



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13558.720036/2007-33  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3001-000.756 – Turma Extraordinária / 1ª Turma  
**Sessão de** 21 de fevereiro de 2019  
**Matéria** DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** TRANSAMERICA DE HOTEIS NORDESTE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2003

PIS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. DIREITO DE CRÉDITO. COMISSÃO AGENCIA DE VIAGEM. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA E FOTOCÓPIA

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com Comissões pagas a agências de viagens, entretanto as despesas com aluguel de equipamentos de informática e fotocópias não se verificou a relação com atividade fim da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas das despesas de comissão das Agências de Viagens.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Marcos Roberto da Silva (Presidente) e Francisco Martins Leite Cavalcante.

## Relatório

Trata o presente processo de declaração de compensação com saldo credor de PIS no 2º Trimestre de 2003, tendo por base pagamentos indevidos ou a maior, no valor original total de R\$19.455,74 por meio das Declaração de Compensação 26239.35897.280205.1.3.04-0484.

A Inspetoria da Receita Federal em Ilhéus/BA, em apreciação ao pleito da contribuinte, proferiu **Despacho Decisório** (e-fls. 31) homologando parcialmente a compensação declarada tendo em vista que a inexistência do crédito utilizado. O crédito de pagamento a maior ou indevido pleiteado surgiu após a retificação do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) promovida pela contribuinte. A autoridade fiscal, após a análise do Dacon, glosou despesas com material de limpeza, despesas com comissões de agência de viagem, despesas com locação de equipamentos do setor administrativo, assim como despesas com aquisição de cigarros, de forma que não foi reconhecido o direito creditório em favor da interessada.

Cientificada do despacho decisório em 16/02/10, a interessada apresentou a **Manifestação de Inconformidade** em 18/03/10, alegando os seguintes pontos:

- a) *A autoridade administrativa glosou as despesas com material de limpeza (R\$ 57.743,11), sob fundamento de que não seriam insumo; Porém são materiais utilizados pela lavanderia do hotel, pelo setor de alimentos e bebidas, pelo departamento de governança, ou seja, estão intrinsecamente relacionadas A atividade hoteleira;*
- b) *A autoridade administrativa glosou as despesas com comissões de agência de viagem (R\$102.287,98), por não poder ser consideradas insumo, tratando-se de despesas administrativas; Ao contrário, essas despesas estão relacionadas à atividade principal da recorrente, oscilando de acordo com a receita do hotel, sendo uma despesa operacional;*
- c) *Da mesma forma, a autoridade administrativa glosou as despesas com locação de equipamentos do setor administrativo (R\$8.909,89), por não poder ser consideradas insumo, tratando-se de despesas administrativas; Porém, trata-se de fotocopiadoras e equipamento de informática utilizados nas atividades da empresa e locadas de PJ, conforme inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002;*
- d) *Com relação à aquisição de cigarros (R\$ 3.319,19), a recorrente reconhece que a apropriação do crédito foi de fato indevida.*

A DRJ de Salvador julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconheceu o direito creditório em parte conforme **Acórdão nº 15-23.950** a seguir transcrito:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Data do fato gerador: 28/02/2005*

**AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.**

*A pessoa jurídica que explora atividade de hotelaria faz jus ao crédito referente as despesas com aquisição de material de limpeza, enquanto as despesas com comissões pagas a agências de viagem não geram direito a crédito.*

**ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA.**

---

*Apenas geram direito a crédito as despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação ou produção de bens, ou na prestação de serviços.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância repisando os mesmos argumentos apresentados na impugnação, que em síntese alega serem incorretas as glosas dos seguintes insumos: despesas com "comissões de agência de viagem" e despesas com "locação de equipamento administrativo".

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Relator Marcos Roberto da Silva

### **Da competência para julgamento do feito**

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

### **Conhecimento**

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Mérito**

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos da Contribuição para o PIS efetuada na análise de Declaração de Compensação cujo crédito teve origem em recolhimentos indevidos ou a maior. Os créditos glosados e mantidos pela decisão de piso referem-se às seguintes rubricas: despesas com "comissões de agência de viagem" e

despesas com "locação de equipamento administrativo". Passemos a análise de cada um destes itens.

Antes de adentrarmos na discussão propriamente dita da presente controvérsia, importante tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

[...]

*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifos da reprodução)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.246.317MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

*2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

*3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

*4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.*

*5. 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.*

*6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os*

*alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.*

*7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)*

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

### **Do desconto do crédito de PIS calculado sobre Agência de Viagens (comissão)**

A Recorrente alega que a atividade hoteleira precisa disponibilizar uma gama de serviços visando atender os desejos e anseios dos clientes/hospedes. Com isso oferece "pacotes turísticos" que inclui o transporte do hospede "transfer aéreo e terrestre", hospedagem, alimentação e outros serviços que variam de acordo com a época "temporada" ou ocasião dos clientes/hospedes, por exemplo, pacote de núpcias através de parcerias com Agências de Viagens. Para elas são pagas comissões por esse serviço em cada operação.

Afirma que dentro da sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais previstos na Lei 10.637/02 cabe o aproveitamento de créditos decorrentes dos "serviços prestados por pessoa jurídica domiciliado no país, aplicados ou consumidos na prestação de serviço".

Outra afirmação constante de seu Recurso Voluntário diz o seguinte:

*Cabe aludir, guardando as devidas particularidades, que o regime da não-cumulatividade do PIS se assemelha ao aplicável ao Imposto sobre a Renda, que na composição da base de cálculo tem como pressuposto a dedutibilidade dos "custos", consumidos na prestação de serviços da Recorrente, tributando somente o resultado positivo — lucro - auferido pela Recorrente.*

Com isso reivindica que a glosa relacionada com as comissões pagas à agências de viagens não deve ser mantida.

Conforme exposto na parte introdutória do voto, o ponto determinante no qual o bem ou serviço possa gerar crédito da Contribuição ao PIS vem a ser a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço. No presente caso estamos diante da prestação de serviços das redes hoteleiras relacionada, também, com as atividades de turismo. Dentro desta linha de atividade, percebe-se que as Agências de Viagens, como prestadoras de serviços na qual contribuem às redes de hotéis e resort nas suas atividades fins, necessariamente devem ser remuneradas por tais apoios por intermédio de comissões. Ou seja, esses valores pagos pela rede hoteleira estão umbilicalmente ligados as suas atividades e, por conseguinte, podem ser considerados insumos conforme previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/03, devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado da Contribuição para o PIS.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste particular.

---

**Do desconto do crédito de PIS calculado sobre Aluguel de Maquinas e equipamento utilizados nas atividades da empresa**

A Recorrente alega que as despesas de locação de equipamentos de informática e máquinas de fotocópia utilizados pela recorrente por ser serviços utilizados na atividade da empresa e assim caracterizaria como insumo para fins de creditamento na sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS.

Não assiste razão à Recorrente.

Socorro-me à parte introdutória do voto na qual o conceito de insumo para fins da tributação da Contribuição para PIS não deve ser tão restritiva como estabelece a legislação do IPI, e nem tão elástico quanto a legislação do Imposto de Renda, conforme neste caso pretende a Recorrente.

Percebe-se que os equipamentos tratados neste tópico estão diretamente ligados à atividade administrativa da Recorrente e, portanto, não possuem vínculo direto com a atividade de prestação de serviços de hotelaria. Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste particular.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas das despesas de comissão das Agências de Viagens.

(assinado digitalmente)  
Marcos Roberto da Silva