



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.725521/2017-26
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3301-013.836 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrentes GESTORES PRISIONAIS ASSOCIADOS S/A - GPA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PIS/PASEP. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CONTRAPRESTAÇÃO PECUNIÁRIA MENSAL. RECEITA. INCIDÊNCIA.

A receita relativa à contraprestação pecuniária mensal consiste na remuneração pela prestação dos serviços no âmbito do contrato de concessão administrativa, portanto, tributável pelo PIS/Pasep e pela COFINS.

PIS/PASEP. COFINS. EXCLUSÃO BASE DE CÁLCULO. CONTRAPRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afastada a hipótese de caracterização da contraprestação pecuniária como subvenção para investimento, não há previsão legal para sua exclusão da base de cálculo da remuneração recebida e esta submete-se à incidência das contribuições.

PIS/PASEP. COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE EQUILÍBRIO. INCIDÊNCIA.

A receita de equilíbrio consiste na remuneração pela prestação dos serviços no âmbito do contrato de concessão administrativa, portanto, tributável pelas contribuições.

PIS/PASEP. COFINS. BASE DE CÁLCULO. INDENIZAÇÃO DE SEGUROS. INCLUSÃO.

Integra a receita bruta, para efeito do cálculo da contribuição social não cumulativa, o valor recebido, a título de indenização de seguro pelo sinistro de seus bens do ativo permanente e do circulante.

PIS/PASEP. COFINS. BASE DE CÁLCULO. REEMBOLSO DE DESPESAS. INCIDÊNCIA.

A recuperação de custos integram a receita bruta, razão pela qual submete-se à tributação pelas contribuições.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. VALE-ALIMENTAÇÃO. VALE-TRANSPORTE.

Para fins do desconto de créditos de que trata o inciso X do art. 3º das leis de regência das contribuições, são considerados os dispêndios com vale-transporte

e vale-alimentação, apenas da pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e conhecer do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

“Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os seguintes Autos de Infração:

- de fls. 3/10, em que são exigidos R\$ 642.257,54 de PIS/Pasep não cumulativo, além de multa de ofício de 75% e encargos legais;
- de fls. 11/18, em que são exigidos R\$ 2.958.277,38 de Cofins não cumulativa, além de multa de ofício de 75% e encargos legais.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 19/26), a Gestores Prisionais Associados (GPA) é uma sociedade anônima de propósito específico, que tem por objeto social as atividades de construção e gestão, sob o regime de concessão administrativa, de Complexo Penitenciário localizado na região metropolitana de Belo Horizonte.

A autoridade fiscal explica que o Estado de Minas Gerais, por intermédio da Secretaria de Estado e Defesa Social, mediante licitação, decidiu delegar à iniciativa privada a construção e gestão do Complexo Penal pelo prazo de 27 anos, em conformidade com a Lei Federal nº 11.079/04 (Parcerias Público-Privadas) e demais normas que regem a matéria.

Relata que, de acordo com a Cláusula 14, Capítulo V, do contrato, a remuneração da concessionária será composta pelas seguintes parcelas: contraprestação pecuniária mensal, parcela anual de desempenho e parcela relativa ao parâmetro de excelência.

Esclarece que a contraprestação pecuniária mensal será calculada de acordo com o valor da vaga/dia disponibilizada e ocupada em cada unidade penal e que na remuneração paga à concessionária já estão incluídos todos os custos diretos e indiretos e demais despesas operacionais que se relacionam ao fiel cumprimento do contrato.

Informa que a Cláusula 25 do Capítulo X dispõe sobre o equilíbrio econômico financeiro do contrato, sendo que constitui pressuposto básico a justa equivalência entre a prestação e a remuneração da Concessionária.

Narra que a Cláusula 32 do Capítulo XII versa sobre a reversão dos bens integrantes da Concessão Administrativa, ao final da qual devem retornar ao Poder Concedente os bens reversíveis, direitos e privilégios vinculados à exploração da concessão. Diz que a reversão é uma característica do contrato, posto que todos os valores investidos pela Concessionária deverão ser ressarcidos, via aportes financeiros, pelo Poder Concedente.

Informa que, a partir do SPED, apurou a receita bruta auferida em 2013, constatando que as seguintes receitas devem compor a base de cálculo do PIS/Cofins: Contraprestação Pecuniária, Receita de Reequilíbrio, Receita Financeira e Receita de Ressarcimento.

Relata que as notas fiscais de serviços apresentadas, referentes às receitas de contraprestação pecuniária e às receitas de reequilíbrio, são referentes aos "Serviços de Administração em Geral" e "Administração de Penitenciárias e Reformatórios".

Aduz que, em análise do Dacon de 2013, constatou que a receita bruta informada para apuração do PIS e da Cofins não reflete a totalidade das receitas escrituradas.

Informa que os valores apurados são os seguintes:

ANEXO I - RECEITAS

CONTRIBUINTE: GESTORES PRISIONAIS ASSOCIADOS S/A - GPA
CNPJ: 10.880.989/0001-29

DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS CONSIDERADAS PELA FISCALIZAÇÃO

AC 2013

Receita - Base de Cálculo	Cta. Sped Contábil	janeiro	fevereiro	março	abril	maio	junho	julho	agosto	setembro	outubro	novembro	dezembro	Total
Contraprestação Pecuniária	4.1.01.01.001	723.658,72	1.479.874,33	1.595.933,85	1.696.359,12	1.751.369,24	1.694.286,81	3.600.262,04	1.925.391,51	4.206.463,92	7.494.160,83	9.820.434,85	3.767.254,80	33.376.570,11
Receita de Equilíbrio	4.1.01.01.005	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.690.080,00	3.780.120,00	1.890.000,00	1.890.000,00	1.890.060,00	13.230.360,00
Receita Financeira	4.1.02.01.005	2.286,59	219,33	416,85	251,66	722,56	635,18	252.039,72	44.899,51	26.055,98	35.270,05	24.811,90	27.766,58	415.385,01
Receita de Ressarcimento	4.2.01.01.001	360.332,83	1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.360.332,83
TOTAL		1.106.278,24	2.480.093,66	1.597.350,70	1.696.610,78	1.752.111,80	1.694.922,00	3.752.400,76	3.860.351,02	8.012.639,90	11.279.550,87	5.535.246,75	5.685.081,38	48.402.647,95

Relativamente aos créditos da não cumulatividade, ressalta que as possibilidades de utilização de crédito na sistemática da não cumulatividade foram instituídas pelas Leis n.º 10.637/2002 (PIS/Pasep) e n.º 10.833/2003 (Cofins). Disserta sobre os créditos da não cumulatividade previstos nas referidas leis. Informa que diversos créditos de PIS e Cofins apurados e descontados das contribuições devidas extrapolaram o permissivo legal. Esclarece que os créditos admitidos estão relacionados no Anexo II, abaixo transcrito:

ANEXO II - CRÉDITOS

CONTRIBUINTE: GESTORES PRISIONAIS ASSOCIADOS S/A - GPA
CNPJ: 10.880.989/0001-29

DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO

BRIGADAS	janeiro	fevereiro	março	abril	maio	junho	julho	agosto	setembro	outubro	novembro	dezembro	Total
Bens Utilizados como Insumos **	183.043,54	119.781,91	3.431,20	22.463,09	46.413,45	14.098,67	11.681,98	61.715,51	92.604,15	97.510,12	42.780,14	29.644,12	725.168,38
Serviços Utilizados como Insumos **	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	244.409,38	268.435,80	403.805,04	1.541.831,71	484.049,77	2.942.531,72
Outros de Energia Elétrica, Térmica, Vapor *	30.610,58	12.612,00	21.441,57	23.269,36	25.957,63	18.141,17	43.233,63	50.694,27	57.921,87	56.779,98	59.547,82	55.391,62	455.601,68
Aluguel de Equipamentos *	25.535,00	17.803,42	23.209,50	11.979,50	6.057,00	55.453,45	3.730,00	2.500,00	9.787,54	7.595,00	7.870,00	19.870,01	191.470,43
Disp. Contraprestações de Arrendamento Mercantil *	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	31.793,00	11.510,98	11.510,98	11.510,98	11.510,98	11.510,98	89.307,90
Sobre Bens do Ativo Imobil. (Encargos de Depreciação) *	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	279,33	832,68	832,68	832,68	832,68	832,68	4.442,73
Total	229.189,12	150.197,33	46.182,77	59.711,95	78.428,07	97.693,29	90.677,93	371.662,82	441.073,02	578.033,80	1.664.373,31	601.299,18	4.408.522,63

CRÉDITOS APURADOS	janeiro	fevereiro	março	abril	maio	junho	julho	agosto	setembro	outubro	novembro	dezembro	Total
PIS (1,65%)	3.781,62	2.478,26	762,02	985,25	1.294,06	1.611,94	1.496,19	6.132,44	7.277,70	9.537,56	27.462,16	9.921,44	72.740,62
COFINS (7,6%)	17.418,37	11.415,00	3.509,89	4.538,11	5.960,53	7.424,69	6.891,52	28.246,37	33.521,55	43.930,57	126.492,37	45.698,74	335.047,22

Relata que foram glosados os seguintes créditos:

- Serviços utilizados como insumos: vale-alimentação operação e vale-transporte operação, uma vez que tais créditos são admissíveis apenas para empresas que exploram as atividades de prestação de serviços de limpeza conservação e manutenção;
- Serviços utilizados como insumos: gastos com transporte de funcionários e transporte alimentação, por não se relacionarem diretamente com o serviço prestado;

- Encargos de Amortização de Edificação e Benfeitorias: aduz que não é devido tal crédito nos contratos de Concessão Administrativa com o poder público quando os valores investidos em construções e na aquisição de bens são ressarcíveis ao poder público. Argumenta que os valores investidos em edificações e benfeitorias não foram registrados no ativo imobilizado. Diz que seu entendimento está em consonância com a Solução de Consulta da 9ª Região Fiscal de n.º 167, de 20/08/2012;

- Outras operações com direito a crédito: esclarece que a interessada informou que tais créditos dizem respeito à "eliminação da parcela correspondente ao ressarcimento dos investimentos feitos pelo parceiro privado na construção das Unidades Prisionais, infraestrutura básica para operação do serviço sob concessão". Afirma que a contribuinte alegou que a referida parcela já havia sido integralmente submetida à tributação do PIS e da Cofins e invocou a aplicação do disposto no §4º do art. 6º da Lei n.º 11.079/2004, segundo a qual a parcela referente ao aporte de recursos realizados deverá ser computada na determinação do lucro líquido para fins de apuração do lucro real, da base de cálculo da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, na proporção em que o custo para a realização de obras e aquisição de bens for realizado. Explica que os aportes realizados pelo poder público nos contratos de concessões administrativas celebrados com as PPP estão sujeitos à incidência dos tributos mencionados. Aduz que, em análise das informações do Sped Contábil, constatou que os valores lançados nos Dacon na rubrica "Outras Operações com Direito a Crédito" foram contabilizados como amortização do ativo financeiro (Cta: 4.1.01.03 "Amortização do Ativo Financeiro"). Entende que, considerando que tais amortizações se referem a ressarcimento dos valores investidos, eles não geram direito ao crédito de PIS e Cofins, posto que não estão exoneradas do recolhimento dos referidos tributos.

Relata, por fim, que os valores declarados em DCTF de PIS/Cofins não refletem os valores devidos, tendo, por isso, realizado o lançamento em discussão.

Cientificada em 05/07/2017, a interessada apresentou a impugnação de fls. 282/319 em 04/08/2017, alegando, em síntese, o seguinte.

No tópico "DO LANÇAMENTO", alega que os débitos constituídos de PIS/Pasep e de Cofins apurados em 2013 foram lançados sobre receitas decorrentes de Contrato de Concessão Administrativa (fls. 147/59) celebrado com o Estado de Minas Gerais para a construção e gestão de complexo penitenciário. Informa que este é um contato de Parceria Público Privada (PPP), que é instrumento celebrado no intuito de atrair o investimento privado para a execução de obras de interesse público, em que o parceiro público reparte os riscos da atividade com o parceiro privado. Aduz que, por força do contrato, além da obrigação de implantar a infraestrutura do complexo penitenciário, assumiu a obrigação de executar as atividades de operação e gestão.

Argumenta que a insuficiência no recolhimento das contribuições teria se dado pela omissão de rendimentos e pela tomada indevida de créditos da não cumulatividade.

Alega, todavia, que a fiscalização não desenvolveu as razões pelas quais considerou que as citadas receitas deveriam ter sido oferecidos à tributação, limitando-se a incluí-las na base de cálculo do PIS e da Cofins sem qualquer fundamentação.

Reclama que os autos são obscuros também no que diz respeito aos créditos glosados. Afirma que ao invés de indicar os itens glosados, a autuação apontou apenas os itens por ela considerados, de modo que, para descobrir o que foi glosado, teve que encontrar a diferença entre a sua apuração e a do Fisco.

No tópico "DA INSUBSISTÊNCIA DA INFRAÇÃO PELA OMISSÃO DE RENDIMENTOS", item "Da contraprestação pecuniária", esclarece que a "receita de contraprestação pecuniária" deve ser compreendida à luz da Lei n.º 11.079/2004, que instituiu as normas gerais para contratação desta modalidade de PPP.

Argumenta que, da análise dos dispositivos contratuais em conjunto com as previsões contidas na citada lei, é certo que a parcela da contraprestação pecuniária paga pelo Estado de Minas Gerais não possui caráter remuneratório, posto que objetiva subsidiar o capital investido pelo parceiro privado na construção do complexo penal.

Diz que, embora se fale em contraprestação pecuniária, os valores repassados pelo Poder Concedente englobam tanto o ressarcimento pela construção do bem público (receitas de construção) quanto a remuneração pela gestão do complexo penitenciário, objeto do Contrato de Concessão Administrativa (receitas de operação).

Alega que a parcela referente às receitas de operação sofre a incidência do PIS e Cofins por consubstanciar-se em receita auferida com a prestação de serviço, tanto é que sobre essa parcela foram recolhidas tais contribuições. Afirma que o recolhimento foi abatido do valor considerado devido pela autuação por meio da sua indicação no campo "Outras Deduções" do auto de infração.

Argumenta que as receitas de construção não devem ser tributadas por se caracterizarem como subvenção para investimento, representando meras transferências patrimoniais, nas quais está ausente o caráter remuneratório ou contraprestacional. Explica que as subvenções "são ajudas ou auxílios pecuniários, concedidos pelo Estado, em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público", que podem ser divididas em subvenções para investimento e subvenções para custeio, nos termos do Parecer Normativo CST n.º 112, de 01/01/1979. Com base no referido parecer, aduz que a "subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos." Afirma que tal característica está presente no Contrato de Concessão, no que se refere à construção do complexo penitenciário.

Assevera que, do ponto de vista contábil, as subvenções para investimento eram contabilizadas diretamente no patrimônio líquido da entidade que recebia o recurso, em conta de reserva de capital, sem trânsito em conta de resultado, como dispunha o art. 182, §1º, d, da Lei n.º 6.404/768.

Diz que desde o Decreto-Lei n.º 1.598/77 existia previsão expressa de não tributação pelo IR das subvenções para investimento, desde que: (i) fossem contabilizadas como reserva de capital; e (ii) que essa reserva não pudesse ser objeto de distribuição aos sócios, ficando sua utilização restrita à absorção de prejuízos ou ao aumento de capital.

Ressalta que a não tributação estava vinculada ao registro da subvenção em conta de reserva de capital, mas que a partir da edição da Lei n.º 11.638/2007, que iniciou o processo de convergência nas normas tributárias brasileiras ao padrão internacional, a alínea d do §1º do art. 182 da Lei n.º 6.404/76 foi revogada, de modo que a contabilização em conta de reserva se tornou impossível, razão pela qual os valores recebidos passaram a transitar pelo resultado, o que gerou dúvida acerca de sua tributação.

Argumenta que, com a entrada em vigor da Lei n.º 11.638/2007, a RFB se posicionou no sentido de tributar as subvenções para investimento, que deveria ocorrer caso o seu valor fosse reconhecido diretamente no resultado, justamente pela ausência de previsão legal para sua exclusão. Diz que tal entendimento estava equivocado, uma vez que as reservas de capital, apesar de representarem efetivos acréscimos aos ativos da empresa, não decorriam dos lucros auferidos em suas operações normais, já que representavam contribuição do Poder Público, sendo, portanto, valores que não transitavam pelo resultado.

Informa que as subvenções para investimento foram objeto de regulação específica no âmbito do Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei n.º 11.941/2009 e que o disposto nos arts. 18 e 21 estende os efeitos do RTT para a apuração do PIS e da Cofins,

permitindo expressamente a exclusão das subvenções da base de cálculo das contribuições.

Afirma que a norma que torna impossível a tributação das subvenções para investimento pelo PIS e pela Cofins está em linha com a lógica do tratamento a ele atribuído antes da edição da Lei n.º 11.638/2007. Destaca que a norma determina a tributação das subvenções apenas nas hipóteses em que a ela for atribuída destinação diversa da prevista, ficando claro que a necessidade de contabilização em conta de reserva não era condição sine qua non para a não tributação, mas apenas uma forma de controle da destinação dos recursos.

Sustenta que a receita de contraprestação pecuniária paga pelo Poder Concedente no âmbito de Concessão Administrativa inclui transferências patrimoniais voltadas a subsidiar a construção do complexo penitenciário, parcelas que sem índole remuneratória e que se são subvenções para investimento, já que voltadas a possibilitar a implantação do empreendimento econômico almejado pelo Poder Público. Diz ser evidente que em 2013 estava vigente o art. 21 da Lei n.º 11.941/2009, que expressamente permitia a exclusão das subvenções, a que se refere o art. 18, da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Afirma que a jurisprudência administrativa tem consistentemente afastado a tributação do PIS e da Cofins sobre subvenções para investimento. Traz aos autos diversas decisões administrativas do CARF e do CSRF que ratificam seu entendimento. Entende, com base nesses julgamentos, que é inconteste, no caso em análise, a intenção do Poder Público em subvencionar a implantação do empreendimento pelo agente privado, não restando dúvida que a receita de construção se caracteriza como subvenção para investimento.

Conclui que a parcela das receitas de contraprestação pecuniária referente à receita de construção não deve ser objeto de incidência do PIS e da Cofins.

No item "3.2. Da receita de reequilíbrio", explica que ela tem origem no Termo Aditivo n.º 2 do Contrato de Concessão (doc. 03) e faz referência a gastos adicionais já efetuados com a estruturação do bem público. Esclarece que tal termo possui como objeto a "alteração do cronograma físico das obras de infraestrutura" (doc. 03, fl. 2), bem como a fixação de novas datas para a entregas de unidades prisionais adicionais, além de um novo mecanismo de pagamento pelo Estado de Minas Gerais denominado Parcela Complementar.

Salienta que o Anexo I do Auto de Infração demonstra o pagamento da quantia de R\$ 1.890.060,00 a partir do mês de agosto de 2013 para a receita de reequilíbrio, valor mensal que é o previsto no aditivo de contrato acima referenciado.

Argumenta que a receita de reequilíbrio, por ter como objetivo ressarcir investimentos adicionais com a expansão do empreendimento econômico originariamente planejado, possui natureza idêntica à receita de construção e, dessa forma, sobre ela não incide as contribuições, tendo em vista se tratar de subvenção para investimento, exatamente pelos fundamentos já desenvolvidos.

No item "3.3. Da receita financeira", aduz que, desde a Emenda Constitucional n.º 20/1998, a União está autorizada a instituir contribuições sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, competência que foi exercida nas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, que instituíram o regime não cumulativo das contribuições sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas (inclusive as financeiras). Afirma que o art. 27 da Lei n.º 10.865/2004 autorizou o Poder Executivo a reduzir e restabelecer a alíquota das contribuições sobre as receitas financeiras. Esclarece que, assim, foi publicado o Decreto n.º 5.164, de 30/07/2004, que reduziu a zero as alíquotas incidentes sobre as receitas financeiras, situação mantida no Decreto n.º 5.442, de 09/05/2005. Informa que tal situação foi alterada apenas com a entrada em vigor do Decreto n.º

8.426/2015, em 01/07/2015. Conclui que, desde 30/07/2004, a indevida restrição ao aproveitamento de créditos de PIS/Cofins sobre despesas financeiras foi compensada com a ausência de tributação sobre as receitas de mesma natureza.

No item "3.4. Da receita de ressarcimento", explica que a receita de ressarcimento é relativa a indenizações recebidas da Cemig (ressarcimento pelo custo com implantação de rede elétrica, doc. 04) e da Allianz Seguros (danos em taludes, doc. 05), de modo que não devem compor a base de cálculo do PIS/Cofins, tendo em vista se tratarem de mera recuperação de um custo anterior. Alega que os valores recebidos a título de indenização é apenas a recomposição do patrimônio que fora anteriormente afetado e não o acréscimo de novos elementos. Traz aos autos decisão do CARF que corrobora o seu entendimento.

No tópico "4. DA INSUBSISTÊNCIA DA INFRAÇÃO PELA TOMADA INDEVIDA DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE", explica o que são os gastos cujos créditos foram desconsiderados pela fiscalização:

ii.a - vale-alimentação operação: vale-alimentação dos colaboradores da GPA lotados nas unidades prisionais e envolvidos diretamente com a prestação dos serviços objeto do Contrato de Concessão Administrativa;

ii.b - vale-transporte operação: vale-transporte dos colaboradores da GPA lotados nas unidades prisionais e envolvidos diretamente com a prestação dos serviços objeto do Contrato de Concessão Administrativa;

ii.c - transporte funcionários: custos operacionais relativos ao transporte coletivo fretado para os colaboradores lotados nas unidades prisionais e envolvidos diretamente com a prestação dos serviços objeto do Contrato de Concessão Administrativa;

ii.d - transporte alimentação: custos operacionais relativos ao transporte da alimentação dos presos e dos colaboradores lotados nas unidades prisionais e envolvidos diretamente com a prestação dos serviços objeto do Contrato de Concessão entre a unidade de produção, localizada no interior do Complexo Prisional (Fazenda Mato Grosso), e as unidades prisionais, que constituem estabelecimentos autônomos e independentes.

Requer que tais itens sejam tratados em conjunto porque a sua admissibilidade depende da correta compreensão acerca do conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições.

Alega que, muito embora tais despesas não sejam mencionadas expressamente nos dispositivos relativos ao direito de crédito nas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, especificamente para a atividade desenvolvida, o seu creditamento é devido.

Ressalta que a interpretação restritiva da RFB acerca das despesas que podem ser objeto da tomada de crédito, lastreada em atos normativos que adotam o conceito de insumo aquele relativo ao IPI (crédito físico), deve ser rechaçada.

Entende que a não cumulatividade deve ser compreendida no âmbito constitucional, tendo em vista a materialidade dos tributos, de modo que, se o PIS/Pasep e a Cofins oneram receitas obtidas na atividade empresarial e despesas com importação, ela se presta a afastar da receita tributável as despesas necessárias à sua obtenção. Argumenta que, sendo assim, não se pode ter como referencial o IPI, que incide apenas sobre específicas operações com produtos industrializados.

Aduz que não há como o legislador ordinário disciplinar a dedução de créditos de contribuições no regime não cumulativo, reduzindo-lhe a extensão, uma vez que o §12 do art. 195 da Constituição faculta apenas a eleição dos setores de atividade econômica que serão submetidos à não cumulatividade.

Alega que o mandamento constitucional vincula o agir legislativo no sentido de garantir a desoneração da base de cálculo das contribuições, de tal forma que vedado está ao legislador ou ao intérprete amesquinhar as hipóteses de creditamento legitimadas pela união entre as normas constitucionais e a realidade econômica da empresa.

Sustenta que a defesa incansável da interpretação restritiva pela Fazenda Nacional só mostra que as autoridades tributárias não compreenderam a natureza jurídica do princípio da não cumulatividade. Aduz ser equivocada a crença de que somente as despesas expressamente citadas nas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 podem ser creditadas.

Salienta que, ao contrário do que defende a fiscalização, a interpretação restritiva não possui respaldo no art. 111 do CTN, uma vez que a sistemática de apuração de bases não constitui hipótese de suspensão, exclusão ou outorga de isenção ao cumprimento da obrigação tributária, elencadas como submetidas à aplicação da interpretação restritiva.

Entende que as despesas (insumos) que geram créditos de PIS e Cofins devem ser compreendidas como sendo aquelas definidas como despesas operacionais para o IRPJ (art. 299 do RIR/99), dada a maior proximidade desse imposto com a materialidade das contribuições (v.g. CARF, Acórdão n.º 203-12.741 de 2008 e Acórdão n.º 320100.226 de 2010).

Ressalta que outro entendimento, não tão amplo quanto à adoção do conceito de despesa operacional do IRPJ, mas mais amplo do que o conceito proveniente do crédito físico no âmbito do IPI, é de que geram créditos todas as despesas essenciais ao desempenho da atividade da pessoa jurídica por meio da qual as receitas são obtidas, de modo que o critério para a admissão do crédito é a essencialidade da despesa com o insumo utilizado na atividade da empresa.

Reclama que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelos contribuintes. Alega que sempre que estas se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Ressalta que nas hipóteses em que, sem a aquisição de determinado bem ou serviço, for impossível realizar o processo econômico a ele adjacente ou, por expressa disposição legal, não possa o contribuinte deles prescindir, não há dúvidas de que tais bens ou serviços mostram-se essenciais à atividade produtiva, devendo constituir créditos dedutíveis.

Registra que a extensão do conceito de insumos no regime do PIS/Cofins está, atualmente, sob análise do STJ (REsp n.º 1.221.170/PR), afetado à sistemática dos recursos repetitivos. Relata que os votos já coletados até então indicam a tendência no sentido do reconhecimento do direito amplo de crédito no regime do PIS/Cofins, rechaçando a interpretação restritiva propugnada pela Fazenda Federal.

Conclui que as despesas glosadas podem ser objeto de creditamento, uma vez que todas elas têm ligação intrínseca com a atividade que desenvolve, já que se consubstanciam na disponibilização de utilidades em favor de seus colaboradores (lotados nas unidades prisionais e envolvidos diretamente com a prestação dos serviços objeto do Contrato de Concessão Administrativa), determinadas pela legislação trabalhista. Ressalta que se a obrigatoriedade da sua disponibilização é prevista na própria legislação trabalhista, de modo que integram o custo da atividade desenvolvida. Entende que dado o caráter obrigatório e ante a constatação de que o critério para a admissão do crédito é a essencialidade da despesa na atividade da empresa, a tomada de crédito em relação aos referidos dispêndios é devida.

No item "4.2. Da tomada de crédito sobre os encargos de amortização de edificação e benfeitorias", aduz que a possibilidade de tomada de crédito sobre os encargos de

amortização de edificação e benfeitorias deve ser compreendida no contexto de convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional, em que a contabilidade nacional passou de uma simples ferramenta para a apuração de tributos para um instrumento de caráter mais informativo, que revela a real situação econômica da entidade.

Explica que a Lei nº 11.638/2007 foi o ato normativo encarregado de inserir o Brasil no processo de harmonização das práticas contábeis, ao determinar que as normas brasileiras de contabilidade fossem elaboradas em consonância com os padrões internacionais adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Aduz que, na vigência do RTT, as alterações que importassem modificação do critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido não poderiam ter efeitos para fins de apuração do lucro real, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, momento em que a regra contábil vigente determinava que benfeitorias em imóveis de terceiro fossem contabilizadas em conta de ativo imobilizado, como decorria da redação do art. 179, IV da Lei nº 6.604/76. Afirma que, nesse sentido, os bens registrados no ativo imobilizado deviam ser amortizados de modo a diminuir o valor dos direitos com prazo determinado por contrato, que corresponde ao seu caso, em que o Contrato de Concessão Administrativa prevê a reversão dos bens após o término do prazo de 27 anos, razão pela qual era necessário fazer com que o seu valor fosse corrigido para fazer constar o montante exato dessa perda, que devia ser registrada na escrita contábil, como custo ou despesa operacional.

Requer a aplicação da regra contábil vigente em 31/12/2007, a qual determinava que os bens objeto da construção fossem registrados no ativo imobilizado, com o consequente reconhecimento de encargos de amortização, o que gera o direito ao crédito das contribuições, a teor do que impõe o art. 3º, §1º, III das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

No tópico "4.3. Da tomada de crédito sobre outras operações com direito a crédito", diz que o creditamento constitui mecanismo para anular o efeito da inclusão dos ingressos recebidos a título de subvenção para investimento (parcela da contraprestação pecuniária referente às receitas de construção + receita de reequilíbrio) na base de cálculo do PIS e da Cofins. Relembra que a receita de contraprestação pecuniária paga pelo Poder Concedente no âmbito do Contrato de Concessão inclui transferências patrimoniais voltadas a subsidiar a construção do complexo penitenciário (receita de construção), parcelas sem índole remuneratória e que se classificam como subvenções para investimento. Entende que, em consequência, a tomada de crédito sobre a rubrica identificada como "Outras Operações com Direito a Crédito" é, necessariamente, devida.

No tópico "5. SUBSIDIARIAMENTE: ERROS NA BASE DE CÁLCULO DA AUTUAÇÃO", no item "5.1. Do erro no cômputo da receita apurada nos meses de julho, setembro e outubro", diz ser necessário, caso não se acolha os argumentos desenvolvidos acima, que seja retificada a base de cálculo sobre a qual incidem as contribuições exigidas, uma vez que a receita apontada no Demonstrativo das Receitas (Anexo I) para os meses de julho, setembro e outubro não guarda qualquer correspondência com os documentos que fundamentam a autuação. Informa que, contrapondo-se as notas fiscais de prestação de serviços (doc. 06), Dacon (doc. 07) e escrituração contábil (doc. 08), evidenciou divergências com relação aos valores indicados como receita.

Requer, se mantida a autuação, que a base de cálculo seja retificada para refletir as receitas efetivamente auferidas pela Impugnante nestes períodos.

No item "5.2. Do erro no cômputo do crédito apurado nos meses de julho e novembro", assevera que no mês de julho a fiscalização deixou de levar ao cálculo total dos créditos

na rubrica "serviços utilizados como insumos", enquanto em novembro, conquanto a apuração dos "serviços utilizados como insumos" tenha alcançado a quantia de R\$ 444.261,42, o quadro que congrega todos os valores indica o montante de R\$ 1.541.381,73. Em outros termos, reclama que houve deslocamento equivocado do crédito do mês de julho para o mês de novembro, o que gera o efeito de incidência de juros sobre base maior do que a efetivamente devida. Pleiteia que o valor do crédito considerado para os meses de julho e novembro seja retificado para expurgar o efeito acima apontado.

Requer o provimento da impugnação para que seja anulado o auto de infração com a consequente extinção da multa exigida. Subsidiariamente, requer a retificação da base de cálculo por erro na apuração das receitas auferidas e na apuração dos créditos devidos.

É o relatório.”

Em decisão unânime, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba julgou parcialmente procedente a impugnação, mantendo-se, em parte, o crédito tributário constituído, em acórdão assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTRAPRESTAÇÃO PECUNIÁRIA MENSAL.

A receita relativa à contraprestação pecuniária mensal consiste na remuneração pela prestação dos serviços no âmbito do contrato de concessão administrativa, sendo, portanto, tributável pelo PIS/Pasep e pela Cofins.

RECEITA DE REEQUILÍBRIO. PARCELA COMPLEMENTAR.

A receita de reequilíbrio consiste numa parcela complementar à "contraprestação pecuniária mensal", tendo, portanto, a mesma natureza desta.

RECEITA DE RESSARCIMENTO. INDENIZAÇÃO.

Desde que comprovado o efetivo recebimento da indenização e que o valor recebido é aquele que foi diminuído do patrimônio, o valor recebido a título de reparação do dano não se sujeita à incidência da Cofins e do PIS/Pasep

RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO.

As alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa foram reduzidas a zero no período transcorrido entre 02/08/2004 e 01/07/2015.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços, combustíveis inclusive, quando aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ROL EXAUSTIVO.

O conceito e o alcance da não cumulatividade encontram-se inteiramente determinados na legislação, em elenco exaustivo e pré-determinado, não sendo todo e qualquer custo, despesa ou dispêndio, ainda que necessário à atividade econômica exercida pelo contribuinte, que pode gerar o direito ao crédito.

ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO. EDIFICAÇÃO E BENFEITORIAS.

As modificações nos critérios de reconhecimento dos encargos de depreciação, decorrentes das alterações havidas na Lei nº 6.404, de 1976, estão abrangidas pelo RTT,

não produzindo efeitos tributários, de modo a prevalecer as normas vigentes em 31 de dezembro de 2007, no que toca ao IRPJ, à CSLL, ao PIS/Pasep e à Cofins.

OUTROS CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

As possibilidades de tomada de crédito estão especificamente determinadas na legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins, não havendo a possibilidade de se calcular créditos com o fim de neutralizar o efeito do pagamento de tributos.

ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO.

Comprovado o erro de fato na glosa de créditos e no cômputo das receitas tributadas, refaz-se o demonstrativo do PIS/Pasep e da Cofins devidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTRAPRESTAÇÃO PECUNIÁRIA MENSAL.

A receita relativa à contraprestação pecuniária mensal consiste na remuneração pela prestação dos serviços no âmbito do contrato de concessão administrativa, sendo, portanto, tributável pelo PIS/Pasep e pela Cofins.

RECEITA DE REEQUILÍBRIO. PARCELA COMPLEMENTAR.

A receita de reequilíbrio consiste numa parcela complementar à "contraprestação pecuniária mensal", tendo, portanto, a mesma natureza desta.

RECEITA DE RESSARCIMENTO. INDENIZAÇÃO.

Desde que comprovado o efetivo recebimento da indenização e que o valor recebido é aquele que foi diminuído do patrimônio, o valor recebido a título de reparação do dano não se sujeita à incidência da Cofins e do PIS/Pasep

RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO.

As alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa foram reduzidas a zero no período transcorrido entre 02/08/2004 e 01/07/2015.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços, combustíveis inclusive, quando aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ROL EXAUSTIVO.

O conceito e o alcance da não cumulatividade encontram-se inteiramente determinados na legislação, em elenco exaustivo e pré-determinado, não sendo todo e qualquer custo, despesa ou dispêndio, ainda que necessário à atividade econômica exercida pelo contribuinte, que pode gerar o direito ao crédito.

ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO. EDIFICAÇÃO E BENFEITORIAS.

As modificações nos critérios de reconhecimento dos encargos de depreciação, decorrentes das alterações havidas na Lei nº 6.404, de 1976, estão abrangidas pelo RTT, não produzindo efeitos tributários, de modo a prevalecer as normas vigentes em 31 de dezembro de 2007, no que toca ao IRPJ, à CSLL, ao PIS/Pasep e à Cofins.

OUTROS CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

As possibilidades de tomada de crédito estão especificamente determinadas na legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins, não havendo a possibilidade de se calcular créditos com o fim de neutralizar o efeito do pagamento de tributos.

ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO.

Comprovado o erro de fato na glosa de créditos e no cômputo das receitas tributadas, refaz-se o demonstrativo do PIS/Pasep e da Cofins devidos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Cientificada, a recorrente reproduziu os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário com a seguinte estrutura:

1. Tempestividade
2. Delimitação fática
3. Da insubsistência da infração pela omissão de rendimentos
 - 3.1. Da contraprestação pecuniária – item (i.a)
 - 3.1.1. Da receita de construção
 - 3.1.2. Da não incidência de PIS e COFINS sobre as subvenções de investimento
 - 3.2. Da receita de equilíbrio – item (1.b)
 - 3.3. Da receita de ressarcimento – item (1.d)
4. Da insubsistência da infração pela tomada indevida de créditos da não-cumulatividade
 - 4.1. Da tomada de crédito sobre os insumos da atividade – itens (ii.a) vale-alimentação operação; (ii.b) vale-transporte operação; (ii.c) transporte de funcionários; e (ii.d) transporte alimentação
 - 4.2. Da tomada de crédito sobre outras operações com direito a crédito – (ii.f)
5. Do pedido

Por fim, encerra seu recurso e pede que seja “*anulado o auto de infração em epígrafe, com a conseqüente extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, IX, do CTN*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

Da admissibilidade do Recurso de Ofício

O recurso de ofício foi motivado pela exoneração de R\$ 266.945,05, em relação ao PIS/PASEP, e de R\$ 1.229.565,32, para a COFINS, pela exclusão, pelo julgador *a quo*, de valores da base de cálculo das contribuições e do reconhecimento de créditos apurados pela recorrente.

Em observância ao disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 63/17, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão prolatada através do Acórdão nº 06-61.965, que declarou procedente, em parte, a impugnação e exonerou parte do crédito tributário.

A verificação do "limite de alçada", em face de Decisão da DRJ favorável ao contribuinte, ocorre em dois momentos:

(i) na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e

(ii) no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103, assim ementada:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

A norma processual tem aplicação imediata. O Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, consagrou aludida regra, em seu art. 1.211, *in verbis*:

Art. 1.211. Este Código regerá o processo civil em todo o território brasileiro. Ao entrar em vigor, suas disposições aplicar-se-ão desde logo aos processos pendentes.

Em 17.02.2023, contudo, a Portaria MF nº 63/17 foi revogada pela Portaria MF nº 2/23, estabelecendo novo "limite de alçada" para interposição de recurso de ofício:

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).

No presente, o montante exonerado é inferior ao limite de alçada vigente na data do presente julgamento.

Diante do exposto, não se conhece do recurso de ofício, com amparo na Súmula CARF nº 103.

Do Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele deve-se tomar conhecimento.

Ausentes preliminares de nulidade na peça recursal, discorre-se sobre o mérito, que se centra (1) na tributação, pelas contribuições, das receitas de contraprestação pecuniária, das receitas de reequilíbrio e das receitas de ressarcimento, e (2) no desconto de créditos sobre vale-alimentação, vale-transporte, transporte de funcionários, transporte de alimentação e “outras operações com direito a crédito”.

O apelo da recorrente, que seguiu a ordem de decisão de primeira instância, será apreciado na sua sequência, ponto a ponto.

Mérito

1. Do conceito e dos efeitos da Concessão Administrativa

A Lei n.º 11.079/2004, que institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública, define as modalidades de concessão:

Art. 2º Parceria público-privada é o contrato administrativo de concessão, na modalidade patrocinada ou administrativa.

§ 1º Concessão patrocinada é a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei n.º 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

§ 2º **Concessão administrativa é o contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja a usuária direta ou indireta, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens.**

§ 3º Não constitui parceria público-privada a concessão comum, assim entendida a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei n.º 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, quando não envolver contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

(...)

Art. 3º As concessões administrativas regem-se por esta Lei, aplicando-se-lhes adicionalmente o disposto nos arts. 21, 23, 25 e 27 a 39 da Lei n.º 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e no art. 31 da Lei n.º 9.074, de 7 de julho de 1995.

Portanto, as concessões podem ser das espécies comuns e parcerias público-privadas, sendo subespécies as concessões patrocinadas e as administrativas.

A Concessão Comum de Serviços Públicos é o contrato administrativo por meio do qual o poder público cede ao particular a exploração de determinado serviço público, sob a exigência de condições mínimas de qualidade, cabendo o direito, ao concessionário, de ser remunerado através da cobrança de tarifas dos usuários.

No âmbito das parcerias público-privadas, tanto a Concessão Patrocinada quanto a Concessão Administrativa são reguladas subsidiariamente pelas Leis Federais nºs 8.987/1995 e 9.074/1995.

Na Concessão Patrocinada, a remuneração da concessionária surge tanto da cobrança de tarifa dos usuários, pelo serviço prestado, quanto da contraprestação pecuniária do poder público, como forma de viabilizar economicamente a atividade.

Já a subespécie Concessão Administrativa é o contrato de prestação de serviços firmado em que a totalidade da remuneração é oriunda de contraprestações públicas, desembolsadas pelo Poder Concedente.

Portanto, o caso ora analisado trata-se de parceria público-privada de concessão administrativa.

2. Da infração pela omissão de rendimentos

2.1. Da contraprestação pecuniária – item (i.a)

A recorrente sustenta que “contraprestação pecuniária mensal constitui a remuneração da concessionária pelos serviços prestados no âmbito do contrato”, e que os valores repassados pelo Poder Público referem-se (1) ao ressarcimento pela construção do bem público, chamadas, por ela, de receitas de construção, e, nesse sentido, restaria ausente a natureza de receita, e (2) à remuneração pela gestão do complexo penitenciário, chamadas de receitas de operação.

Afirma que, a partir de 10/11/2016, com o Termo Aditivo nº 9, o Poder Concedente reconheceu que parcela da contraprestação pecuniária mensal destina-se a ressarcir os investimentos realizados para construção, ampliação ou reforma dos estabelecimentos prisionais.

“C) Ficam incluídos na Cláusula 14.11 no CONTRATO, os seguintes termos:

"14.11.2 A CONTRATADA deverá emitir 2 (dois) documentos distintos para cobrança do valor da CONTRAPRESTAÇÃO PECUNIÁRIA MENSAL de cada UNIDADE PENAL e da PARCELA COMPLEMENTAR, a saber:

- a. Uma nota fiscal de serviços, equivalente a 52,17% (cinquenta e dois inteiros e dezessete centésimos por cento) do valor total a ser cobrado, o qual corresponde à cobrança pelos serviços prestados; e
- b. Uma nota fiscal ou documento correspondente, equivalente a 47,83% (quarenta e sete inteiros e oitenta e três centésimos por cento) do valor total a ser cobrado, o qual corresponde ao ressarcimento pelos investimentos realizados e reversíveis ao Estado ao final do Contrato de concessão.”

Ademais, busca, a recorrente, a equiparação da parcela do ressarcimento como subvenção para investimento – tema este que também será analisado adiante, quando dos créditos sobre “outras operações” – e, portanto, não se sujeitariam à incidência das contribuições.

Entendo que não possui razão a recorrente. Explico.

A sua lógica de defender que os tributos incidem apenas sobre a parcela das receitas com a gestão prisional, do total da contraprestação pecuniária, não condiz com o conceito de receita tributável pelas contribuições, que são, a grosso modo, as entradas decorrentes do desenvolvimento das atividades econômicas.

Nesse sentido, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não previam a exclusão das receitas de construção da base de cálculo das contribuições. Essa exclusão deu-se apenas com a introdução feita pela Lei nº 12.973/2014, em relação à tributação do valor relativo ao reconhecimento do ativo intangível, no contexto de contratos de concessão, como é o caso emblemático das geradoras de energia elétrica:

Leis 10.637/2002 e 10.833/2003

Art. 1º (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, **cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração**, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (destaquei)

Poder-se-ia alegar que a Lei nº 11.079/2004, com alterações promovidas pela Lei nº 12.766/2012, prevê a exclusão dos aportes de recursos, em favor do parceiro privado, para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, da base de cálculo das contribuições. Contudo, o aproveitamento da exclusão não se assenta ao caso em tela:

Art. 6º A contraprestação da Administração Pública nos contratos de parceria público-privada poderá ser feita por:

I – ordem bancária;

II – cessão de créditos não tributários;

III – outorga de direitos em face da Administração Pública;

IV – outorga de direitos sobre bens públicos dominicais;

V – outros meios admitidos em lei.

§ 1º O contrato poderá prever o pagamento ao parceiro privado de remuneração variável vinculada ao seu desempenho, conforme metas e padrões de qualidade e disponibilidade definidos no contrato. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 2º **O contrato poderá prever o aporte de recursos em favor do parceiro privado para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, nos termos dos incisos X e XI do caput do art. 18 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, desde que autorizado no edital de licitação, se contratos novos, ou em lei específica, se contratos celebrados até 8 de agosto de 2012.** (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§ 3º **O valor do aporte de recursos realizado nos termos do § 2º poderá ser excluído da determinação:** (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

I - do lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; e (Incluído pela Lei n.º 12.766, de 2012)

II - **da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.** (Incluído pela Lei n.º 12.766, de 2012)

III - da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB devida pelas empresas referidas nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2015. (Incluído pela Lei n.º 13.043, de 2014)

§ 4º Até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75 da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, e até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes, **a parcela excluída nos termos do § 3º deverá ser computada na determinação** do lucro líquido para fins de apuração do lucro real, da base de cálculo da CSLL e **da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na proporção em que o custo para a realização de obras e aquisição de bens a que se refere o § 2º deste artigo for realizado**, inclusive mediante depreciação ou extinção da concessão, nos termos do art. 35 da Lei n.º 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. (Redação dada pela Lei n.º 13.043, de 2014) (destaquei)

Deste modo, em relação ao ano-calendário de 2013, a exclusão pretendida está expressamente vedada.

Além disso, nos termos da cláusula 14.1 do Contrato de Concessão Administração, cujo objeto é a construção e gestão de complexo penal, a remuneração da recorrente é composta de três parcelas: a contraprestação pecuniária mensal, da parcela anual de desempenho e da parcela referente ao parâmetro de excelência.

“14.1. A remuneração da CONCESSIONÁRIA será composta pelas seguintes parcelas para cada UNIDADE PENAL:

- a) CONTRAPRESTAÇÃO PECUNIÁRIA MENSAL;
- b) PARCELA ANUAL DE DESEMPENHO; e
- c) PARCELA REFERENTE AO PARÂMETRO DE EXCELÊNCIA.”

A cláusula 14.8 estabelece que tais parcelas são as únicas remunerações devidas à recorrente, incluídos todos os custos diretos e indiretos e demais despesas operacionais, inclusive encargos sociais, impostos, taxas.

Sobre o tema, bem fundamentou a decisão recorrida:

“Observa-se que não há em nenhuma parte do contrato qualquer referência ao que a interessada denominou de receitas relativas a "custos de construção", mas tão somente referência ao valor que o Estado de Minas Gerais deve pagar à GPA pelos serviços prestados.

Assim sendo, conclui-se que a "contraprestação pecuniária mensal" é a receita da prestação do serviço que remunera a concessionária pela gestão do sistema prisional. Não é possível a partir do contrato anexado aos autos detectar qualquer diferenciação entre receita paga pela gestão do sistema prisional e receita paga a título de indenização pela construção de unidades prisionais.

Portanto, a receita de contraprestação pecuniária mensal é uma receita de caráter remuneratório, posto que objetiva remunerar a concessionária pelos serviços que presta ao Estado de Minas Gerais.”

No que diz respeito ao conceito de receita, apoio-me na lição do Professor Ricardo Mariz de Oliveira ¹:

“Receita é qualquer ingresso ou entrada de direito que se incorpore positivamente ao patrimônio, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados.”

De modo a se evitar dúvidas a respeito da incorporação positiva ao patrimônio, o Professor, esclarece no 5º enunciado de pressuposto afirmativo:

“(…) a receita é um “plus” jurídico que se agrega ao patrimônio²⁷, **ainda que o ato do qual ela seja parte ou decorrente não acarrete aumento patrimonial (tal como quando houver uma receita de valor igual ao custo do respectivo objeto)**, ou mesmo que acarrete redução patrimonial (tal como quando a receita tiver valor inferior ao custo do respectivo objeto); por isto, é apropriado dizer que a receita agrega ou adiciona um novo elemento ou valor positivo ao patrimônio;²⁸” (destaquei)

Assim dispõem as notas 27 e 28, *in verbis*:

“²⁷Lembrando-se de que se trata de um “plus” jurídico dotado, sempre e necessariamente, de **conteúdo econômico**, dado que é derivado de uma **relação jurídica**, ou de uma extinção de relação jurídica, cujo objeto tenha valor econômico, requisito necessário para algo participar de qualquer patrimônio.

²⁸ Esta consideração é importante, porque **receita é apenas um dos fatores que afetam o patrimônio, e, no âmbito tributário, ele pode ser isolado, como se dá quando se trata de contribuições sociais sobre as receitas, para o que interessa considerar apenas este fator, isoladamente dos demais**, ao passo que ele e mais a totalidade (a universalidade) dos outros fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio num determinado período de tempo são relevantes (indispensáveis) para os tributos que incidem sobre acréscimo patrimonial, como o IRPJ e a CSL.” (destaquei)

De modo simples, a recorrente busca a tributação da parcela das receitas deduzidas dos investimento com a construção. Assim, com a engenhosidade na alteração da forma de emissão da cobrança da parcela da contraprestação pecuniária, no Contrato de Concessão Administrativa, através da segregação do faturamento em receita de serviços prestados e em ressarcimento pelos investimentos realizados, a recorrente visou afastar a incidência das contribuições sobre esta parcela remuneratória, enquanto desconta créditos sobre a depreciação destes investimentos, o que não encontra amparo na legislação.

Imperativo destacar que a DRJ admitiu como correto o creditamento sobre os encargos de amortização de edificações e benfeitorias, revertendo-se as glosas efetuadas no procedimento de fiscalização. Portanto, se o montante do investimento iguala-se à parcela recebida do ente público concedente, havendo crédito no dispêndio, haverá débito no recebimento, em respeito à neutralidade tributária.

¹ Texto para o livro “Sistema Constitucional Tributário – Dos fundamentos teóricos aos ‘hard cases’ – Estudos em Homenagem ao Ministro Luiz Fux”. Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 2013, p. 415

Diante disso, incabível a exclusão da referida receita da base de cálculo das contribuições.

2.2. Da equiparação da contraprestação pecuniária com a subvenção para investimento

Quanto à equiparação da parcela de remuneração da recorrente como subvenção para investimento, sabe-se que esta é resultado de benefício fiscal de isenção ou redução de impostos, concedidas por lei, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e das doações feitas pelo poder público.

Daí já restaria clara a natureza da parcela remuneratória recebida pela recorrente.

Contudo, avançando no tema, o Professor Luís Eduardo Schoueri² expõe:

“Uma subvenção para investimento pressupõe que o valor seja destinado a um fim previamente estipulado, independente das operações da empresa. Exemplo clássico seria a subvenção, dada pelo Poder Público, para a construção de uma fábrica: independentemente do sucesso da empresa, *i.e.*, mesmo que a fábrica não venda um item sequer, a subvenção para investimento é condicionada, apenas, a que o recurso seja aplicado em sua construção.

É dizer, para que se caracterize uma subvenção para investimento, importa verificar que o valor pago pelo Poder Público tenha uma finalidade específica e que não corresponda a qualquer serviço.”

No caso concreto, conforme a cláusula 14.1.1 do contrato, a prestação pecuniária submete-se à aplicação de coeficiente de mensuração de desempenho, o que foge da caracterização pretendida:

“14.1.1. A CONTRAPRESTAÇÃO PECUNIÁRIA MENSAL visa a remunerar a CONCESSIONÁRIA (*sic*) pelos serviços prestados no âmbito deste CONTRATO, observada a aplicação do COEFICIENTE DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO E DE QUALIDADE DE DISPONIBILIDADE (COEF) obtido por meio da apuração do ÍNDICE DE DESEMPENHO e do ÍNDICE COMPOSTO DE QUALIDADE DA DISPONIBILIDADE, conforme o MECANISMO DE PAGAMENTO e o SISTEMA DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO E DISPONIBILIDADE, anexos a este CONTRATO.”

Entendo que, como a contrapartida vincula-se ao total do serviço previsto no contrato, qual seja, construção e gestão prisional, correto é o tratamento da receita com incidência das contribuições, não se podendo cogitar a equiparação da sua remuneração a uma subvenção para investimento.

2.3. Da receita de equilíbrio – item (1.b)

A recorrente explica que receita de reequilíbrio remete a gastos adicionais por ela efetuados com a estruturação do bem público, além do previsto no plano aprovado pelo poder público.

Na mesma toada do item anterior, defende que:

² Subvenções para Investimento e Parceria Público-privada. Revista Direito Tributário Atual n. 27. IBDT. 2012. p. 487.

“(…) a receita de reequilíbrio, por ter como objetivo ressarcir investimentos adicionais com a expansão do empreendimento econômico originariamente planejado, por requisição do Poder Concedente, **possui natureza idêntica à receita de construção e, dessa forma, não está apta a sofrer incidência das contribuições, tendo em vista se tratar de subvenção para investimento**, exatamente pelos mesmos fundamentos desenvolvidos acima.” (destaquei)

A recorrente insiste na equiparação das suas receitas com o tratamento da subvenção para investimento, o que não encontra respaldo legal, *ex vi* do art. 1º, § 3º, X, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e do art. 6º, § 4º, da Lei nº 11.079/2004, acima transcritos.

Portanto, da mesma forma decidida no item 2.1, nego provimento.

2.4. Da receita de ressarcimento – item (1.d)

A recorrente sustenta que a DRJ manteve o lançamento sobre recebimento de indenizações por entender que não houve prova de que os valores seriam, de fato, indenizações.

Esclarece, sobre os recebimentos que:

“Com relação ao recebimento de indenização pela Allianz Seguros (danos em taludes), embora a DRJ afirme que a seguradora tenha se negado a ressarcir a Recorrente, a seguradora reconsiderou a sua posição, tendo efetuado o repasse de R\$1.000.000,00 à GPA em 15/02/2013, conforme declaração anexa (doc. 05).

(…)

Com relação à indenização recebida da Cemig (ressarcimento pelo custo com implantação de rede elétrica), a prova inequívoca do seu recebimento está na memória de cálculo do acerto contábil elaborada pela Cemig (doc. 06) que descreve as instalações elétricas construídas pela GPA (por meio da contratação da Engelminas Construções Elétricas Ltda. – doc. 05 da impugnação) e o valor ressarcido, correspondente a R\$ 380.332,83.”

A decisão recorrida adota o entendimento da Solução de Consulta COSIT nº 455/2017, reformada parcialmente pela SC COSIT nº 21/2018, que se posicionou a respeito da incidência das contribuições sobre a indenização por dano patrimonial, cuja ementa parcial passo a reproduzir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EMENTA: INDENIZAÇÃO POR DANO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Não se sujeita à incidência da contribuição a indenização destinada a reparar danos até o montante da efetiva perda patrimonial. O valor recebido excedente à efetiva perda patrimonial objeto da indenização é acréscimo patrimonial e deve ser computado na base de cálculo da Cofins-não cumulativa.

Não se caracteriza como indenização por dano patrimonial o valor deduzido como despesa e recuperado em qualquer época, devendo esse valor recuperado ser computado na apuração da Cofins- não cumulativa.

O valor relativo à correção monetária e juros legais contados a partir da citação do processo judicial, vinculado à indenização por dano patrimonial, é receita financeira e deve ser computado na base de cálculo da Cofins-não cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º, 3º e 9º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º e 3º, § 13; Pronunciamento Técnico CPC nº 30, de 2012.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: INDENIZAÇÃO POR DANO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Não se sujeita à incidência da contribuição a indenização destinada a reparar danos até o montante da efetiva perda patrimonial.

O valor recebido excedente à efetiva perda patrimonial objeto da indenização é acréscimo patrimonial e deve ser computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-não cumulativa.

Não se caracteriza como indenização por dano patrimonial o valor deduzido como despesa e recuperado em qualquer época, devendo esse valor recuperado ser computado na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep-não cumulativa.

O valor relativo à correção monetária e juros legais contados a partir da citação do processo judicial, vinculado à indenização por dano patrimonial, é receita financeira e deve ser computado na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-não cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º, 3º e 9º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 15, inciso II; Pronunciamento Técnico CPC nº 30, de 2012.”

Nesse sentido, reproduzo a razão de decidir do julgador de piso:

“Concorda-se com esse posicionamento. Entende-se que a indenização por dano patrimonial visa à reposição de uma perda sofrida por determinada pessoa, não resultando, dessa forma, em qualquer aumento de seu patrimônio, e, sim, em mera recomposição de seu antigo montante. Assim, a importância paga a esse título, em valor equivalente ou inferior ao do dano patrimonial verificado, não constitui receita, não integrando, por conseguinte, a base de cálculo das contribuições em análise.

(...)

Desse modo, o "doc. 04" não é prova hábil a demonstrar o efetivo ressarcimento pelo custo com implantação de rede elétrica, como alegou a interessada. A impugnante não demonstra a ocorrência de dano e nem tampouco que o valor lançado pela autoridade a quo seria decorrente de ressarcimento por algum custo indevido que teria ocorrido por culpa da Cemig. Lembre-se que o valor lançado pela fiscalização é oriundo da conta contábil "4.2.01.01.001 - Receita de Ressarcimento", ou seja, valor que foi extraído da contabilidade da contribuinte. Cabe à impugnante, portanto, demonstrar, com provas inequívocas, o que ali está contabilizado.

Quanto ao "doc. 05" (indenização recebida da Allianz Seguros por danos em taludes), também não há a demonstração de que o valor contabilizado na conta acima mencionada, tenha sido oriundo da indenização por danos em talude.

(...)

Nesse contexto, cabe à contribuinte demonstrar o efetivo recebimento da indenização em tela e que o valor recebido é aquele efetivamente diminuído do patrimônio. Deve demonstrar também que tal valor não foi deduzido como despesa e recuperado em qualquer época, uma vez que o valor recuperado deve ser computado na apuração da base de cálculo da Cofins não cumulativa e do PIS/Pasep não cumulativo.”

A decisão, portanto, se deu pela falta de comprovação do valor efetivo do valor do prejuízo causado, em face dos valores recebidos a título de indenização.

Quanto ao entendimento de que a indenização de seguro compõe a base cálculo das contribuições, reproduzo o voto do Conselheiro Alexandre Kern, no julgamento do recurso voluntário do processo n.º 13603.723763/2010-65, formalizado através do Acórdão n.º 3403-003.209, em sessão de 21.08.2014, o qual adoto como razões de decidir:

“Retomo: A contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, consoante definição do art. 1º das leis de regência. O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

De outra parte, dentre os valores que podem ser excluídos da base de cálculo e que constam do art. 3º das referidas leis, não constam as “indenizações de seguros”.

Então, a primeira questão a ser ultrapassada é se esse valor que ingressa no patrimônio da sociedade, originado do cumprimento de uma obrigação pactuada junto a uma seguradora e decorrente de um sinistro, denominada de “indenização”, é ou não uma “receita”.

Entendo que o pagamento em questão, efetuado pela seguradora por contra do adimplemento de uma condição de um contrato aleatório que firmou com o sinistrado, não pode ser considerado como uma “indenização”, não obstante seja essa a expressão consagrada pelo ramo securitário. Afinal, não foi a seguradora a causadora do dano, do prejuízo, da perda; mas, sim, outrem, contra o qual, provavelmente será intentada uma ação de regresso.

O contrato de seguro visa à prevenção reparatória contra riscos potenciais a que os patrimônios em geral estão sujeitos, de maneira que, na verdade, está-se diante de um ganho, de um novo ingresso patrimonial, decorrente de uma perda anterior, ganho esse que deve ser considerado como receita, classificada na rubrica “Outras Receitas Operacionais”, e, portanto, sujeito à incidência das contribuições sociais não cumulativas.

A Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta n.º 81, de 19 de março de 2007, assim se manifestou [ementa]:

“INDENIZAÇÃO DE SEGUROS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. Integra a receita bruta para efeito do cálculo do PIS/Pasep o valor recebido, pela Pessoa Jurídica, a título de indenização de seguro pela perda ou sinistro de seus bens do Ativo Permanente e do Circulante.”

(...)”

Além da questão de direito, acima analisada, pertinente veicular questão de fato. Dos documentos apresentados na impugnação (fls. 399 a 409), infere-se que, em mais de uma comunicação, a companhia seguradora negou a cobertura do sinistro. Já em seu recurso voluntário, a recorrente afirma que a seguradora reconsiderou sua posição e efetuou o repasse, e apresenta declaração da empresa de seguros (fls. 761 e 762).

As comunicações efetuadas em 18.05.2012 e 05.07.2012, são nominalmente assinadas por dois responsáveis. Já a declaração de reconsideração, emitida em 28.04.2018, passados mais de sete anos da ocorrência do sinistro, não possui responsável pela emissão.

Outrossim, o sinistro foi registrado sob o n.º 44671114 nos documentos de 2012, enquanto o sinistro da declaração datada de 2018 apresenta n.º 1081074.

Desta maneira, não há como receber o pleito da recorrente.

Por fim, no que diz respeito à incidência das contribuições sobre a parcela recebida, pelo custo com implantação de rede elétrica, a recorrente entende que o valor possui característica indenizatória.

Não é disso que se trata o caso concreto, mas de gastos efetuados com a rede elétrica que, por disposição contratual, seriam despesas da própria recorrente. Nesse sentido, o acordo efetuado junto à geradora de energia elétrica possui a natureza de recuperação de custo e caracteriza-se como receita operacional bruta, sujeita à incidência das contribuições.

Assim dispõe o art. 44, III, da Lei n.º 4.506/1962:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. (destaquei)

Portanto, nego provimento.

3. Da infração pela tomada indevida de créditos da não-cumulatividade

3.1. Da tomada de crédito sobre os insumos da atividade – itens (ii.a) vale-alimentação operação; (ii.b) vale-transporte operação; (ii.c) transporte de funcionários; e (ii.d) transporte alimentação

A recorrente entende que as despesas com vale-alimentação, vale-transporte, transporte de funcionários, e transporte de alimentação são insumos, portanto, previstos no art. 3, inciso II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, nos seguintes termos:

“(ii.a) vale alimentação operação: vale-alimentação dos colaboradores da GPA lotados nas unidades prisionais e envolvidos diretamente com a prestação dos serviços objeto do Contrato de Concessão Administrativa (operação);

(ii.b) vale transporte operação: vale-transporte dos colaboradores da GPA lotados nas unidades prisionais e envolvidos diretamente com a prestação dos serviços objeto do Contrato de Concessão Administrativa (operação);

(ii.c) transporte funcionários: custos operacionais relativos ao transporte coletivo fretado pela Recorrente para os colaboradores lotados nas unidades prisionais e envolvidos diretamente com a prestação dos serviços objeto do Contrato de Concessão Administrativa (operação);

(ii.d) transporte alimentação: custos operacionais relativos ao transporte da alimentação dos presos e dos colaboradores lotados nas unidades prisionais e envolvidos diretamente

com a prestação dos serviços objeto do Contrato de Concessão Administrativa (operação) entre a unidade de produção centralizada (célula-mãe), localizada no interior do Complexo Prisional (Fazenda Mato Grosso), e as unidades prisionais, que constituem estabelecimentos autônomos e independentes.”

A aplicação do conceito de insumo está vinculada à decisão prolatada pelo STJ no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR:

“2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Pois bem.

Apesar da invocação da “essencialidade ou relevância” pela recorrente, no que concerne o vale-alimentação e o vale-transporte, é clara e irrefutável a vedação ao cálculo de créditos para pessoa jurídica diferente da expressa no art. 3º, X, das leis de regência das contribuições:

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.** (Incluído pela Lei n.º 11.898, de 2009) (destaquei)

O art. 3º do Estatuto Social da recorrente estabelece o objeto social único e exclusivo da companhia:

“Artigo 3º - A Companhia tem por objeto social único e exclusivo as atividades de construção e gestão, sob regime de concessão administrativa, do Complexo Penitenciário composto por, no mínimo, 5 Unidades Penais, localizado na região metropolitana de Belo Horizonte; em cumprimento ao Contrato de Concessão Administrativa celebrado entre a Companhia e o Estado de Minas Gerais, por intermédio da Secretaria de Estado e Defesa Social - SEDS, nos termos do Edital de Concorrência 01/2008-SF.DS.

Parágrafo único - Fica desde já expressamente vedada a prática pela Companhia de quaisquer atos estranhos ao objeto social descrito no Artigo 3º acima.”

Quanto às despesas de transporte de funcionários, adoto como razões de decidir o voto da Conselheira Mariel Orsi Gameiro, no julgamento do Processo n.º 10925.901024/2020-61, formalizado no Acórdão n.º 3302-013.377, em sessão de 22.06.2023:

“Neste tópico, razão não assiste ao contribuinte quanto ao direito ao crédito no transporte de funcionários para sua produção, porque não se enquadra no conceito de essencialidade e relevância, nos termos do Resp 1.221.170.

A produção existirá e continuará sendo realizada ainda que a empresa não forneça o transporte aos seus funcionários, que se restringe tão somente à área urbana. O crédito que carrega a possibilidade de utilização no contexto de transporte de funcionários diz respeito àquele providenciado pelo empregador em áreas remotas, relacionadas às

produções agrícolas, em que, de fato, há a necessidade de transporte de funcionários da área urbana para a área rural da fase de pré-produção.”

Não é o que se verifica no presente caso, e, nesse sentido é o entendimento da 3ª Turma da CSRF, em recente julgamento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica, etc. (Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5/2018, Itens 133 e 134).”

(Processo n.º 13888.001387/2005-48, Acórdão n.º 9303-014.272, sessão de 16.08.2023, Conselheira Liziane Angelotti Meira)

Por derradeiro, em relação às despesas de transporte de alimentação de funcionários e dos condenados, a recorrente requer a equiparação ao frete de produto acabado entre estabelecimentos da mesma empresa, nos termos da ementa abaixo:

“CREDITAMENTO. FRETE ESPECIALIZADO. ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTO ACABADO. EXIGÊNCIAS SANITÁRIAS. DESPESA OPERACIONAL. Tratando-se de frete especializado de produtos acabados entre os estabelecimentos, para atender às exigências sanitárias essenciais para que o produto final chegue ao comprador sem perder suas qualidades intrínsecas, cabe o creditamento das contribuições sociais não cumulativas sobre tais dispêndios como insumos, por se tratar de despesas operacionais. (CARF, Acórdão n.º 3402-003.148, publicado no D.O.U. em 11/08/2016)”

Inicialmente, tratando-se de produto acabado, não há que se falar em insumo do inciso II, art. 3º, das leis de regência, visto que está encerrada a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Por consequência, a outra forma prevista para creditamento de transporte (frete) encontra-se no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/03, que regulamenta a apuração da COFINS, e aplica-se ao PIS por força do art. 15, II, da referida lei. O regramento é cristalino, o crédito será concedido na despesa com frete na operação de venda. O que, novamente, não é o caso.

Merece lembrança a lição do Ministro Luiz Gallotti, no Supremo Tribunal Federal, louvada em diversos julgamentos, em voto no RE n.º 71.758-GB, publicado em 1972:

“Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema inscrito na Constituição. Ainda há poucos dias, numa carta ao eminente Ministro Prado Kelly, a propósito de um discurso seu sobre Milton Campos, eu lembrava a frase de Napoleão: Tenho um amo implacável, que é a natureza das coisas.”

E, nesta matéria, assim já entendeu esta Turma, em decisão com relatoria do Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, cuja ementa parcial reproduzo:

“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 n.º 10.637/2002, bem como no conceito de insumos definido pelo STJ no REsp n.º 1.221.170/PR.”

(Processo n.º 10530.904525/2011-42, Acórdão n.º 3301-010.187, sessão de 24.05.2021, voto vencedor do Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior)

Assim, mantenho as glosas.

3.2. Da tomada de crédito sobre outras operações com direito a crédito – (ii.f)

A recorrente entende que o creditamento faz-se necessário, porque “*constitui mecanismo para anular o efeito da inclusão dos ingressos recebidos a título de subvenção para investimento (parcela da contraprestação pecuniária referente às receitas de construção + receita de reequilíbrio) na base de cálculo do PIS e da COFINS*”.

Como já analisado nos itens 2.2 e 2.3, a contraprestação pecuniária não se equipara à subvenção para investimento, não sendo permitida sua exclusão da base de cálculo das contribuições.

Outrossim, a contraprestação pecuniária possui natureza de receita, por se tratar da remuneração pela prestação dos serviços no âmbito do contrato de concessão administrativa, e, portanto, tributável pelo PIS/Pasep e pela COFINS.

Da mesma maneira, nego provimento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício e por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

