



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.727473/2020-09
ACÓRDÃO	3202-002.111 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	SODEXO DO BRASIL COMERCIAL S.A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016

RECEITAS DE CONTRATOS CELEBRADOS ANTES DE 31.10.2003. REAJUSTES POR ÍNDICES GERAIS DE PREÇO. REGIME DE INCIDÊNCIA CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O reajuste de preços contratuais por índices de preços que não reflitam o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo a preço predeterminado, requisito essencial para manter as receitas decorrentes do contrato no regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, conforme art. 10 da Lei 10.833/2003, salvo nas hipóteses em que o postulante ao crédito comprove que tal índice foi inferior aos patamares estabelecidos no §3º do art. 3º da IN SRF 658/2006.

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE IMPOSTO PELA PORTARIA MF Nº 2 de 17 de janeiro de 2023. SÚMULA Nº 103 DO CARF. APLICABILIDADE

A Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023, dispõe que a decisão de primeira instância administrativa se encontra sujeita à confirmação pelo CARF quando exonerar o contribuinte do pagamento de valor superior a R\$ 15.000.000,00 (Quinze Milhões de Reais). Tal limite de alçada deve ser analisado na data do julgamento em segunda instância administrativa, nos termos da Súmula CARF nº 103. Recurso de Ofício não conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em não conhecer do recurso de ofício e em conhecer, em parte, do recurso voluntário, para, na parte conhecida, afastar as preliminares e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento para: (i) determinar o cômputo do PIS e COFINS retidos na fonte no cálculo final do crédito devido; e (ii) afastar a glosa com dispêndios com aquisição de uniformes. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, para manter as receitas dos contratos da recorrente reclassificadas pela autoridade fiscal para o regime não-cumulativo das contribuições. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima (Relatora), Onizia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento para tributar, sob o regime da cumulatividade, os contratos com: Toyota do Brasil Ltda; Unimed Victória Cooperativa de Trabalho Médico; Mosaic Fertilizantes P&K Ltda. e outras; Aker Solutions do Brasil Ltda; Gerdau Aços Longos S.A.; Fundação Anglo Brasileiridade Educação e Cultura de SP; ScheringPlough Indústria Farmacêutica Ltda.; Associação Britânica de Educação; Vonpar refrescos S.A.; Editora Moderna Ltda; Josapar Joaquim Oliveira S.A. Participações; Nutrimental S.A. Indústria e Comércio de Alimentos; FCA Fiat Chrysler Participações Ltda.; Borrachas Vipal S.A.; Calçados Beira Rio S.A.; Waelzholz Brasmatal Laminação Ltda.; Unimed de Limeira Cooperativa de Trabalho Médico; Eliane S.A. – Revestimentos Cerâmicos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha- Redator designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos contra constituição de crédito tributário por lançamento de ofício para exigência de Contribuições para o Programa de Integração Social (“PIS”) e para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) relativos aos exercício de 2016, em razão da (i) reclassificação das receitas decorrentes de contratos de fornecimento de serviços, firmados antes de 31.10.2003, do regime cumulativo para o regime não

cumulativo das contribuições; e (ii) da glosa de créditos apurados sobre custos e despesas das atividades da Recorrente.

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade julgado parcialmente procedente pela 6ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 06, para mudança de regime de apuração para alguns contratos conforme abaixo:

a) excluir dos lançamentos o acréscimo de 1% a título de PIS (1,65% - 0,65%) e de 4,6% a título de Cofins (7,6% - 3%) relativamente às receitas auferidas em decorrência dos seguintes contratos:

a.1) firmado com a UNIMED Vitória Cooperativa de Trabalho Médico (tópico 5.3.2.2 deste voto);

a.2) firmado com a Fundação Anglo Brasileiridade Educação e Cultura de SP (tópico 5.3.2.7 deste voto);

a.3) firmado com a Associação Britânica de Educação (tópico 5.3.2.12 deste voto);

a.4) firmado com a Unimed de Limeira Cooperativa de Trabalho Médico (tópico 5.3.2.23);

b) Em decorrência do retorno da tributação das receitas dos contratos acima discriminados do regime não cumulativo para o regime cumulativo impõe-se o cancelamento dos créditos de Cofins e PIS relativos aos custos relacionados a estes contratos que haviam sido aproveitados pela Autoridade lançadora na apuração da Infração A. Tais créditos estão identificados sob a denominação “Crédito COFINS a compensar pela não cum. (A ...)” e “Crédito PIS a compensar pela não cum. (A ...)” nas planilhas de fls. 47, 70, 97 e 135 dos autos (fls. 30, 53, 80 e 118 do TVF);

c) cancelar as glosas relativas às seguintes despesas:

c.1) despesas incorridas com vale-transporte fornecido aos funcionários da Impugnante que laboram na prestação de serviços de preparação e fornecimento de alimentação, pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no país, relativamente ao trajeto de ida e volta ao trabalho, observando-se que o empregado arca com os custos de vale-transporte até 6% (seis por cento) da sua remuneração básica, de modo que o cancelamento deve se dar em relação aos valores que ultrapassar o referido percentual e que tenham sido, de fato, custeado pela Interessada (tópico 5.4.1.1.2);

c.2) despesas com exames ocupacionais e perícias médicas (tópico 5.4.1.1.5.1);

c.3) despesas com a elaboração do Programa de Prevenção de Riscos Ambientais – PPRA (tópico 5.4.1.1.5.2);

- c.4) despesas com a elaboração de laudos ergonômicos (tópico 5.4.1.1.5.3);*
- c.5) despesa relativa a treinamento de profissionais paga a empresa Wisnet Consulting Ltda (fl. 4622), no valor de R\$ 13.017,00 (tópico 5.4.1.2.2);*
- c.6) despesas com a aquisição de dólmãs (tópico 5.4.1.3).*

O acórdão recorrido foi formalizado sob o nº 106-011.561, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO E PROCESSO JUDICIAL. MESMO OBJETO.

RENÚNCIA. MATÉRIA DISTINTA. APRECIÇÃO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, o que não obsta a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. NECESSIDADE.

A declaração de nulidade de um Auto de Infração exige a demonstração de prejuízo à parte que suscita eventual vício no trabalho fiscal, forte no princípio pas de nullité sans grief.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

RECEITAS DE CONTRATOS CELEBRADOS ANTES DE 31.10.2003. APURAÇÃO PELO REGIME CUMULATIVO. REQUISITOS.

A permanência no regime cumulativo da Cofins reclama a presença de 4 (quatro) requisitos: (1) receitas oriundas de contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003; (2) contratos com prazo superior a 1 (um) ano; (3) contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços; e (4) contratos a preço predeterminado.

CONTRATOS CELEBRADOS ANTES DE 31.10.2003. PREÇO PREDETERMINADO.

DESCARACTERIZAÇÃO.

O reajuste descaracterizará a predeterminação do preço e, por conseguinte,

obrigará o contribuinte a tributar as receitas contratuais no regime não cumulativo, se refletir variação superior à variação do custo de produção ou

superior à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos

insumos utilizados ou, caso o reajuste de preço for igual ou inferior, tenha sido calculado com fundamento em índices que não levem em consideração os custos de produção ou custos de insumos utilizados.

CONTRATOS POR PRAZO DETERMINADO CELEBRADOS ANTES DE 31.10.2003. PRORROGAÇÃO.

No caso de contrato celebrado por prazo determinado, firmado antes de 31/10/2003, admite-se a prorrogação para manutenção das receitas no regime cumulativo, a qual não poderá ocorrer após o vencimento, porquanto, nesta última hipótese, não se trata de prorrogação, senão de nova contratação. A prorrogação do contrato por prazo determinado, mediante aditivo celebrado antes de seu vencimento, não traduz uma nova contratação, senão o mero prolongamento da avença originária, caracterizando vigência ininterrupta do contrato e permitindo a tributação das receitas auferidas no regime cumulativo.

INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

INSUMO. GASTOS COM VALE-TRANSPORTE. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Os gastos com vale-transporte fornecidos pela pessoa jurídica aos funcionários que laboram na produção de bens ou na prestação de serviços, relativamente ao trajeto de ida e volta ao trabalho, podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Cofins com base no critério da relevância por imposição legal. Nos casos de fornecimento de vale-transporte o empregado arca com os custos de até 6% (seis por cento) da sua remuneração básica, de modo que o dispêndio passível de creditamento é somente aquele que ultrapassar o referido percentual e que for comprovadamente custeado pelo empregador.

INSUMO. GASTOS COM VALE-ALIMENTAÇÃO OU VALE-REFEIÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios da pessoa jurídica com o fornecimento de alimentação a seus empregados não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Cofins no regime não cumulativo, porquanto compreendidos no conceito legal de salário. As despesas com vale-alimentação e/ou vale-refeição não se revelam como "item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente", o serviço de fornecimento de refeições (critério da essencialidade), tampouco integram a prestação do referido serviço "em face de singularidades da sua cadeia produtiva" ou por força de "imposição legal" (critério da relevância).

INSUMO. GASTOS COM PLANOS DE SAÚDE OU PLANOS ODONTOLÓGICOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A previsão contratual de oferecimento de planos de saúde ou odontológicos a funcionários não se enquadra no critério da relevância delineado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, uma vez que tal critério é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à prestação do serviço, o integre por suas singularidades ou por imposição legal. As despesas com planos de saúde ou odontológicos também não são essenciais ao serviço de fornecimento de refeições, porquanto este não depende, intrínseca e fundamentalmente, daquelas, por não constituírem elementos estruturais e inseparáveis da execução do referido serviço, tampouco priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência os serviços prestados.

INSUMO. GASTOS COM EXAMES OCUPACIONAIS, PERÍCIAS MÉDICAS, PPRA E LAUDOS ERGONÔMICOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas com exames ocupacionais e perícias médicas, Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA e laudos ergonômicos podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Cofins com base no critério da relevância por imposição legal.

INSUMO. GASTOS COM SERVIÇOS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios com serviços de tecnologia da informação, conquanto possam ser essenciais às atividades antecedentes (gestão de pedidos de compra,

disponibilização de cardápios) ou posteriores (cumprimento de obrigações fiscais, contábeis e trabalhistas) à prestação do serviço de fornecimento de refeições, não são essenciais à sua execução deste. O fornecimento de refeições não depende, intrínseca e fundamentalmente, dos serviços de TI, vale dizer, os serviços de TI não constituem elemento estrutural e inseparável da execução dos serviços de fornecimento de refeições, motivo pelo qual não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos de Cofins no regime não cumulativo.

INSUMO. GASTOS COM TREINAMENTO OU CURSO DE CAPACITAÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas com treinamento ou curso de capacitação relacionados à anipulação de alimentos, suportadas pelo contribuinte e devidamente escrituradas, dão direito a crédito de Cofins no regime não cumulativo, pelo critério da relevância por imposição legal.

INSUMO. GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. CRÉDITO. AVALIAÇÃO NO CASO CONCRETO.

Para que os dispêndios com publicidade e propaganda possibilitem o desconto de créditos de Cofins revela-se indispensável que tais atividades façam parte do objeto social da empresa e que esta aufera receita de mesma natureza, vale dizer, há de haver uma relação entre as despesas incorridas na prestação dos serviços e as receitas tributadas (critério relacional), sem prejuízo da observância dos critérios da essencialidade e/ou da relevância.

INSUMOS. GASTOS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com serviços de consultoria são despesas totalmente desassociadas da prestação de serviços de fornecimento de refeições, seja pelo critério da relevância, seja pelo critério da essencialidade, motivo pelo qual não dão direito ao crédito de PIS e Cofins.

INSUMOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE SUPERVISORES E/OU GESTORES.

CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos relativos ao transporte de supervisores e/ou gestores não geram créditos na modalidade de insumos, porquanto não são despesas essenciais à prestação de serviços de fornecimento de refeições, tampouco decorrem de imposição legal.

INSUMOS. DESPESAS COM UNIFORMES E/OU VESTIMENTAS. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE, EM REGRA.

Os dispêndios da pessoa jurídica com o fornecimento de uniformes e/ou vestimentas a seus empregados não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Cofins no regime não cumulativo, porquanto

compreendidos no conceito legal de salário. Excepciona-se desta regra as despesas realizadas em decorrência de imposição legal.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe o desconto de créditos de Cofins na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição é exigida da empresa vendedora na condição de substituta tributária.

REGIME NÃO CUMULATIVO E TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. INCOMPATIBILIDADE.

Na tributação monofásica a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar. No regime não-cumulativo a carga tributária é diluída em operações sucessivas (plurifasia), sendo suportada por cada contribuinte da cadeia produtiva, havendo direito a abater o crédito da etapa anterior. Infere-se, portanto, que o regime monofásico não se compatibiliza com a técnica de arrecadação não-cumulativa.

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS. EXCEPCIONALIDADE.

A regra geral é de que o desconto de crédito não se harmoniza com a tributação monofásica. Quando quis excepcionar, o legislador ordinário o fez

expressamente, tendo criado desoneração fiscal em cadeia submetida à tributação monofásica ao editar a Lei nº 11.727, de 2008, por meio da qual permitiu ao importador/produtor/fabricante descontar créditos relativos à aquisição dos produtos citados no art. 2º, § 1º, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, de outro importador/produtor/fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

REVOGAÇÃO TÁCITA DO ART. 3º, I, "B" DA LEI Nº 10.833, DE 2003 PELO ART. 17 DA LEI 11.033, DE 2004. INEXISTÊNCIA.

Descabe falar em revogação tácita do art. 3º, I, "b", da Lei nº 10.833, de 2003, pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, porquanto inexistente incompatibilidade entre eles. O primeiro regula a impossibilidade de creditamento nos casos de aquisição, por distribuidores, atacadistas e comerciantes, de produtos sujeitos à tributação monofásica, ao passo que o segundo permite que aquelas pessoas jurídicas que efetivamente adquiriram créditos dentro da sistemática não cumulativa não sejam obrigadas a estorná-los em razão de efetuarem vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins.

Nesse contexto interpretativo mostra-se totalmente irrelevante discutir se o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, somente diz respeito ao REPORTE, haja vista que seu conteúdo se espalha por toda a cadeia produtiva que esteja inserida na sistemática não-cumulativa da Cofins, não alcançando, todavia, aquelas situações em que a receita bruta referente às mercadorias vendidas por produtores ou importadores e revendidas pelos varejistas esteja excluída da sistemática não-cumulativa, a exemplo da tributação monofásica ou concentrada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em atendimento ao disposto no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, por força da remessa ex-officio, o presente Recurso de Ofício vem perante o CARF, por meio do qual, a exoneração do crédito tributário será precedido de reexame.

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário perante o CARF pugnando pelo cancelamento da autuação.

Em suma, é o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

Os Recursos são tempestivos, bem como, atendem aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, os conheço.

DO RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício foi interposto em 21 de novembro de 2017, data na qual o limite necessário para o apelo recursal era de R\$ 2.500.000,00, com base na Portaria MF nº 63/2017.

Ocorre que a Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023, passou a dispor que decisão de primeira instância administrativa se encontra sujeita à confirmação pelo CARF quando exonerar o contribuinte do pagamento de valor superior a R\$ 15.000.000,00 (Quinze Milhões de Reais).

Sobre o tema a Portaria do Ministério da Fazenda nº 02/2023 disciplinou o limite para interposição de recurso ofício, vejamos:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Recompondo-se os valores das exigências de PIS e COFINS (do Relatório de Informação Fiscal), após o cancelamento parcial da exigência, verificou-se que a redução do valor principal dos tributos foi de apenas R\$ 1.014.009,51 e que com acréscimo da multa de ofício imputada de 75% e os juros, o valor é inferior a 15.000.000,00 (Quinze Milhões de Reais), conforme demonstra a consolidação abaixo (e-fls 27.500):

COFINS:

Período	COFINS objeto de lançamento	Ajuste 1	Ajuste 2.1	Ajuste 2.2	Ajuste 2.3	Ajuste 2.4	Ajuste 2.5	Ajuste 2.6	Valor COFINS mantido
jan/16	1.603.164,22	33.476,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	829,60	1.568.858,12
fev/16	1.505.665,78	37.454,65	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	642,18	1.467.568,95
mar/16	2.255.130,01	39.542,45	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	606,16	2.214.981,40
abr/16	1.794.681,18	39.664,69	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	568,84	1.754.447,65
mai/16	1.647.842,92	38.220,92	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	375,91	1.609.246,08
jun/16	3.098.926,65	37.820,13	26.179,10	7.294,89	0,00	0,00	989,29	788,80	3.025.854,43
jul/16	2.683.649,90	48.431,73	0,00	31.314,84	7.512,55	210,59	0,00	662,78	2.595.517,42
ago/16	3.141.057,19	30.427,11	35.022,56	34.430,02	3.949,84	0,00	0,00	840,02	3.036.387,65
set/16	7.703.050,83	37.017,79	23.596,30	29.974,90	1.615,44	105,29	0,00	764,05	7.609.977,06
out/16	6.372.307,03	41.506,82	21.501,01	38.049,51	3.565,52	0,00	0,00	993,78	6.266.690,40
nov/16	6.406.490,99	35.373,68	19.220,50	35.969,64	2.713,64	0,00	0,00	967,43	6.312.246,10
dez/16	5.789.460,08	31.563,38	21.888,89	26.125,61	2.352,95	0,00	0,00	882,14	5.706.647,11
TOTAIS	44.001.426,80	450.499,85	147.408,36	203.159,41	21.709,94	315,88	989,29	8.921,70	43.168.422,37

PIS:

Período	PIS objeto de lançamento	Ajuste 1	Ajuste 2.1	Ajuste 2.2	Ajuste 2.3	Ajuste 2.4	Ajuste 2.5	Ajuste 2.6	Valor PIS mantido
jan/16	347.307,46	7.279,16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	180,11	339.848,19
fev/16	326.571,37	8.144,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	139,42	318.287,94
mar/16	489.205,58	8.598,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	131,60	480.475,75
abr/16	389.343,15	8.624,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	123,50	380.595,15
mai/16	357.399,46	8.311,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	81,61	349.006,77
jun/16	672.417,43	8.223,17	5.683,62	1.583,76	0,00	0,00	214,78	171,25	656.540,85
jul/16	582.267,44	10.530,91	0,00	6.798,62	1.631,02	45,72	0,00	143,89	563.117,28
ago/16	681.550,15	6.618,23	7.603,58	7.474,94	857,53	0,00	0,00	182,37	658.813,50
set/16	1.672.607,30	8.049,57	5.122,88	6.507,71	350,72	22,86	0,00	165,88	1.652.387,68
out/16	1.392.164,60	9.025,73	4.667,98	8.260,75	774,09	0,00	0,00	215,76	1.369.220,29
nov/16	1.390.617,74	7.692,28	4.172,87	7.809,20	589,14	0,00	0,00	210,03	1.370.144,21
dez/16	1.304.224,62	6.864,47	4.752,19	5.672,01	510,84	0,00	0,00	191,52	1.286.233,60
TOTAIS	9.605.676,30	97.961,34	32.003,13	44.106,98	4.713,34	68,58	214,78	1.936,95	9.424.671,21

Logo, a exoneração do crédito tributário se deu em valor abaixo do limite imposto pela Portaria MF nº 02/2023.

Portanto, impõe-se a aplicar a Súmula CARF nº 103: *“Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”*.

Por conseguinte, o presente Recurso de Ofício não pode ser conhecido.

Quanto ao Recurso Voluntário proposto pela Recorrente, ante a existência de preliminares, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1- Da alegação de nulidade na constituição do crédito tributário- por ausência de motivação do ato

No que pese a alegação da ausência de motivação do ato administrativo- o lançamento a violar o direito de defesa da Recorrente, no meu entendimento, não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Para arrematar, o auto de infração foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas

as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 142 e 149, ambos do CTN, pois o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, ante a suscitada nulidade da decisão recorrida sob o argumento de violação ao direito de defesa por ausência de motivação do ato administrativo é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade.

Desse modo, as conheço, porém, afasto as preliminares arguidas.

II- DO MÉRITO

2.1- Do cômputo do PIS e da COFINS retidos na fonte

Alega a Recorrente que em observância ao disposto no artigo 30 da Lei 10.833/03 e disciplinado na IN/SRF nº 459/04, as pessoas jurídicas devem reter 0,65% de PIS e 3% de COFINS

sobre o valor de serviços limpeza, conservação, locação de mão-de-obra, dentre outros, contratados de pessoas jurídicas. No caso dos serviços prestados pela Recorrente, que se enquadram nas categorias mencionadas acima, as contribuições ao PIS e COFINS foram devidamente retidas pelos clientes da Recorrente.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1234, de 11.1.2012 (“IN 1234/12”), determina que os órgãos da administração pública federal devem reter 3% de COFINS e 0,65% de PIS sobre os valores pagos pela aquisição de bens e serviços. Considerando que uma parcela considerável dos clientes da Recorrente faz parte da administração pública, as contribuições ao PIS e COFINS também foram devidamente retidas por esses clientes da Recorrente.

Conforme consta nas fls. 191 e 193, a D. Fiscalização identificou que a Recorrente, de fato, sofreu retenções de PIS e COFINS durante o ano de 2016:

Período	COFINS não cumulativa Devida declarada em EFD	Crédito COFINS Aproveitado declarado em EFD	Valor COFINS Retido na Fonte	Outras Deduções COFINS declarada em EFD	COFINS a pagar em EFD	COFINS em DCTF atual (A)	COFINS recolhida	Valor Já Compensado em Perdcomp de Pagamento Indevido de COFINS
jan/16	16.333.520,35	2.152.074,11	988.633,68	3.313.652,79	9.879.159,77	9.879.159,77	9.630.374,82	0,00
fev/16	17.047.157,52	2.317.740,28	905.119,98	3.304.462,77	10.519.834,49	10.519.834,49	11.617.601,00	1.097.766,51
mar/16	18.907.450,14	2.434.021,82	1.097.969,71	3.407.768,72	11.967.689,89	11.967.689,89	4.285.972,74	0,00
abr/16	17.787.513,15	2.119.538,41	861.642,34	3.392.600,35	11.413.732,05	11.413.732,05	11.318.392,43	0,00
mai/16	18.026.048,08	2.585.983,07	1.003.767,93	3.118.583,49	11.317.713,59	11.317.713,59	11.317.713,59	0,00
jun/16	18.501.876,29	4.368.259,89	1.089.923,60	3.130.715,71	9.912.977,09	9.912.977,09	10.083.082,41	945.639,70
jul/16	18.004.729,38	4.315.675,31	1.026.282,88	3.215.848,81	9.446.922,38	9.446.922,38	9.664.088,90	217.166,52
ago/16	19.684.026,91	5.023.493,29	1.142.194,66	3.372.894,54	10.145.444,42	10.145.444,42	10.918.310,48	772.866,06
set/16	18.646.070,95	10.174.741,30	813.131,58	3.538.287,61	4.119.910,46	4.119.910,46	8.879.611,36	5.759.892,94
out/16	18.368.073,62	8.710.038,82	1.007.718,88	3.327.217,40	5.323.098,52	5.323.098,52	9.332.917,47	4.009.819,25
nov/16	18.271.020,79	8.906.907,95	788.254,80	3.239.014,23	5.336.843,81	5.336.843,81	9.400.232,44	4.063.388,63
dez/16	17.511.526,44	8.211.420,09	967.100,92	3.284.424,30	5.048.581,13	5.048.581,13	6.330.492,35	3.506.286,25
TOTAIS	217.089.013,62	61.319.894,34	11.691.740,96	39.645.470,72	104.431.907,60	104.431.907,60	112.778.789,99	20.372.825,86

Período	PIS não cumulativo Devido declarado em EFD	Crédito PIS Aproveitado declarado em EFD	Valor PIS Retido na Fonte	Outras Deduções PIS declarada em EFD	PIS a pagar em EFD	PIS em DCTF atual (A)	PIS recolhido	Valor Já Compensado em Perdcomp de Pagamento Indevido de PIS
jan/16	3.520.319,19	467.226,62	213.813,89	709.833,44	2.129.445,23	2.129.445,23	2.075.432,71	0,00
fev/16	3.672.973,89	503.193,71	196.109,40	690.739,44	2.282.931,33	2.282.931,33	2.521.262,37	238.331,04
mar/16	4.069.891,18	528.438,95	237.893,39	739.921,52	2.563.637,33	2.563.637,33	895.895,96	0,00
abr/16	3.841.038,37	460.163,09	186.689,08	736.508,66	2.457.677,54	2.457.677,54	2.436.978,80	0,00
mai/16	3.892.435,89	561.430,54	217.483,04	677.022,19	2.436.500,12	2.436.500,12	2.436.500,12	0,00
jun/16	3.985.776,86	948.372,21	236.150,08	679.694,85	2.121.559,72	2.121.559,72	2.156.404,81	203.217,69
jul/16	3.877.797,96	936.955,82	222.361,00	698.177,61	2.020.303,53	2.020.303,53	2.067.508,98	47.205,45
ago/16	4.231.336,43	1.090.626,84	247.475,33	732.273,07	2.160.961,20	2.160.961,20	2.329.187,04	168.225,84
set/16	4.019.881,51	2.208.989,89	176.681,41	768.180,86	866.029,36	866.029,36	1.907.621,18	1.260.754,00
out/16	3.957.233,26	1.890.995,26	227.394,68	721.524,03	1.117.319,29	1.117.319,29	1.987.872,09	870.552,80
nov/16	3.930.238,12	1.933.736,67	170.788,56	701.376,56	1.124.336,32	1.124.336,32	2.006.519,38	882.183,06
dez/16	3.779.001,15	1.782.742,52	257.178,91	713.593,30	1.025.486,42	1.025.486,42	1.297.010,93	761.233,20
Totais	46.777.923,81	13.312.872,12	2.590.018,77	8.568.845,53	22.306.187,39	22.306.187,39	24.118.194,37	4.431.703,08

Alega a Recorrente que a autoridade fiscal, na apuração dos valores devidos a título de PIS e COFINS, deixou de considerar os créditos de retenções dessas contribuições sofridas pela Recorrente, o que teria aumentado o valor das autuações fiscais em cerca de 25%:

Período	COFINS não cumulativa Apurada após Infração A	Crédito COFINS apurado após infrações C1-C6	Glosa Outras Deduções - INFRAÇÃO C7	Outras Deduções COFINS apurada após Infração C7	COFINS a pagar apurada (B)	COFINS objeto de lançamento (B-A)
jan/16	16.496.520,61	1.700.543,82	0,00	3.313.652,79	11.482.323,99	1.603.164,22
fev/16	17.232.854,94	1.902.891,91	0,00	3.304.462,77	12.025.500,27	1.505.665,78
mar/16	19.096.430,54	1.929.085,38	463.243,46	2.944.525,26	14.222.819,90	2.255.130,01
abr/16	17.974.025,25	1.737.350,03	364.338,36	3.028.261,99	13.208.413,23	1.794.681,18
mai/16	18.194.981,64	2.110.841,65	0,00	3.118.583,49	12.965.556,51	1.647.842,92
jun/16	18.707.508,03	2.919.079,36	354.190,79	2.776.524,92	13.011.903,74	3.098.926,65
jul/16	18.157.084,08	3.141.818,80	331.155,81	2.864.693,00	12.130.572,28	2.683.649,90
ago/16	19.931.197,47	3.435.253,31	163.451,99	3.209.442,55	13.286.501,61	3.141.057,19
set/16	18.808.649,16	3.612.988,31	165.588,05	3.372.699,56	11.822.961,29	7.703.050,83
out/16	18.554.490,54	3.557.915,53	26.047,94	3.301.169,46	11.695.405,55	6.372.307,03
nov/16	18.433.733,20	3.451.384,17	0,00	3.239.014,23	11.743.334,80	6.406.490,99
dez/16	17.665.477,15	3.543.011,64	0,00	3.284.424,30	10.838.041,21	5.789.460,08
Totais	219.252.952,61	33.042.163,89	1.868.016,40	37.777.454,32	148.433.334,40	44.001.426,80

Neste ponto, a Autoridade Fiscal reconheceu que houve erro de fórmula no cálculo dos valores cobrados pelos Autos de Infração, já que não houve o desconto dos valores antecipados na fonte na apuração para comparação com a DCTF (vide fl. 27500).

O presente tópico é incontroverso, daí, faz-se necessário reconhecer que a autuação merece ajustes a diminuir o montante cobrado. Dou provimento ao presente tópico recursal para determinar o cômputo do PIS e COFINS retidos na fonte no cálculo final do crédito.

2.2- Da Infração A- Dos contratos cumulativos

A empresa recorrente atua, em especial, no fornecimento de refeições (preparação de alimentos com fornecimento de mão de obra) e apurou seu Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ com base no Lucro Real. Assim, em primeira análise a empresa estaria sujeita à apuração do PIS e da Cofins no regime não cumulativo (tributação às alíquotas de 7,6% de Cofins e 1,65% de PIS e correspondente aproveitamento de crédito na forma legal).

Por meio de análise da EFD - Contribuições, no entanto, foi identificado que parte da apuração de saída se deu pelo regime cumulativo. Verificou-se, então, que a empresa manteve diversos contratos firmados anteriormente a data de 31/10/2003, o que justificaria, a princípio, a possibilidade de manutenção pela apuração cumulativa (alíquotas de 3% para Cofins e 1,65% para o PIS).

O artigo 10, inciso XI, alínea “b”, da Lei nº 10.833/2003 assim prevê:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

*XI - as receitas relativas a contratos firmados **anteriormente a 31 de outubro de 2003:***

(...)

*b) **com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;***

Sendo assim, para que os contratos em questão sejam submetidos à tributação no regime cumulativo, eles devem atender a 04 requisitos: i) que seja firmado anteriormente a 31 de outubro de 2003; ii) que tenha prazo superior a 1 (um) ano; iii) que seja de fornecimento de bens ou serviços; e iv) que seja a preço predeterminado.

Os contratos objeto do presente processo são questionados, exatamente, quanto ao 4º requisito- *do preço predeterminado para fins de aplicação do art.10, XI da Lei 10.833/03.*

Pois bem. Vejamos.

A Lei nº 11.196, de 2005, que dispôs, em seu art. 109, caput, sobre as situações em que o reajuste do preço não retiraria a sua natureza de predeterminado:

*Art. 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação insumos utilizados**, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.*

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1º de novembro de 2003.

Segundo o entendimento do julgador de piso, extrai-se, do conjunto normativo transcrito, que, salvo nas duas hipóteses mencionadas, os reajustes de preços ocasionarão a descaracterização como preço predeterminado. Essas duas únicas possibilidades são: o reajuste de preços em função do custo de produção ou o reajuste de preço em função da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

Com a devida vênia, diferentemente do defendido, imagino, o art. 109 da Lei nº 11.196/05 não possui o caráter restritivo suscitado pelo julgador “a quo”, nem restringe as hipóteses em que o reajuste contratual não desvirtua a predeterminação do preço, simplesmente, elencou-se duas dessas circunstâncias sem que essas sejam as únicas hipóteses em que o reajuste não descaracterizaria a predeterminação do preço. O dispositivo legal, simplesmente, afirmou que aquelas hipóteses não a desvirtuariam.

Explico.

Embora a lei, civil ou tributária, não forneça o conceito de preço pré-determinado, até o presente momento só previsto em instruções normativas que veiculam a interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, penso que a busca do seu significado não pode deixar de considerar o conceito de preço determinado, previsto na legislação civil.

A respeito do conceito determinado e determinável assim dispõe o Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 2002):

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Do dispositivo extrai-se a definição de preço, entendido como a quantia que o comprador se obriga a pagar ao vendedor.

A dicotomia entre determinado e determinável está presente nos artigos 485 a 487 do mesmo diploma.

Art. 485. A fixação do preço pode ser deixada ao arbítrio de terceiro, que os contratantes logo designarem ou prometerem designar. Se o terceiro não aceitar a incumbência, ficará sem efeito o contrato, salvo quando acordarem os contratantes designar outra pessoa.

Art. 486. Também se poderá deixar a fixação do preço à taxa de mercado ou de bolsa, em certo e determinado dia e lugar.

Art. 487. É lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação.

Pode-se concluir, a partir da leitura dos dispositivos, que determinado é o preço estabelecido pelas partes no momento da celebração do contrato e determinável, o que as partes, no momento da celebração do contrato, estabelecem os parâmetros segundo os quais, futuramente, se dará fixação do preço. Se não houver previsão contratual acerca do preço, não se está diante de um contrato de compra e venda.

Nesse contexto, não consigo imaginar uma definição de contrato a preço predeterminado, citado na Lei nº 10.833/2003, diversa da de contrato a preço determinado, fixada na Lei Civil. Predeterminado, é aquilo que se determinou de antemão.

Nessa linha, pode-se concluir que o instrumento contratual que vigia na data em que a Lei nº 10.833, de 2003 entrou em vigor previa (ou determinava) o preço contratado e o fator de reajuste desse preço.

Assim sendo, não consigo chegar à conclusão de que o reajuste do preço nos termos em que foi contratado desvirtue a sua predeterminação, pois ambos faziam parte do negócio jurídico.

É neste contexto que esta Relatora entende, com base nos princípios de direito privado, que a previsão na avença de indexador- IPC, IPA, IGP-M, INPC, IPCA e/ou outro e de atualização monetária não representa uma alteração do preço, mas a própria manutenção do valor predeterminado.

Em outras palavras, o preço predeterminado não se descaracteriza pela existência de indexadores econômicos por serem estes mero índices utilizados como referência para atualização monetária dos contratos e de ativos, o que, com a devida vênia, não torna o preço determinado (predeterminado) em indeterminado.

Entendo que a aplicação de cláusulas de reajuste não descaracterizam a predeterminação do preço, já que tais cláusulas visam, tão somente, repor o valor originário da moeda acordada contratualmente.

Por derradeiro, no que cerne às avenças com alteração do objeto e/ou aditivos, entendo que tais avenças não representam novo contexto fático (*novação*), ou seja, não descaracterizam as obrigações assumidas nas avenças originais, não podendo ser interpretadas como “novo contrato”.

No meu entender, a existência de indexadores nas avenças firmadas, sejam em decorrência de eventos ordinários ou extraordinários, os indexadores não são capazes de descaracterizar a predeterminação do preço firmada dado que este tipo de cláusula, visa, tão somente, a mera recomposição do preço, e, conseqüentemente, merecem os contratos permanecerem no regime cumulativo, previsto na Lei nº 9.718/98.

Para arrematar, a doutrina leciona que o preço predeterminado não se descaracteriza pela aplicação de indexador, trata-se, tão somente, de mera atualização monetária de valores avençados, bem como, não é instrumento válido a tornar novação de contrato previamente firmado para fins de fornecimento de bens e serviços. (NAVARRO E DERZI. *Sacha Calmon Navarro; Misabel Abreu Machado. PIS/Cofins Regime Cumulativo x não cumulativo. Contratos de Longo Prazo, Reajuste pelo ICPM, Instruções Normativas 468/04 e 658/06, RDDT nº 145m out/07, p.148*).

No meu entendimento, somente a adoção de índice que represente reajuste acima aos custos de produção Lei nº. 11.196, de 2005, art. 109 implica a sujeição das receitas decorrentes de contrato de fornecimento de bens e serviços de trato sucessivo, ao regime não-cumulativo da contribuição. A não comprovação, como no presente caso, pela fiscalização, de que o índice adotado pelas partes superou o valor referente aos custos de produção, torna admissível a manutenção dos contratos no regime cumulativo.

Por todo, voto por dar parcial provimento ao presente tópico recursal, de modo que as receitas decorrentes dos contratos devem ser tributadas pelo regime cumulativo referente, unicamente e especificamente, quanto aos seguintes contratos: Toyota do Brasil Ltda; Unimed Victória Cooperativa de Trabalho Médico; Mosaic Fertilizantes P&K Ltda. e outras; Aker Solutions do Brasil Ltda; Gerdau Aços Longos S.A.; Fundação Anglo Brasileiridade Educação e Cultura de SP; ScheringPlough Indústria Farmacêutica Ltda.; Associação Britânica de Educação; Vonpar refrescos S.A.; Editora Moderna Ltda; Josapar Joaquim Oliveira S.A. Participações; Nutrimental S.A. Indústria e Comércio de Alimentos; FCA Fiat Chrysler Participações Ltda.; Borrachas Vipal S.A.; Calçados Beira Rio S.A.; Waelzholz Brasmetal Laminação Ltda.; Unimed de Limeira Cooperativa de Trabalho Médico; Eliane S.A. – Revestimentos Cerâmicos.

Todavia, dado não ter restado comprovado tratar-se de contratos firmados antes de 31/10/2003, por isso, mantenho no regime não-cumulativo quanto aos seguintes contratos: Votorantin Cimentos S/A (filiais 0003, 0074, 0088 e 0106), Votorantin S/A e Votorantin Cimentos N/NE S/A; Aptiv Manufatura e Serviços de Distribuição Ltda (filiais 0007, 0010 e 0012); Tigre S/A Participações; Aperam Inox America do Sul S.A; Du Pont do Brasil S/A; Dana Indústrias Ltda e Faturamento para própria Sodexo.

2.3- DAS GLOSAS

2.3.1- Das Despesas com viabilização de mão-de-obra, uniformes, planos de saúde e odontológicos

A D. Fiscalização glosou créditos apurados sobre despesas com vale-alimentação, vale-transporte, plano de saúde, exames ocupacionais, perícias médicas de trabalho (incluindo laudos, análises técnicas etc), por ausência de previsão legal, entendeu que tais despesas não tratam de insumos para fins de tomada de créditos das contribuições.

Há expressa proibição legal de creditamento de dispêndios com mão de obra contratada de pessoa física (art. 3º § 2º inciso I das Leis 10.637/02 e 10.833/03). A norma em questão dispõe valor de mão de obra pago (e não remuneração, salário ou honorários), logo neste conceito amplo incluem-se o valor pago a título de ALIMENTAÇÃO, CESTA BÁSICA, VALE TRANSPORTE, ASSISTÊNCIA MÉDICA/ODONTOLÓGICA.

Não se desconhece que o inciso X do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/03 permite com creditamento das despesas com “vale-transporte, vale-refeição ou vale alimentação,

fardamento ou uniforme” entretanto, desde que, a pessoa jurídica beneficiada explore as atividades de limpeza, conservação e manutenção, o que não é o caso da Recorrente.

Por isso, o julgador de piso cancelou as glosas relativas às despesas incorridas com vale transporte fornecido aos funcionários da Impugnante que laboram na prestação de serviços de preparação e fornecimento de alimentação, pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no país, relativamente ao trajeto de ida e volta ao trabalho, observando-se que o empregado arca com os custos de vale-transporte até 6% (seis por cento) da sua remuneração básica, de modo que o cancelamento deve se dar em relação aos valores que ultrapassar o referido percentual e que tenham sido, de fato, custeados pela Interessada.

Todavia, assiste razão o julgador de piso, pois, as despesas com vale-alimentação e/ou vale-refeição aos empregados não se revelam como "item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente" o serviço prestado pela Autuada (critério da essencialidade), tampouco integram o seu processo produtivo "em face de singularidades da sua cadeia produtiva" ou por força de "imposição legal" (critério da relevância). As despesas com vale-alimentação e/ou vale-refeição são, em verdade, despesas operacionais que não dão direito ao crédito de PIS e Cofins.

Por oportuno, no tocante aos UNIFORMES, há possibilidade de concessão de créditos na aquisição de uniformes para funcionários de pessoas jurídicas que se dediquem a outras atividades, sobretudo, quando demonstrada a essencialidade ou relevância do uniforme para o processo produtivo e, no presente caso.

No seu ramo de atividade- preparo e fornecimento de refeições a clientes, a Recorrente está submetida às rígidas normas de higiene e limpeza, pois 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.

No meu entendimento, a utilização de uniformes servem, inclusive, para assegurar a limpeza do local de manipulação e fornecimento de refeições servidas pela Recorrente.

Como é sabido, a assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades, caso ela não faça uso de vestimentas adequadas, pode haver, certamente, a proliferação de microorganismos no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo.

Sendo assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os dispêndios com uniformes por serem essenciais ao ambiente produtivo de empresa Recorrente, voto por afastar a glosa e reestabelecer o crédito com a aquisição de uniformes.

Quanto as glosas com planos de saúde e odontológicos, uma parcela dos créditos glosados se refere a despesas com exames ocupacionais e perícias médicas (laudos médicos), laudos ergonômicos etc. Também foram glosadas despesas com planos de saúde e odontológicos.

O V. Acórdão Recorrido reconheceu que aquelas despesas incorridas com o pagamento de exames ocupacionais e perícias médicas (laudos médicos), laudos ergonômicos, bem como o Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (“PPRA”) por decorrerem de imposição legal, bem como, por serem relevantes para a atividade da Recorrente. Assim, foram canceladas as glosas sobre essas despesas, tendo sido mantidas apenas as glosas sobre gastos com planos de saúde e odontológicos.

Pois bem.

Quanto as glosas com planos de saúde e odontológicos, no que pese a importância da concessão de plano de saúde e odontológicos aos funcionários da Recorrente, de fato, tais dispêndios não são essenciais ou relevantes à atividade produtiva da Recorrente, tampouco integram o seu processo produtivo ou por força de “imposição legal” (critério da relevância), por isso, mantenho hígidas as respectivas glosas.

2.3.2- Outras despesas

Neste tópico, discute-se as glosas ocorridas na rubrica “outras despesas” que podem ser genericamente, segundo a Recorrente, ser classificadas em cinco grandes grupos: (i) Tecnologia da Informação (“TI”); (ii) treinamento de profissionais; (iii) marketing e eventos; (iv) consultoria; e (v) transporte de funcionários.

A Recorrente esclarece que contrata uma série de serviços de desenvolvimento e adaptação de softwares que permitem a gestão personalizada dos serviços prestados: (i) pedidos de compra formulados eletronicamente por clientes, diretamente nas plataformas eletrônicas ou no site da Recorrente; (ii) cardápios disponibilizados em cada cliente – complementações necessárias (a pedido do cliente, encaminhado eletronicamente), aquisição de insumos, gestão do estoque disponível etc. e (iii) das faturas e notas fiscais de compra e venda, bem como a conciliação com pedidos de compra.

Quanto as despesas com recursos humanos (treinamento de profissionais), esclarece a Recorrente, que possuem um peso particular nas atividades da Recorrente, pois uma parcela muito relevante do serviço prestado consiste na coordenação de equipes de trabalho alocadas na sede do cliente para preparação e disponibilização de refeições coletivas.

Quanto as despesas com marketing, afirma que no contexto empresarial, os termos “propaganda e publicidade” estão relacionados a uma série de atividades ligadas à propagação da ideia de qualidade, utilidade e importância de determinado produto ou serviço para o consumidor final e à divulgação desse determinado produto ou serviço entre seus potenciais consumidores. O marketing é essencial para a realização de novas “vendas” e, portanto, um item fundamental para a geração de receitas.

Quanto às despesas com consultoria jurídica, tributária e contábil, afirma a Recorrente que se referem a gastos relevantes, posto que o correto cumprimento da legislação depende da contratação desses profissionais.

Por sua vez, quanto ao transporte de pessoas, afirma que atua em todo o Brasil, por isso devendo deslocar supervisores para acompanhar o curso das atividades e da operação na sede do cliente de tempos em tempos. Defende que essas viagens são essenciais para o negócio da Recorrente, ensejando a apuração de créditos de PIS e COFINS.

Aqui não há reforma a fazer, entendo que tais dispêndios são serviços de apoio, e, que não dizem respeito ao processo produtivo da Recorrente, por isso, as glosas devem ser mantidas.

2.3.3- Glosa de créditos relativos a aquisições de produtos com alíquota zero - NCM 00000000 (INFRAÇÃO C4) e glosa de créditos relativos a aquisições de produtos com alíquota zero - NCM Incorreto (INFRAÇÃO C5)

É incontroverso que a Recorrente impetrou 5 (cinco) mandados de segurança relacionados à Contribuição para o PIS e à Cofins, mas apenas um deles repercute neste procedimento fiscal.

Trata-se do Mandado de Segurança nº 0008701-75.2011.4.03.6100, impetrado em 25/05/2011, cujo objeto é o direito de descontar/abater da base de cálculo do PIS e da Cofins os créditos dessas contribuições relativos às futuras aquisições de insumos tributados à alíquota zero, com posteriores saídas tributadas. Alternativamente a Impetrante postula seja enquadrada na sistemática cumulativa em relação às receitas decorrentes das vendas às quais os insumos tenham sido incorporados.

Aqui alinho-me ao entendimento do julgador de piso, pois em relação a estas glosas há identidade de objeto entre o presente processo administrativo e Mandado de Segurança nº 0008701-75.2011.4.03.6100, ajuizado pela Recorrente em trâmite perante a Justiça Federal da 3ª Região.

Nesse contexto, não conheço das razões postas relativamente a aquisições de insumos tributados à alíquota zero, em face da concomitância parcial entre os processos administrativo e judicial (Capítulo 3 deste voto).

Por flagrante existência de concomitância parcial, não conheço do presente tópico recursal.

2.3.4- Glosa de créditos relativos a aquisições de produtos com tributação monofásica e substituição tributária (Infração C 6)

A Recorrente atua no ramo de fornecimento de refeições, também compra mercadorias sujeitas à tributação concentrada, à substituição tributária e os revende ao consumidor final. As seguintes mercadorias são adquiridas e revendidas: água mineral, água tônica, cerveja, chopp, energético, gatorade, isotônico, refrigerante, repositor energético e schweppes guaraná (Anexo 31-Glosa Aquisições Revenda Monofásicos e ST, às fls. 19325/19429).

Foram glosados créditos de PIS e Cofins indicados com a natureza de “Aquisição Bens para Revenda” relativamente a documentos fiscais cujos valores foram pagos a pessoas jurídicas a título de aquisição de cigarros, refrigerantes, cervejas, energéticos e outros produtos com tributação diferenciada, que, segundo a Autoridade fiscal, não geram direito creditório.

A Recorrente alega, em relação à glosa de créditos relativos à aquisição de cigarros, que a Fiscalização fundamentou a sistemática de recolhimento do PIS e da Cofins nos artigos 170, inciso II e 446, ambos da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, a qual foi editada após os fatos geradores em discussão, relativos ao ano de 2016.

Os dispositivos citados estão descritos nos seguintes termos:

Art. 170. Não darão direito a crédito os valores das aquisições, para revenda, de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso I, “a”, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008, art. 14, e “b”, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, “a”, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008, art. 15, e “b”, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º):

(...) II - produtos em relação aos quais a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins foram pagas por substituição tributária.

(...) Art. 446. Os fabricantes e os importadores de cigarros e cigarrilhas são responsáveis, na condição de contribuintes substitutos, pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelos comerciantes varejistas e atacadistas, nos termos do art. 447 (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 3º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 53; Lei nº 9.715, de 1998, art. 5º, caput; Lei nº 10.865, de 2004, art. 29; e Lei nº 12.402, de 2011, art. 6º, caput e inciso II).

Constata-se, pela leitura dos dispositivos transcritos, que eles estão acompanhados dos dispositivos legais que lhe dão suporte, dos artigos 3º, I, “a”, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, cuja redação é a seguinte:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

O inciso III do § 3º do art. 1º se refere justamente às mercadorias em relação às quais a contribuição é exigida da empresa vendedora na condição de substituta tributária, o que significa dizer que o conteúdo do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, é mera reprodução dos artigos 3º, I, “a” das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, vigentes à época dos fatos geradores em litígio.

Por sua vez, no exercício de suas atividades, alega a Recorrente ser legítimo o direito à crédito nas aquisições de bens não sujeitos às contribuições, defende que, com a edição da Lei 11.033/04, essa proibição deixou de subsistir, na medida em que o artigo 17 expressamente possibilita a manutenção dos créditos de PIS e COFINS pelo vendedor, decorrentes das vendas efetuadas com suspensão, isenção, substituição tributária, alíquota zero, monofasia ou não incidência dessas contribuições.

Portanto, seria evidente, no entendimento da Recorrente, que esse preceito legal tacitamente revogou a proibição contida nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para permitir a manutenção e o aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos mesmo nos casos de revenda de produtos inseridos no regime monofásico ou de substituição tributária.

Todavia, entendo que não assistir razão a Recorrente.

Explico.

No que cerne ao artigo 17 da Lei 11.033/2004, há expressa disposição na qual se permite a manutenção dos créditos vinculados às saídas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Transcrevo o referido dispositivo legal:

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a **manutenção**, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

No entanto, entendo que tal dispositivo legal não trouxe nenhuma nova regra à apuração das contribuições, mas apenas esclareceu situações, porventura, controversas nos termos do que dispõe a exposição de motivos da MP 206/2004, a qual originou tal norma.

O art. 17, da Lei 11.033/2004, dispõe, unicamente, a respeito da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações com saídas não sujeitas ao pagamento da contribuição. Todavia, não se trata de permissão para creditamento de aquisições de produtos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições, ou em outras situações excepcionadas, mas é permitida a manutenção do crédito das contribuições que efetivamente foram pagas nas aquisições daqueles produtos que se sujeitarão a saídas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero), monofasia, substituição tributária ou não incidência.

Em outros termos, os créditos vinculados às vendas são mantidos, não criados. O dispositivo trata, tão somente, daqueles créditos já previstos pela norma, com as exclusões impostas, mas não cria ou institui novas possibilidades de créditos.

A previsão contida no art. 17 da Lei nº 11.033/04 trata-se de regra geral não se aplicando nos casos de tributação monofásica por força da referida vedação legal.

Aqui, não se trata de restringir o direito ao crédito das contribuições da não cumulatividade, mas permiti-la apenas naquelas situações determinadas pelo legislador, sem qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

O benefício contido no artigo 17 da Lei 11.033, de 2004, de que o vendedor tem direito a créditos vinculados às vendas efetuadas com alíquota zero do PIS e COFINS, não se aplica no caso de os bens adquiridos não estarem sujeitos ao pagamento das contribuições.”

Destaca-se que o legislador, ao criar tal sistemática de apuração, já considerou as etapas da cadeia produtiva, as margens estimadas, bem como, a vedação para o crédito nas aquisições.

Não socorre a recorrente, a meu ver, então, a tese de que a Lei no 11.033/2004 teria revogado dispositivos legais que vedavam o aproveitamento de créditos, nas leis de regência das contribuições. A Lei no 11.033/2004 não traz disposição “mais específica” que as constantes nas leis de regência, mas disciplina adicional a elas, com caráter explicativo, e não derogador de disposição legal expressa, não sendo difícil concluir que a palavra “manterão”, nem de longe, parece ter o condão de transformar vedação expressa em permissão.

Ao contrário sensu, permitir o creditamento nas situações sujeitas à sistemática da não incidência das contribuições é desvirtuar todo o sistema de apuração das contribuições, permitindo um ganho indevido por parte do sujeito passivo, afrontando a concorrência e outros setores econômicos que não teriam tal possibilidade.

Efetivamente, não há motivos para se afirmar que a Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 tenha revogado a alínea b, do inciso I do art. 3º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, razão pela qual é de se negar provimento ao Recurso Voluntário tópico, pois correta foram as glosas.

2.3.5- Glosa de créditos relativos a aquisições de serviços do exterior (Infração C 7)

A Fiscalização glosou créditos de PIS e Cofins referentes a valores remetidos à Sodexo Inversiones S.A. 18 e Sodexo S.A. 19, uma vez que a possibilidade de creditamento de PIS e Cofins sobre importação de serviços estaria condicionada ao atendimento dos requisitos previstos no art. 15 c/c art. 1º, ambos da Lei nº 10.865, de 2004, não bastando ao contribuinte recolher as contribuições incidentes na importação.

Segundo a Recorrente, os valores pagos à Sodexo Inversiones S.A. correspondem à remuneração por serviços que incluem: (i) análise de mercado regional, inclusive brasileiro, para expansão e crescimento; (ii) assistência para implementação de soluções desenvolvidas globalmente, no mercado local; (iii) assistência na implementação de sistemas padronizados no grupo econômico na operação doméstica, inclusive na aquisição de insumos, preparação de

refeições e gestão dessas atividades em benefício do cliente; (iv) assistência na implementação de protocolos de saúde e segurança.

Aqui não há reforma a fazer, entendo que tais dispêndios são serviços de apoio, não são essenciais ou relevantes à atividade produtiva da Recorrente, tampouco integram o seu processo produtivo ou por força de "imposição legal" (critério da relevância), por isso, as glosas devem ser mantidas.

2.3.6-Da imputação da multa de ofício e da sua incidência de juros

Registra-se que a imputação da multa de ofício se deu com base no artigo 44, da Lei 9.430/96, não havendo o que se falar em ilegalidade.

Pleiteia a Recorrente pelo afastamento da incidência dos juros sobre a multa de ofício, entretanto, diante da edição da recente Súmula deste CARF - 108, a aplico.

-Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Ante todo exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, conhecer em parte do Recurso Voluntário para afastar as preliminares arguidas, e no seu mérito, dar-lhe parcial provimento para:

(i) para determinar o cômputo do PIS e COFINS retidos na fonte no cálculo final do crédito devido;

(ii) afastar a glosa com dispêndios com aquisição de uniformes;

(iii) as receitas decorrentes dos contratos devem ser tributadas pelo regime cumulativo, unicamente e especificamente, quanto aos seguintes contratos: Toyota do Brasil Ltda; Unimed Victória Cooperativa de Trabalho Médico; Mosaic Fertilizantes P&K Ltda. e outras; Aker Solutions do Brasil Ltda; Gerdau Aços Longos S.A.; Fundação Anglo Brasileiridade Educação e Cultura de SP; ScheringPlough Indústria Farmacêutica Ltda.; Associação Britânica de Educação; Vonpar refrescos S.A.; Editora Moderna Ltda; Josapar Joaquim Oliveira S.A. Participações; Nutrimental S.A. Indústria e Comércio de Alimentos; FCA Fiat Chrysler Participações Ltda.; Borrachas Vipal S.A.; Calçados Beira Rio S.A.; Waelzholz Brasmatal Laminação Ltda.; Unimed de Limeira Cooperativa de Trabalho Médico; Eliane S.A. – Revestimentos Cerâmicos.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto da Ilustre Relatora, atrevo-me a divergir quanto à possibilidade de se manter sob o regime cumulativo de incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS receitas decorrentes dos contratos da *Tabela A* abaixo, firmados pela recorrente para o fornecimento de refeições, pelas razões que passo a expor.

A recorrente pleiteia o direito de ser tributada pelo regime cumulativo das contribuições em relação às receitas decorrentes dos referidos contratos com base no art. 10, inciso XI, alínea b, e no art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833/2003.

Vejamos o que dispõe a legislação de regência:

Lei nº 10.833/03

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

[...]

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;

Assim, tem-se como requisitos para que se mantenham as receitas de determinado contrato sob o regime cumulativo que ele:

- i. *Tenha sido firmado antes de 31/10/2003;*
- ii. *Tenha prazo superior a um ano;*
- iii. *Tenha por objeto:*
 - a. *Construção por empreitada; ou*
 - b. *Fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;*

No caso sob análise, trata-se de contratos de fornecimento de refeições, portanto, para que as receitas deles decorrentes sejam elegíveis a permanecerem sob o regime cumulativo de incidência das contribuições, além de terem sido firmados antes de 31/10/2003, imprescindível que sejam contratos que tenham preço predeterminado. O termo predeterminado significa determinado de antemão, de maneira prévia; dessa forma, em contratos com essa característica, o preço deve estar estipulado no contrato.

Em relação a isso, o art. 109 da Lei nº 11.196/2005 tratou de explicitar situações em que, ainda que seja reajustado, o preço não perde sua natureza de predeterminado. Vejamos:

Art. 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1º de novembro de 2003.

Portanto, ainda se considera como de preço predeterminado o contrato que tenha cláusula de reajuste de preços em função:

- i. *do custo de produção; ou*
- ii. *índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.*

Importante fazer a distinção entre índices de preços e índices de custos. Os índices de preços mais comuns, como o Índice Geral de Preços do Mercado (IGP-M), Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) etc. possuem diferentes metodologias de cálculo e, em regra, visam capturar a variação de preços ao consumidor ou ao produtor; já os índices que refletem a variação dos custos de produção ou dos insumos são mais específicos, e visam capturar a variação no custo de produção de determinado bem ou serviço.

O próprio ordenamento jurídico diferencia índices de preços gerais ou setoriais de índices que reflitam a variação dos custos de produção ou dos insumos. É o que se infere da leitura do caput do art. 2º da Lei nº 10.192/2001.

Art. 2º É admitida estipulação de correção monetária ou de reajuste por índices de preços gerais, setoriais ou que reflitam a variação dos custos de produção ou dos insumos utilizados nos contratos de prazo de duração igual ou superior a um ano.

A conjunção alternativa ou estabelece uma clara relação de alternância entre os índices mencionados no dispositivo.

Voltando-nos ao caso dos autos, recordemos que a fiscalização se deu sobre o ano calendário 2016, ou seja, tratou-se de verificar se as receitas auferidas em 2016 decorrentes dos

contratos sob análise ainda estavam elegíveis a serem tributadas sob o regime cumulativo das contribuições, considerando-se as cláusulas de reajustes e os aditivos firmados após 31/10/2003.

Entre os contratos listados na *Tabela A* abaixo, verifica-se a utilização dos seguintes índices de reajuste:

IGP-M:

O Índice Geral de Preços de Mercado (IGP-M) é o principal índice de reajuste utilizado nos contratos da recorrente. Trata-se de índice elaborado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) e seu cálculo leva em conta o seguinte:

Como o IGP-M é calculado?

O cálculo do indicador, assim como os outros dois indicadores (IGP-10 e IGP-DI), tem em conta a variação de preços de bens e serviços, bem como de matérias-primas utilizadas na produção agrícola, industrial e construção civil. Dessa forma, o resultado do IGP-M é a média aritmética ponderada da inflação ao produtor (IPA), consumidor (IPC) e construção civil (INCC).

Índice de Preços ao Produtor Amplo (IPA); Índice de Preços ao Consumidor (IPC); Índice Nacional de Custo da Construção (INCC).

Os pesos de cada um dos índices componentes correspondem a parcelas da despesa interna bruta, calculadas com base nas Contas Nacionais – resultando na seguinte distribuição:

60% para o IPA; 30% para o IPC; 10% para o INCC; Nesse contexto, o IPA é o indicador que monitora a variação de preços percebidos por produtores, ao passo que o IPC acompanha o comportamento dos preços que impactam diretamente o consumidor final. Por fim, o INCC apresenta os custos para a construção civil, em uma análise que considera a variação de preços de materiais de construção e custo de mão de obra especializada.¹

Como se vê, o IGP-M é um índice geral de preços, sendo composto por IPA-M, IPC e INCC. Trata-se de índice heterogêneo, que abrange preços ao produtor, ao consumidor e da construção civil, sendo incabível aplicá-lo como reflexo da variação dos custos de produção ou da variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pela recorrente no fornecimento de refeições.

IPA

O Índice de Preços ao Produtor Amplo (IPA) também é calculado pela FGV e é o principal componente do IGP-M. O índice busca registrar “variações de preços de produtos

¹ <https://portal.fgv.br/noticias/igp-m-resultados-2024>. Acesso em 20/12/2024

agropecuários e industriais nas transações interempresariais, isto é, nos estágios de comercialização anteriores ao consumo final”²

Tendo em sua composição bens agropecuários e industriais, não é índice que reflita a variação dos custos de produção ou a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pela recorrente no fornecimento de refeições. Em especial, a parte relativa aos bens industriais em muito foge da atividade da recorrente.

INPC

O Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) é calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e, de acordo com o site da instituição, tem o seguinte objetivo:

O INPC tem por objetivo a correção do poder de compra dos salários, através da mensuração das variações de preços da cesta de consumo da população assalariada com mais baixo rendimento. Esta faixa de renda foi criada com o objetivo de garantir uma cobertura populacional de 50% das famílias cuja pessoa de referência é assalariada e pertencente às áreas urbanas de cobertura do SNIPC - Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor.

Trata-se, assim, de índice geral de preços com foco na cesta de consumo da população de mais baixa renda, não sendo índice apto a refletir a variação dos custos de produção ou a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pela recorrente em sua atividade de fornecimento de refeições.

IPC-Fipe

Trata-se de índice de preços calculado pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe). No site da instituição, é assim descrito:

IPC - Índice de Preços ao Consumidor

O índice de Preços ao Consumidor do Município de São Paulo é o mais tradicional indicador da evolução do custo de vida das famílias paulistanas e um dos mais antigos do Brasil. Começou a ser calculado em janeiro de 1939 pela Divisão de Estatística e Documentação da Prefeitura do Município de São Paulo. Em 1968, a responsabilidade do cálculo foi transferida para o Instituto de Pesquisas Econômicas, vinculado ao Departamento de Economia da USP e, posteriormente em 1973, com a criação da Fipe, para esta instituição. Ele estima as variações do custo de vida das famílias com renda familiar entre 1 e 10 salários mínimos.³

² <https://portalibre.fgv.br/estudos-e-pesquisas/indices-de-precos/ipa>. Acesso em 20/12/2024

³ [https://www.fipe.org.br/pt-br/indices/ipc/#:~:text=Taxas%20de%20varia%C3%A7%C3%A3o%20quadrissemanal%20por%20grupo%20IPC%2DFipe&text=O%20sistema%20de%20c%C3%A1lculo%20sempre,04%20semanas%20anteriores%20\(base\)](https://www.fipe.org.br/pt-br/indices/ipc/#:~:text=Taxas%20de%20varia%C3%A7%C3%A3o%20quadrissemanal%20por%20grupo%20IPC%2DFipe&text=O%20sistema%20de%20c%C3%A1lculo%20sempre,04%20semanas%20anteriores%20(base).). Acesso em 20/12/2024

Como se vê, sua finalidade é mensurar a evolução do custo de vida das famílias de uma determinada área geográfica bastante restrita: o município de São Paulo. Além disso, seu foco é ainda mais delimitado, tendo por escopo o custo de vida das famílias com renda familiar entre 1 e 10 salários-mínimos. Assim, claramente não se trata de parâmetro apto a refletir a variação dos custos de produção ou a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pela recorrente em sua atividade de fornecimento de refeições.

IPC-IEPE

O Índice de Preços ao Consumidor – IEPE é elaborado pelo Instituto de Estudos e Pesquisas Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Sua composição é bastante variada, contendo itens de vestuário, alimentação, higiene, lazer etc.⁴

Além de medir preços ao consumidor final, o fato de ter composição variada e que vai muito além de itens de alimentação impede seu uso como índice apto a refletir a variação dos custos de produção ou a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pela recorrente em sua atividade de fornecimento de refeições.

Para além dos índices de reajuste, ao analisar os contratos de maneira individualizada, verificaram-se também as seguintes situações:

- i. Aditamento posterior a 31/10/2003 para inclusão de serviços, desnaturando o contrato original;
- ii. Último aditivo de prorrogação apresentado com prazo de vencimento anterior ao ano calendário fiscalizado, implicando em não comprovação da vigência do contrato no período fiscalizado;
- iii. Não apresentação de aditivos para prorrogação do prazo do contrato, implicando em não comprovação da vigência do contrato no período fiscalizado;

A tabela abaixo sintetiza os contratos objeto de análise por este voto. A coluna “regra de reajuste”, na maior parte dos casos, é suficiente para descaracterizar o preço predeterminado do contrato, pelo já exposto em relação aos índices de reajuste utilizados.

No entanto, em muitos casos, a coluna “Outra causa para descaracterização do contrato como de preço predeterminado” traz outra razão, também por si só suficiente, para que as receitas deles decorrentes não sejam elegíveis para tributação sob o regime cumulativo das contribuições. Em especial, verifica-se que não houve comprovação de que alguns contratos de fato foram firmados até 31/10/2003 ou, ainda que tenham sido, de que estavam vigentes à época do período fiscalizado, descumprindo, assim, outro requisito essencial do art. 10, inciso XI, alínea b, e no art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833/2003.

⁴ <https://www.ufrgs.br/iepe/iepebanco/nucleo.html>. Acesso em 20/12/2024

Parte	Regra de reajuste	Outra causa para descaracterização do contrato como de preço predeterminado
Toyota do Brasil LTDA	50% IGP-M 50% IPA-Gêneros alimentícios	Em aditivo firmado após 31/10/2003, foram incluídos novos serviços, desnaturando o contrato original
Mosaic Fertilizantes P&K LTDA	70% IGP-M 30% INPC	Último aditivo apresentado tinha prazo final anterior ao ano calendário fiscalizado, não tendo sido, portanto, comprovada sua vigência no período fiscalizado
Aker Solutions do Brasil LTDA	60% IGP-M 40% Dissídio da categoria	Regra de reajuste de preço constante do contrato original (através da comprovação do aumento do custo alimentar e da mão de obra) foi modificada em aditivo de 2006, passando a prever reajuste de 60% IGP-M + 40% dissídio da categoria)
Gerdau Aços Longos S.A.	70% IGP-Coluna 6 30% Dissídio da categoria	-
Schering-Plough Indústria Farmacêutica LTDA	60% IPC-Fipe 40% Dissídio da categoria	
Vonpar Refrescos S.A.		Cláusula de reajuste não é clara, estando definida como “mediante negociação entre as partes”.
Editora Moderna LTDA	70% IPA-EP 30% Dissídio da categoria	
Josapar Joaquim Oliveira S.A. Participações	IPC-IEPE (Índice de Preços ao Consumidor calculado pelo Centro de Estudos e Pesquisas Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul)	
Nutrimental S.A. Indústria e Comércio de Alimentos		Não houve apresentação de instrumento aditivo, o que seria necessário para prorrogação, segundo contrato original. Não restou, portanto, comprovada sua vigência no período fiscalizado
FCA Fiat Chrysler Participações Brasil LTDA		Não houve apresentação de aditivos. Não restou, portanto, comprovada sua vigência no período fiscalizado
Borrachas Vipal S.A.	60% IPC-IEP 40% Reajuste de salários	Aditivo firmado em 01/05/2004 previu reajuste de preços justamente em função do novo regime tributário (não cumulativo) das contribuições
Calçados Beira-Rio S.A.	60% IGP-M 40% Dissídio coletivo	
Waelzholz Brasmetal Laminação Ltda	60% IGP-M 40% Dissídio coletivo	Alteração do objeto do contrato e repactuação de preços após 31/10/2003
Eliane S/A - Revestimentos Cerâmicos	60% IGP-M 40% Dissídio coletivo	Contrato foi rescindido a partir de 03/09/2016

Tabela A

Pela composição dos índices utilizados nos contratos firmados pela recorrente, não há como admitir que reflitam a variação dos custos de produção ou a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados pela recorrente em sua atividade de fornecimento de refeições.

Ainda que não reflitam os custos de produção ou dos insumos, se o reajuste decorrente da aplicação desses índices não fosse superior ao percentual correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, não restaria descaracterizada a natureza de preço predeterminado do contrato, conforme dispunha o §3º do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 658/2006, que vigeu até 14/10/2019.

Do Preço Predeterminado

Art. 3º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

[...]

§ 3º O reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não descaracteriza o preço predeterminado.

Ocorre que tampouco houve comprovação, pela recorrente, de que os reajustes decorrentes das cláusulas contratuais se deram em patamares não superiores ao acréscimo dos custos de produção ou à variação ponderada dos custos de seus insumos.

Dessa forma, o reajuste contratual pelo IGP-M, pelo INPC ou por qualquer dos índices acima detalhados, desacompanhado de prova de que tal índice foi inferior aos patamares referidos no §3º do art. 3º da IN SRF 658/2006, não configura “preço predeterminado”.

Nesse sentido vem decidindo a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Acórdão 9303-015.096 – 11/04/2024

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

Data do fato gerador: 31/05/2005

CONTRATAÇÃO A PREÇO PREDETERMINADO. APLICAÇÃO DE REAJUSTE PELO ÍNDICE DO IGP-M. DESCARACTERIZAÇÃO. REGIME DE INCIDÊNCIA CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O reajuste pelo IGP-M não reflete o custo de produção nem a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados e, por conseguinte, descaracteriza o contrato reajustado por esse índice como sendo “a preço predeterminado”, condição essencial para manter as receitas decorrentes do contrato no regime de

incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, conforme art. 10 da Lei 10.833/2003, salvo nas hipóteses em que o postulante ao crédito comprove que tal índice foi inferior aos patamares estabelecidos no § 3º do art. 3º da IN SRF 658/2006 (e nas que lhe sucederam, na missão de disciplinar o art. 109 da Lei 11.196/2005).

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto, mantendo as receitas decorrentes dos contratos listados na *Tabela A* acima auferidas em 2016 tributadas pela Contribuição para o PIS e pela COFINS sob o regime não cumulativo.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha