



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10976.720022/2019-34
ACÓRDÃO	3201-013.318 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PATRUS TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Encontrando-se os autos instruídos com todos os elementos necessários à compreensão dos fatos controvertidos e ao devido julgamento do recurso, evidencia-se desnecessária a diligência requerida.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A multa de 75% é aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de lançamento de ofício decorrentes da apuração de falta de pagamento ou recolhimento, bem como de falta de declaração e de declaração inexata.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

ICMS PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. EXCLUSÃO. VALOR DESTACADO DA NOTA FISCAL.

O ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITOS. DESPESAS. FUNCIONÁRIOS. ALIMENTAÇÃO E LANCHES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas contratadas com terceiros incorridas com alimentação e lanches de empregados alocados na prestação de serviços não se enquadram como insumos nos termos do inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como no conceito de insumos definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

CRÉDITO. DESPESAS PARA VIABILIZAR A MÃO-DE-OBRA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE

Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte não dão direito à crédito por expressa previsão legal.

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na prestação de serviços, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual – EPI.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

ICMS PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. EXCLUSÃO. VALOR DESTACADO DA NOTA FISCAL.

O ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

CRÉDITOS. DESPESAS. FUNCIONÁRIOS. ALIMENTAÇÃO E LANCHES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas contratadas com terceiros incorridas com alimentação e lanches de empregados alocados na prestação de serviços não se enquadram como insumos nos termos do inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, bem como no conceito de insumos definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

CRÉDITO. DESPESAS PARA VIABILIZAR A MÃO-DE-OBRA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE

Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte não dão direito à crédito por expressa previsão legal.

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na prestação de serviços, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual – EPI.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para assegurar o direito à exclusão, da base de cálculo das contribuições, do ICMS destacado em Nota Fiscal, em substituição ao ICMS a Recolher, bem como do crédito presumido de ICMS.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Flavia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa que julgou parcialmente procedente a impugnação, referente à infração de PIS/Cofins.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o processo de impugnação contra autos de infração lavrados em virtude de terem sido descontados indevidamente créditos relativos à contribuição social para o financiamento da seguridade social – Cofins - e à contribuição para o programa de integração social e o programa de formação do patrimônio do servidor público - PIS/Pasep, ambas apuradas na sistemática não-cumulativa, nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2015 (fls. 2 a 21).

No curso do procedimento fiscal, além do respectivo Termo de Início, foram efetuados mais três outros termos de fiscalização (fls. 405 a 409, 530, 535, 541 e 542).

Nos termos de fiscalização lavrados foram solicitados os seguintes esclarecimentos ou documentos:

1 - no Termo de Início de Procedimento Fiscal: a) demonstrativos de apuração da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep; b) documentos societários; c) existência de processos de consulta quanto à aplicação da legislação tributária ou de questionamentos judiciais acerca das contribuições em tela; d) comprovação, se aplicável, da existência de parcelamentos ordinários ou especiais; e) explicar o aproveitamento de créditos na escrituração fiscal digital da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita – CPRB (EFD-Contribuições) referentes à aquisição de bens utilizados como insumos (Planilha 01 anexa ao termo); f) explicar o aproveitamento de créditos na EFD-Contribuições referentes à aquisição de serviços utilizados como insumos (Planilha 02 anexa ao termo); g) explicar o aproveitamento de créditos na EFD-Contribuições referentes à rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito”; h) explicar a que se refere a rubrica “Atividade de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, vales-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme”, na EFD-Contribuições, e a utilização de créditos das contribuições relativos ao pagamento do vale-transporte (405 a 409).

Em resposta ao referido termo, depois de um breve arrazoado sobre o conceito de insumo aplicado à legislação das contribuições, a empresa apresentou os seguintes esclarecimentos ou documentos (fls. 433 a 468):

a) quanto aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos à alimentação e lanche, trata-se de gastos fornecidos exclusivamente aos profissionais das áreas de transportes, manutenção e comercial, não inclusos no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Segundo informou, procede de acordo com o disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e na Solução de Consulta da Divisão de Tributação – Disit - da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 5ª Região Fiscal – SRRF05 - nº 17, de 27 de fevereiro de 2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada, por analogia, às demais empresas;

b) relativamente aos créditos apurados sobre os dispêndios referentes à assistência médica e medicamentos, trata-se de gastos relacionados à assistência médica dos profissionais da área operacional. Alegou que se trata de despesa obrigatória em virtude de convenção sindical;

c) em relação aos créditos apurados sobre os dispêndios alusivos a cesta básica, trata-se de gastos concernentes ao fornecimento de cestas básicas entregues exclusivamente aos profissionais da área operacional. Segundo informou, procede de acordo com o disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/03 e na Solução de Consulta Disit-SRRF05 nº 17/2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada aos serviços de transporte;

d) no que se refere aos créditos apurados sobre os dispêndios pertinentes a conservação e reparos gerais das instalações prediais, trata-se de gastos relacionados à conservação e reparos prediais. Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso VII, da Lei nº 10.833/03;

e) no que diz respeito aos créditos apurados sobre os dispêndios atinentes ao INSS, trata-se de gastos relativos à parcela que cabe ao empregador da contribuição devida ao INSS. Argumenta que o direito ao crédito aplica-se aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não fazendo a legislação distinção entre pessoas jurídicas de direito privado e pessoas jurídicas de direito público. Fundamenta-se no disposto nos artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional – CTN;

f) no que respeita aos créditos apurados sobre os dispêndios relacionados à manutenção de sistemas, trata-se de gastos relativos à mão de obra de pessoa jurídica para prestação de serviço temporário alocados na área operacional da empresa;

g) no que concerne aos créditos apurados sobre os dispêndios referentes à mão de obra temporária, trata-se de gastos pertinentes à contratação de mão de obra de pessoa jurídica para prestação de serviços nas atividades-fim da empresa;

h) acerca de créditos apurados sobre os dispêndios relativos a marketing e publicidade, trata-se de gastos alusivos à área de promoção e vendas;

i) a respeito dos créditos apurados sobre os dispêndios pertinentes a materiais de escritório e expediente, trata-se de gastos relacionados a materiais utilizados nas áreas operacional, principalmente com impressos para controle e movimentação dos produtos e mercadorias transportadas. Fundamenta a possibilidade de creditamento nas conclusões da Solução de Consulta Disit-SRRF09 nº 7, de 17 de janeiro de 2006;

j) quanto aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos a seguros (frota, carga e diversos), trata-se de despesas relativas à contratação de seguros destinados à área operacional da empresa. Aduz que é praxe no setor de transportes a contratação de seguros relacionados ao transporte, armazenamento e estocagem de mercadorias;

k) com relação aos créditos apurados sobre os dispêndios relacionados à escolta armada, rastreadores, “telerisco” e vigilância e segurança, trata-se de despesas concernentes a serviços de vigilância e segurança contratados pela empresa. Alega que a necessidade de contratação desses serviços também decorre de exigências contratuais de seus clientes;

l) no que tange aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos a telefone, fax e internet, trata-se de gastos referentes à telefonia utilizados nas áreas operacional e comercial. Fundamenta-se nas conclusões da Solução de Consulta Disit-SRRF09 nº 7/2006 e na Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação –Cosit - nº 318, de 23 de dezembro de 2019;

m) quanto aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos a transportes de funcionários, trata-se de gastos relativos a transporte e vale-transporte fornecidos exclusivamente aos profissionais dos setores de transportes, manutenção e comercial. Segundo informou, procede de acordo com o disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/03 e na Solução de Consulta Disit-SRRF05 nº 17/2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada, por analogia, às demais empresas;

n) relativamente aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos a uniformes e EPI, trata-se de despesas atinentes a uniformes e equipamentos de segurança utilizados nas áreas operacionais da empresa. Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/03 e na Solução de Consulta Disit-SRRF05 nº 17/2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada, por analogia, às demais empresas; e,

o) as deduções referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.– ICMS – decorrem de decisões judiciais proferidas nos autos dos mandados de segurança nº 0030803-37.2006.4.01.3800 (nº 2006.38.00.031327-6) e nº 0028310-72.2015.4.01.3800.

2 - no Termo de Intimação Fiscal nº 3: a) certidão de trânsito em julgado dos mandados de segurança nº 2006.38.00.031327-6 e nº 0028310-72.2015.4.01.3800; b) memória de cálculo dos valores de ICMS utilizados como créditos na apuração não cumulativa das contribuições; c) esclarecer se eventuais valores suspensos por medida judicial foram informados segregados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF; d) se houve habilitação administrativa de créditos referentes a ações judiciais (fls.541 e 542).

Em sua resposta, a empresa esclareceu que (fls. 547):

a) não possuía certidão de trânsito em julgado referente às ações judiciais mencionadas na intimação;

b) não informou em DCTF os valores decorrentes de suspensão por medida judicial. Ressaltou que tais informações constam na EFD-Contribuições;

c) não houve habilitação de crédito na esfera administrativa relativamente às ações judiciais mencionadas; e, d) anexou planilhas relativas às informações do ICMS solicitadas.

Encerrado o procedimento fiscal, foram lavrados os autos de infração em discussão.

No Termo de Verificação Fiscal constam as seguintes informações (fls. 16 a 21):

a) o objeto social da empresa consiste na prestação do “[...] serviço de transporte rodoviário de cargas e encomendas em geral, transporte de medicamentos (exceto medicamentos sujeitos a controles especiais constantes da lista da Portaria 344, de 12 de maio de 1998 e suas atualizações e termolabeis), transporte de cosméticos, perfumes, produtos de higiene, suplementos alimentares e produtos para saúde (correlatos), em todo território Nacional e, a organização logística de transporte de cargas”;

b) verificou-se a dedução indevida de créditos na apuração das contribuições na sistemática não cumulativa;

c) além da legislação de regência, Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e Lei nº 10.833/03, para fundamentar as glosas efetuadas embasou-se nas conclusões da Solução de Consulta Disit-SRRF09 nº 169, de 28 de agosto de 2013, e da Solução de Consulta Disit-SRRF05 nº 44, de 12 de junho de 2013;

d) quanto à exclusão do ICMS das bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, fundamentou-se na Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018;

e) foi glosada a apuração de créditos das contribuições sobre bens utilizados como insumos, tais como “[...] aquisição de gasolina para a Administração da empresa, uniformes para funcionários, óculos, cadeados e outros bens e mercadorias não permitidos pela legislação [...]” – Quadro nº 1;

f) foi glosada a apuração de créditos das contribuições sobre bens e serviços utilizados como insumos, tais como “[...] indenizações, taxas de serviços, bloco de anotações, produtos para festa, honorários de despachantes, hospedagem e outros [...]” – Quadro nº 2;

g) foi glosada a apuração de créditos das contribuições sobre diversos serviços utilizados como insumos, tais como “[...] telefonia, planos de saúde de funcionários, consultorias diversas, serviços de segurança, serviços de hotelaria, limpeza e conservação, vigilância e muitos outros [...]” – Quadro nº 3;

h) foi glosada a diferença entre os valores apurados pela impugnante e aqueles calculados pela fiscalização, decorrentes das medidas judiciais que permitiram a exclusão do ICMS das bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep; e, i) lançou-se a multa de ofício no percentual de 75%.

Na impugnação, além de tecer considerações acerca da legislação que regula as contribuições, a empresa contribuinte alega que (fls. 567 a 646):

a) o conceito de insumo deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessários às atividades da empresa, nos termos da legislação do imposto de renda, fundamentando-se em acórdão proferido por turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF;

b) o conceito de insumo, para fins de determinação de créditos na sistemática não cumulativa de apuração da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, deve levar em consideração os critérios de essencialidade ou relevância conforme definidos pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, quando interpretou o disposto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002;

c) em relação especificamente à glosa de créditos apurados sobre diversos dispêndios considerados pela empresa como insumos essenciais ao desenvolvimento de suas atividades:

c.i) quanto aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos à alimentação e lanche, trata-se de gastos fornecidos exclusivamente aos profissionais das áreas de transportes, manutenção e comercial, não inclusas no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e na Solução de Consulta da Divisão de Tributação – Disit - da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 5ª Região Fiscal – SRRF05 - nº 17, de 27 de fevereiro de 2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada, por analogia, às demais empresas;

c.ii) relativamente aos créditos apurados sobre os dispêndios referentes à assistência médica e medicamentos, trata-se de gastos relacionados à assistência médica dos profissionais da área operacional. Alegou que se trata de despesa obrigatória em virtude de convenção sindical;

c.iii) em relação aos créditos apurados sobre os dispêndios alusivos a cesta básica, trata-se de gastos concernentes ao fornecimento de cestas básicas entregues exclusivamente aos profissionais da área operacional. Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/03 e na Solução de Consulta Disit-SRRF05 nº 17/2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada aos serviços de transporte;

c.iv) no que se refere aos créditos apurados sobre os dispêndios pertinentes a conservação e reparos gerais das instalações prediais, trata-se de gastos relacionados à conservação e reparos prediais. Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso VII, da Lei nº 10.833/03;

c.v) no que diz respeito aos créditos apurados sobre os dispêndios atinentes ao INSS, trata-se de gastos relativos à parcela que cabe ao empregador da contribuição devida ao INSS. Argumenta que o direito ao crédito aplica-se aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não fazendo a legislação distinção entre pessoas jurídicas de direito privado e pessoas jurídicas de direito público. Fundamenta-se no disposto nos artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional – CTN;

c.vi) no que respeita aos créditos apurados sobre os dispêndios relacionados à manutenção de sistemas, trata-se de gastos com a manutenção dos sistemas utilizados diretamente na área operacional;

c.vii) no que concerne aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos à mão de obra temporária, trata-se de gastos pertinentes à contratação de mão de obra de pessoa jurídica para prestação de serviços nas atividades-fim da empresa;

c.viii) acerca de créditos apurados sobre os dispêndios relativos a marketing e publicidade, trata-se de gastos alusivos à área de promoção e vendas, necessários para a exposição da marca e dos serviços prestados;

c.ix) a respeito dos créditos apurados sobre os dispêndios relativos a materiais de escritório e expediente, trata-se de gastos relacionados a materiais utilizados nas áreas operacional, principalmente com impressos para controle e movimentação dos produtos e mercadorias transportadas. Fundamenta a possibilidade de creditamento nas conclusões da Solução de Consulta Disit-SRRF09 nº 7, de 17 de janeiro de 2006;

c.x) quanto aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos a seguros (frota, carga e diversos), trata-se de despesas referentes à contratação de seguros destinados à área operacional da empresa. Aduz que é praxe no setor de transportes a contratação de seguros relacionados ao transporte, armazenamento e estocagem de mercadorias;

c.xi) com relação aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos a escolta armada, rastreadores, “telerisco” e vigilância e segurança, trata-se de despesas concernentes a serviços de vigilância e segurança contratados pela empresa.

Alega que a necessidade de contratação desses serviços também decorre de exigências contratuais de seus clientes;

c.xii) no que tange aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos a telefone, fax e internet, trata-se de gastos relativos à telefonia utilizados nas áreas operacional e comercial. Fundamenta-se nas conclusões da Solução de Consulta Disit-SRRF09 nº 7/2006;

c.xiii) quanto aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos a transportes de funcionários, trata-se de gastos relativos a transporte e vale-transporte fornecidos exclusivamente aos profissionais dos setores de transportes, manutenção e comercial. Segundo informou, procede de acordo com o disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/03 e na Solução de Consulta Disit-SRRF05 nº 17/2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada, por analogia, às demais empresas;

c.xiv) relativamente aos créditos apurados sobre os dispêndios relativos a uniformes e EPI, trata-se de despesas atinentes a uniformes e equipamentos de segurança utilizados nas áreas operacionais da empresa. Fundamenta-se no disposto no art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833/03 e na Solução de Consulta Disit-SRRF05 nº 17/2012, por entender que tal permissão legal deva ser aplicada, por analogia, às demais empresas;

d) relativamente à glosa decorrente da exclusão do ICMS das bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, o ICMS a excluir, conforme definido judicialmente, é aquele destacado nas notas fiscais e incluso nas operações, não somente o ICMS a recolher, como adotado no procedimento fiscal;

e) as conclusões da Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018, estão equivocadas, estando em desacordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF – exarado no Recurso Extraordinário – RE - nº 574.706, devendo prevalecer os termos da decisão judicial individual proferida em seu favor, a qual transitou em julgado em 4 de julho de 2019;

f) a parcela do ICMS não compõe o faturamento ou a receita da empresa;

g) as conclusões da Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018 ferem o princípio da proteção à confiança que rege a relação entre administração e administrados; e, h) houve equívoco nos cálculos efetuados pela fiscalização relativamente aos valores pagos de ICMS.

Ao final, requer a anulação da autuação fiscal.

Eis o relatório.”

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAR MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO.

Respeitada a exceção prevista no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc, não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVIDADES DIVERSAS DA PRODUÇÃO. VEDAÇÃO.

As despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, a exemplo das despesas havidas nos setores administrativo, contábil e jurídico da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS REALIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL. CONDIÇÕES.

Os gastos da empresa realizados por imposição legal, para que possam ser qualificáveis a apuração de créditos das contribuições, devem necessariamente se referir a itens utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços para que sejam considerados insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS CONTRATADOS. CONDIÇÕES.

A apuração de créditos da não cumulatividade sobre gastos da empresa com serviços contratados de pessoas jurídicas somente é possível se devidamente comprovada a essencialidade e relevância do insumo para a atividade desenvolvida.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. DISPÊNDIOS COM SEGUROS, RASTREADORES E ESCOLTA ARMADA. POSSIBILIDADE.

É permitida às empresas prestadoras de serviços de transporte de cargas a apuração de créditos das contribuições não cumulativas sobre os gastos efetuados com seguros de cargas e seguro de frota, assim como escolta armada e rastreadores.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO ICMS. Até que sobrevenha decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema, o montante do ICMS a excluir da base de cálculo da contribuição corresponde ao imposto a pagar apurado no período de apuração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAR MÃO DE OBRA. VEDAÇÃO.

Respeitada a exceção prevista no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc, não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVIDADES DIVERSAS DA PRODUÇÃO. VEDAÇÃO.

As despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, a exemplo das despesas havidas nos setores administrativo, contábil e jurídico da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISPÊNDIOS REALIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL. CONDIÇÕES.

Os gastos da empresa realizados por imposição legal, para que possam ser qualificáveis a apuração de créditos das contribuições, devem necessariamente se referir a itens utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços para que sejam considerados insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS CONTRATADOS. CONDIÇÕES.

A apuração de créditos da não cumulatividade sobre gastos da empresa com serviços contratados de pessoas jurídicas somente é possível se devidamente comprovada a essencialidade e relevância do insumo para a atividade desenvolvida.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. DISPÊNDIOS COM SEGUROS, RASTREADORES E ESCOLTA ARMADA. POSSIBILIDADE.

É permitida às empresas prestadoras de serviços de transporte de cargas a apuração de créditos das contribuições não cumulativas sobre os gastos efetuados com seguros de cargas e seguro de frota, assim como escolta armada e rastreadores.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO ICMS.

Até que sobrevenha decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema, o montante do ICMS a excluir da base de cálculo da contribuição corresponde ao imposto a pagar apurado no período de apuração.”

O contribuinte descreve suas alegações nos seguintes itens em seu Recurso Voluntário:

- 1) DOS VALORES APROPRIADOS EM RAZÃO DE DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS
- 2) DA PARCELA NÃO PAGA DO ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS. ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA DA COFINS E DO PIS SOBRE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS
- 3) GLOSA DA BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE RELATIVA A BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
 - 3.1) ALIMENTAÇÃO E LANCHE
 - 3.2) CESTA BÁSICA
 - 3.3) TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS
 - 3.4) ASSISTÊNCIA MÉDICA/MEDICAMENTOS
 - 3.5) INSS
 - 3.6) CONSERVAÇÃO E REPAROS GERAIS
 - 3.7) MARKETING E PUBLICIDADE
 - 3.8) MATERIAL CONSUMO/ESCRITÓRIO/ EXPEDIENTE
 - 3.9) SERVIÇO PRESTADO -PJ-VIGILÂNCIA, SEGURANÇA, PORTARIA E ZELADORIA
 - 3.10) TELEFONE / FAX / INTERNET
 - 3.11) TELERISCO
 - 3.12) UNIFORMES E EPI'S

Como pedido, o recorrente solicita a anulação a autuação fiscal. Alternativamente, requer pedido de diligência adicional. E, por fim, requer a não aplicação de multa punitiva.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Trata o presente processo dos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, não cumulativos, relativos aos períodos de apuração de 2015.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte realiza a prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas e encomendas em geral, transporte de produtos farmacêuticos e congêneres em todo o território nacional, e a organização logística do transporte de cargas.

O contribuinte descreve sobre o conceito de insumo constante do Recurso Especial 1.221.170-PR, e observa o binômio da necessidade e essencialidade. Informa seus esclarecimentos quanto aos itens enumerados na autuação:

1) DOS VALORES APROPRIADOS EM RAZÃO DE DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS

A exclusão do ICMS das bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep foi assegurada à empresa nos termos do mandado de segurança nº 0030803-37.2006.4.01.3800 (nº 2006.38.00.031327-6) e nº 0028310-72.2015.4.01.3800. Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, a autuação efetuou a glosa da diferença entre o valor (1) destacado nas notas fiscais e incluso nas operações e (2) o apurado pela fiscalização, que considerou passível de exclusão somente o ICMS a recolher.

Entende o contribuinte que, conforme definido judicialmente, o ICMS a excluir é aquele destacado nas notas fiscais e incluso nas operações, não somente o ICMS a recolher, como adotado no procedimento fiscal.

Note-se trecho do Recurso Voluntário quanto à definição do Supremo Tribunal Federal – STF, nos autos do recurso extraordinário RE nº 574.706/PR, proferido em sede de repercussão geral:

“A despeito de haver decisão em julgado a favor da impugnante, o efetivo dimensionamento de qual valor de ICMS deva ser excluído das bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep encontra-se pendente de definição pelo STF no próprio recurso extraordinário mencionado, o qual não transitou em julgado até a presente data.”

Notadamente, já há definição quanto ao ICMS a ser excluído da base de cálculo para o PIS/Cofins.

Foi publicado o Parecer SEI nº 7698/2021/ME, aprovado pelo Despacho nº 246/2021/PGFN-ME, que reza o seguinte:

16. Ante o exposto, nos termos expostos na ata de julgamento já publicada, conclui-se que cabe à Administração Tributária, consoante autorizado pelo art. 19, VI c/c 19-A, III, e § 1º, da Lei nº 10.522/2002, observar, em relação a todos os seus procedimentos, que:

a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”;

b) os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e

c) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

Diante do exposto, perde-se validade a orientação de que a exclusão do saldo do ICMS seria o recolher, e não do valor destacado em Nota Fiscal. Com isso, fica a controvérsia resolvida, em que o valor lançado pela fiscalização tinha sido justamente a diferença entre o valor destacado em Nota Fiscal do ICMS com aquele apurado do saldo a recolher do ICMS presente em contabilidade. Deve-se adotar o entendimento conforme exposto pelo Parecer SEI mencionado acima, no sentido de acatar o recurso do contribuinte e cancelar o referido lançamento fiscal das diferenças entre o ICMS destacado em Nota Fiscal daquele do saldo a recolher do ICMS referenciado em contabilidade.

Pelo exposto, o valor do lançamento referente a diferença entre o ICMS destacado em Nota Fiscal e o ICMS a Recolher deve ser cancelado, bem como os consequentes juros e multa.

2) DA PARCELA NÃO PAGA DO ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS. ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA DA COFINS E DO PIS SOBRE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS

Esse item é tratado no Recurso Voluntário, informando a tese de que os créditos presumidos de ICMS não podem ser base de cálculo de PIS/Cofins. A justificativa seria por se tratar de redutores de custo e não receita ou faturamento.

Entretanto, o próprio contribuinte informa em resposta à intimação (fl. 462 a 468), que às deduções de ICMS foram subtraídas do seu crédito presumido:

Aplicabilidade: As deduções do ICMS, subtraída do seu crédito presumido/outorgado, informada na rubrica de outras operações com direito a crédito, são referentes aos processos nº 0030803-37.2006.4.01.3800 (2006.38.00.031327-6) e 00283310-72.2015.4.01.3800, onde se discute a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, cuja exigibilidade se encontra suspensa, cuja a matéria já foi decida pelo STF em favor do contribuinte, aguardando apenas os efeitos moduladores.

Note-se também “Memória de cálculo” (fl. 669) juntada no momento da Impugnação, sobre a base de cálculo de PIS/Cofins em que houve de ICMS, sem considerar o crédito presumido de ICMS:

Patrus Transportes Urgentes Ltda
CNPJ: 17.463.456/0001-90

Conta Contábil: 2.1.03.01.00003 Icms (Passivo)
3.1.01.05.00003 Icms
3.1.01.05.99999 Crédito Presumido

Competência	Valor Bruto	Estorno de Crédito	Devoluções/Anulação	Base de Cálculo	Icms ST	Crédito Presumido	Vr Creditado Pis/Cofins	Valor pago Total
jan/15	2.037.102,86	33,92	1.607,40	2.035.529,38	58.236,86	410.947,96	1.624.581,42	1.566.344,56
fev/15	2.074.407,46	181,64	4.759,66	2.069.829,44	77.337,07	420.325,70	1.649.503,74	1.572.166,67
mar/15	2.772.277,02	306,00	7.567,78	2.765.015,24	117.470,81	556.938,54	2.209.189,05	2.090.605,89
abr/15	2.553.453,60	908,40	7.236,65	2.547.125,35	115.109,76	520.248,60	2.026.876,75	1.911.766,99
mai/15	2.591.273,66	384,56	7.166,58	2.584.491,64	119.775,78	523.505,41	2.060.986,23	1.941.210,45
jun/15	2.300.970,15	1.653,44	10.835,10	2.291.788,49	66.506,59	465.170,54	1.826.617,95	1.760.111,36
jul/15	2.624.927,48	537,80	4.466,13	2.620.999,15	89.609,18	529.299,49	2.091.699,66	2.002.090,48
ago/15	2.556.159,18	61,36	1.588,28	2.554.632,26	101.084,55	518.414,23	2.036.218,03	1.934.982,03
set/15	2.669.686,06	320,89	2.439,80	2.667.567,15	100.842,52	540.561,46	2.127.005,69	2.026.163,17
out/15	2.799.344,99	49,49	1.394,52	2.797.999,96	110.340,78	567.469,63	2.230.530,33	2.120.189,55
nov/15	2.735.109,06	251,38	2.730,81	2.732.629,63	125.613,39	548.889,21	2.183.740,43	2.058.127,03
dez/15	2.512.103,49	174,66	14.082,85	2.498.195,30	70.482,67	506.454,27	1.991.741,03	1.921.258,36
Exercício/2015	30.226.815,01	4.863,54	65.875,56	30.165.802,99	1.152.409,96	6.108.225,04	24.058.690,31	22.905.016,54

No Acórdão de Impugnação, é informado que não precede a alegação de equívocos nos cálculos efetuados, uma vez que os valores utilizados na fiscalização foram obtidos dos valores de ICMS a recolher das EFD-Contribuições entregues pela própria contribuinte (fls. 338 a 380).

Conforme item acima quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/Cofins, o valor a ser considerado é o ICMS informado em nota fiscal, e não o ICMS a recolher. Dessa forma, entendo não aplicável a análise para o presente caso do valor a ser considerado como “ICMS a recolher”, se sem ou com o crédito presumido.

Deve-se considerar como valor a ser excluído da base de cálculo de PIS/Cofins o ICMS informado em Nota Fiscal, o que foi corretamente efetuado pelo contribuinte. Conforme item acima, o valor do lançamento referente a diferença entre o ICMS destacado em Nota Fiscal e o ICMS a Recolher deve ser cancelado, bem como os consequentes juros e multa.

3) GLOSA DA BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE RELATIVA A BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O contribuinte destaca que, para uma empresa prestadora de serviços, são insumos a serem considerados como crédito de PIS/Cofins todos os bens e serviços considerados essenciais e relevantes para seu processo de prestação de serviços. Adicionalmente, descreve seus argumentos ao creditamento item a item:

3.1) ALIMENTAÇÃO E LANCHE

Conforme Recurso Voluntário, trata-se de despesas relacionadas aos gastos com alimentação e lanches, fornecidos exclusivamente aos profissionais das áreas de operação, manutenção e comercial. No Acórdão de Impugnação, é informado que essas despesas não se referem às despesas incluídas nos Programas de Alimentação do Trabalhador (PAT).

As autoridades fiscais mencionam que nas Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), há a limitação quanto ao crédito mencionado:

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.” (grifei).

Note-se que a atividade do contribuinte é o transporte, e não a prestação de serviço de limpeza, conservação e manutenção previsto no texto legal acima.

Nesse contexto, note-se trecho da ementa de decisão do CARF no sentido da não possibilidade de creditamento das despesas com alimentação e lanches dos empregados:

“Acórdão nº 3301-010.187

Processo nº 10530.904525/2011-42

Sessão de 24 de maio de 2021

Recorrente MINERAÇÃO FAZENDA BRASILEIRO S/A

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 CRÉDITOS. DESPESAS. FUNCIONÁRIOS. TRANSPORTE. ALIMENTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas (contratadas com terceiros, pessoas jurídicas) incorridas com transporte e alimentação de empregados (funcionários) alocados na produção dos bens industrializados e vendidos, não se enquadram como insumos nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, bem como no conceito de insumos definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR. (...)”

Saliente-se que não foi verificada na defesa informação quanto à obrigação legal ou por convenção coletiva exigindo o pagamento das despesas com alimentação e lanche, comprovante a obrigatoriedade, e conseqüente necessidade, desses pagamentos.

Em virtude de falta de comprovação quanto da real necessidade do pagamento das despesas com alimentação e lanches dos empregados, voto por manter do lançamento fiscal quanto a essas despesas.

3.2) CESTA BÁSICA

A despesa em análise se refere aos gastos com fornecimento de cestas básicas entregues exclusivamente aos profissionais das áreas operacionais, conforme descrição constante do Recurso Voluntário.

O contribuinte informa que deve haver ampliação dos entendimentos quanto ao conceito de insumo, no sentido de considerar as despesas com cesta básica como essencial e relevante à sua atividade.

Novamente, não traz informações e documentações que comprovem a obrigação em virtude de legislação ou contrato, para pagamento de cesta básica. Por falta dessa comprovação, voto pela manutenção do mencionado lançamento tributário.

3.3) TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS

Conforme Recurso Voluntário, são despesas relacionadas aos gastos com transportes e vale-transporte fornecidos exclusivamente aos profissionais dos setores de transportes, manutenção e comercial.

Quanto a esse tema, note-se que tais despesas não foram consideradas como insumos na Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, especificamente em seu artigo 176, parágrafo 2º, inciso VI, reproduzido abaixo:

“Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros: (...)

VI - Despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;” (grifei).

Assim, correto o entendimento da autoridade julgadora *a quo*, razão pela qual voto por manter a glosa efetuada.

3.4) ASSISTÊNCIA MÉDICA/MEDICAMENTOS

Trata-se aqui das despesas relacionadas as despesas com assistência médica dos profissionais das áreas operacionais.

O Recurso Voluntário menciona que a Solução de Consulta COSIT Nº 2, de 10 de janeiro de 2020, determina que exclusivamente no caso de a assistência médica ser especificamente exigida pela legislação haverá a possibilidade de creditamento como insumo. Note-se abaixo trecho da mencionada Solução de Consulta:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. ASSISTÊNCIA MÉDICA. (...)

Não permitem a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumo, os dispêndios com assistência médica oferecida pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, a menos que a referida assistência médica seja especificamente exigida pela legislação.” (grifei).

Entretanto, no mencionado recurso não foi apresentada comprovação que demonstrasse ser essas despesas médicas obrigatórias por determinação legislativa.

Por falta de comprovação documental de obrigatoriedade legislativa quanto às despesas de assistência médica, voto por manter o lançamento tributário da mencionada despesa.

3.5) INSS

Despesas relacionadas aos pagamentos das despesas com o INSS, quanto à parcela empregador.

No entender do contribuinte, as despesas com o INSS seriam passíveis de creditamento de PIS/Cofins por serem enquadradas como insumo e por serem pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Entretanto, é correto o entendimento das autoridades fiscais em considerar que o INSS não é um insumo, uma vez que não se trata de aquisição de bem ou serviço.

As despesas com INSS são encargos trabalhistas e previdenciário que incidem sobre a folha de salários e a remuneração. Não se enquadram na definição de insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS.

Pelo exposto, voto pela manutenção do lançamento.

3.6) UNIFORMES E EPI'S

São despesas relacionadas aos gastos com Uniformes utilizados nas áreas operacionais. Trata-se então nesse item exclusivamente de uniforme.

Conforme já descrito no item de alimentação, o artigo 3º, "X", das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), limita o crédito mencionado do uniforme fornecidos aos empregados exclusivamente à pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Na jurisprudência do CARF, há decisões positivas aos contribuintes quanto aos uniformes disponibilizados por imposição legal, como é o caso do serviço de aviação:

"Processo nº 12585.720030/2012-33

Recurso Especial do Procurador

Acórdão nº 9303-014.099 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 21 de junho de 2023

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado TAM LINHAS AÉREAS S/A (...)

INSUMOS. UNIFORMES DE AERONAUTAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os dispêndios com aquisição de uniformes para aeronautas é de responsabilidade do empregador, conforme determinação legal constante na Lei Federal nº 7.183, de 5 de abril de 1984. Ou seja, o fornecimento de peças de uniformes aos aeronautas não é uma liberalidade, mas sim decorre de obrigação legal, caracterizando então requisito *sine qua non* para que possa estar dentro das normas regulatórias de sua atividade. Dessarte, não há como dissociar este gasto do conceito de insumo, à medida que se enquadra como custo dos serviços prestados, claramente essencial para o exercício de suas atividades empresariais, gerando direito a crédito no regime de apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS." (grifei).

No caso em questão, não foi juntada legislação que determine o fornecimento de uniforme aos trabalhadores da contribuinte.

Nesse contexto, note trecho de decisão do CARF que negou crédito de uniforme, exatamente por falta de exigência em legislação:

"Processo nº 19311.720294/2015-07

Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte

Acórdão nº 9303-015.077 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 11 de abril de 2024

Recorrentes FAZENDA NACIONAL WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. (...)

UNIFORMES E VESTUÁRIO NÃO EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada, tais como vestimenta, ainda que na atividade fabril, à exceção daquelas utilizadas por imposição legal, como os Equipamentos de Proteção Individual - EPI (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 130 a 134)." (Grifei).

Assim, por não haver determinação em legislação que exija a disponibilização de uniforma aos funcionários, voto por manter a glosa desse item.

3.7) CONSERVAÇÃO E REPAROS GERAIS

Trata-se de despesas relacionadas aos gastos com conservação e reparos prediais.

As autoridades fiscais entendem que o presente caso não se refere à previsão legal de creditamento, uma vez que não são nem edificações, e nem benfeitorias.

Nesse contexto, note-se art. 3º, VII, da Lei nº 10.833/03:

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;"

De fato, as despesas com conservação e reparo não se enquadram como edificações e benfeitorias. Ademais, não foi objeto de comprovação pela recorrente de que os imóveis seriam utilizados na atividade da empresa. Também não foi demonstrado de não se trataria de mera despesa operacional rotineira.

Em virtude da falta de previsão legal do creditamento de conservação e reparo, bem como devido à falta de comprovação da sua relação com a atividade da empresa, voto pela manutenção do referido lançamento.

3.8) MARKETING E PUBLICIDADE

Alega o contribuinte que caso não invista em propaganda, publicidade e marketing, a empresa deixa de planificar, divulgar e promover seus serviços, o que acarretaria a perda de espaço para a concorrência e, conseqüentemente, deixaria de produzir receita.

As autoridades fiscais destacaram que o marketing e a publicidade não possuem relação direta com a prestação de serviços de transportes.

Em consonância com a literalidade do inc. II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, são considerados insumos os itens aplicados na prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, entre outras.

Os dispêndios com propaganda e marketing não devem dar direito a crédito caso tais valores forem mera divulgação para estimular vendas, sem nenhuma singularidade quanto ao tipo de operação realizada pelo contribuinte. Adicionalmente, no processo em análise, não houve maiores explicações ou comprovação da relação entre as despesas com marketing e propaganda com a atividade fim da empresa. Por esses motivos, voto pela manutenção da respectiva glosa.

3.9) MATERIAL CONSUMO/ESCRITÓRIO/ EXPEDIENTE

Conforme descreve o contribuinte, são despesas relacionadas aos gastos com materiais utilizados nas áreas operacional e comercial, principalmente com impressos para controle e movimentação dos produtos e mercadorias transportadas pela empresa.

Como bem exposto pelas autoridades fiscais, os dispêndios com materiais de consumo, escritório e expediente não constituem elemento estrutural e inseparável da execução do serviço de transporte efetuado pelo contribuinte.

Para a atividade de transporte, pode se averiguar que as despesas com materiais de consumo, escritório e expediente não são essenciais e relevantes, posto que não possuem relação direta com a prestação de serviços. Dessa forma, voto pela manutenção do lançamento tributário desse item.

3.10) TELEFONE / FAX / INTERNET

Despesas relacionadas aos gastos com comunicação (Internet e telefonia) utilizados pela contribuinte.

Trata-se aqui de despesa administrativa, que não se vincula diretamente à prestação de serviço principal. Por não constituir elemento estrutural e inseparável à prestação de serviço de transportes, voto pela manutenção do lançamento tributário.

3.11) MANUTENÇÃO DE SISTEMAS

De acordo com a Contribuinte, tais gastos se referem à manutenção dos sistemas utilizados diretamente na área operacional. Seriam essenciais e relevantes, devendo-se aplicar o conceito de insumo.

Entretanto, conforme demonstrado no Acórdão de Impugnação, não foram localizados nos autos quaisquer elementos de prova, tais como cópias de contrato, que permitam identificar exatamente a natureza desses serviços tomados.

Dessa forma, por falta de documentação comprobatória da essencialidade e relevância da manutenção de sistema, voto pela manutenção do lançamento.

3.12) MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA

De acordo com o contribuinte, trata-se de mão de obra temporária aplicada diretamente na prestação de serviços.

Entretanto, conforme demonstram as autoridades fiscais, não há identificação de quais são as empresas que forneceram a mão de obra. Também não foram localizados nos autos elementos de prova que identificasse a natureza da prestação de serviços contratada.

Pelo verificado, por falta de documentação comprobatória da essencialidade e relevância da mão de obra temporária, voto pela manutenção da glosa.

3.13) SERVIÇO PRESTADO -PJ-VIGILÂNCIA, SEGURANÇA, PORTARIA E ZELADORIA

São custos relacionadas aos gastos com os serviços de vigilância e segurança.

O contribuinte expõe a relevância desses serviços no armazenamento e transporte de mercadorias, uma vez que eles asseguram a manutenção, conservação e melhoria da fonte de receita da empresa.

Note-se, entretanto, que de acordo com as autoridades fiscais, os dispêndios com escolta armada e rastreadores já foram aceitos para fins de créditos das contribuições. Ademais, seriam gastos remanescentes não considerados como insumo pela fiscalização, e não relacionados à prestação de serviços de transporte. Desse modo, voto pela manutenção da glosa tributária.

3.14) TELERISCO

Conforme Recurso Voluntário, o “telerisco” consulta e traz uma análise do perfil de cada motorista mais adequado ao transporte da sua carga, selecionando-o de um banco de informações, serviços comumente exigidos pelas empresas contratantes dos serviços de transportes. Está relacionado à Gestão de Riscos Logísticos, em que identifica, dimensiona e controla as adversidades que podem ocorrer em todo o ciclo de transportes, permitem ao

operador do transporte a se orientar, prever, adequar seus processos para melhor atender seus clientes.

O contribuinte entende que essa contratação de serviços é essencial e necessária a sua atividade, e por isso deve ser considerada como insumo, gerando crédito de PIS/Cofins.

Entretanto, note-se que não foi disponibilizado pelo contribuinte maiores informações e comprovação documental, como o próprio Contrato dessa prestação de serviços.

Voto pela manutenção do lançamento tributário quanto ao item “telerisco”, por falta de comprovação de essa atividade está relacionada à prestação de serviços do contribuinte.

4) Considerações adicionais sobre o tema

Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte solicita a realização de diligência suplementar, para efetuar a juntada de documentação que porventura estivesse ocasionando dúvida, como forma de preservar seu direito sagrado ao contraditório de devido processo legal.

Nesse contexto, deve-se verificar que conforme previsão do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

E, em paralelo, é desnecessária a diligência quando os autos forem instruídos com todos os elementos necessários à compreensão dos fatos controvertidos e ao devido julgamento do recurso.

No caso em questão, já estão presentes todos os elementos necessários para a apreciação dos itens requeridos no Recurso Voluntário. Nego, portanto, o pedido de diligência solicitado no presente processo.

Por fim, o contribuinte questiona a aplicabilidade da multa de ofício, por entender que seria confiscatória, ilegal e geradora de bitributação.

Note-se que a multa de ofício aplicada foi de 75% sobre a diferença de tributo, conforme previsão legal, art. 44, “I”, da Lei nº 9.430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(...)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”

Logo, a multa de ofício no percentual de 75% foi aplicada conforme previsão legal e deve ser mantida.

Conclusão

Voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para assegurar o direito à exclusão, da base de cálculo das contribuições, do ICMS destacado em Nota Fiscal, em substituição ao ICMS a Recolher, bem como do crédito presumido de ICMS.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda