimo o direito ao crédito postulado pelo Recorrente, com a devida limitação temporal.

Soluções de Consulta

Em seu Recurso a Recorrente defende que os créditos glosados foram apropriados em conformidade com diversas Soluções de Consulta sobre o conceito de insumo. Assim, pede o afastamento das penalidades, com fundamento no art. 100 do CTN.

Contudo, em sede Recursal, a Recorrente sequer indica quais seriam tais Soluções de Consulta, muito menos indicar sobre quais insumos estas se tratariam e a eventual similitude fática com a situação ora examinada.

Desse modo, não há como acolher o pleito recursal.

Diligência

Acerca do pedido de diligência, aduz a Recorrente:

128 Ora, não se pode indeferir o pedido de realização de diligência quando evidenciado que, para o devido esclarecimento do julgador, faz-se necessário a elucidação precisa dos bens e serviços utilizados pela Recorrente, julgados essenciais para a devida realização de suas atividades.

129 Neste caso, a Recorrente, apesar de ter produzido provas suficientes para demonstrar a validade dos créditos pleiteados, viu prejudicada a sua defesa com o indeferimento do pedido de diligência, o que seria essencial para a elucidação da aplicabilidade do conceito de insumo no caso concreto e consequentemente para o deslinde do caso.

130 Por conta disso, pleiteia-se a imediata determinação de realização de diligência para que seja constatada a especificidade dos bens e serviços necessários à efetiva atuação da Recorrente, bem como a necessidade dos insumos para a prestação dos serviços pela Recorrente.

Como se verifica, trata-se de pedido genérico, sem qualquer justificativa objetiva acerca da necessidade de diligência.

Ademais, a realização de diligência (diferentemente da prova pericial) é prerrogativa do julgador, sempre que entenda necessário qualquer esclarecimento acerca dos fatos existentes nos autos. No caso, todas as glosas realizadas estão devidamente e claramente explicitadas, não sendo necessário qualquer esclarecimento de fato.

A negativa do direito da Recorrente não se deu em razão de ausência de qualquer compreensão acerca dos fatos, mas pelo convencimento acerca da ausência de direito do contribuinte.

Desse modo, também, não merece acolhida o pleito.

Diante de todo o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apenas para reconhecer o direito ao crédito sobre a depreciação de bens incorporados

ao ativo imobilizado da Recorrente, nos termos do 3ª, inciso VI da Lei nº 10.637/02, ou seja, ainda que não vinculados objetivamente à prestação de serviços, apenas no período anterior à vigência da Lei nº 11.196/05, limitado às aquisições posteriores a maio de 2004, nos termos do art. 31 da Lei nº 10.865/04.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário