



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720035/2022-36
ACÓRDÃO	3202-002.103 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2017, 2018

PIS E COFINS SOBRE VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE CRÉDITO PRESUMIDO.

Não incidência. Decretos do Governo do Estado de Pernambuco e do Estado de Minas Gerais concessão de incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS (crédito presumido). Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações). Existência de duas modalidades de subvenções previstas na legislação: as subvenções correntes (para custeio ou operação) e as subvenções para investimento, com diferentes consequências tributárias. Inexigência de destinação para Reserva de Incentivos fiscais para aproveitamento da legislação tributária menos onerosa. ERESP 1.517.492/PR o crédito presumido não é lucro, portanto, não está incluído na base de cálculo das contribuições.

INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.

Ausência de destaque da bonificação no documento fiscal. Condição expressa na Solução de Consulta Cosit nº 664, de 2017, para a não inclusão do valor na base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep.

DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS – DESPESAS DIVERSAS.

São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que

obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa. Glosa mantida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, em reverter a glosa sobre valores recebidos a título de crédito presumido de ICMS. Vencido o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, que negava provimento ao recurso voluntário

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata o presente de auto de infração sobre o lançamento de PIS e de COFINS, relativos aos anos de 2017 e 2018, em desfavor da recorrente Unilever Brasil Industrial Ltda (UBI).

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

“Trata-se de impugnação a Autos de Infração, para exigência de PIS/Pasep e Cofins, nos seguintes valores:

		PIS/Pasep	Cofins
()	Contribuição	14.073.294,70	64.263.879,33
(+)	Juros de Mora	2.738.410,14	12.534.361,15
(+)	Multa de Ofício	10.554.970,94	48.179.909,42
(=)	Crédito Tributário	27.366.675,78	124.978.149,90

DO LANÇAMENTO

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram identificadas pela Fiscalização as seguintes infrações, nos períodos de apuração dos anos-calendário 2017 e 2018:

<p>1. Omissão de Receitas a) incentivos fiscais do ICMS b) bonificações</p>
<p>2. Glosa de Créditos a) dispêndios para viabilização da mão de obra - <i>serviços diversos</i> - <i>Outros serviços</i> - <i>Vale-Refeição</i> - <i>Refeições</i></p>
<p>- <i>Transporte de funcionários</i> - <i>Transfer</i> - <i>Uniformes</i></p>
<p>b) serviços prestados - <i>atividades diversas da produção</i> - <i>atividades diversas - análise documental</i> - <i>propaganda</i> - <i>teleatendimento</i> - <i>desenvolvimento de produtos</i> - <i>combustíveis</i> - <i>captura de pedidos de venda</i> - <i>courier</i> - <i>transporte de malotes</i> - <i>segurança e vigilância</i> - <i>portaria</i> - <i>pgto à Elog Logística Sul Ltda</i> - <i>despachante aduaneiro - importação/exportação</i> - <i>despachantes diversos</i> - <i>pgto à Âmbito Homem e Ambiente Serviços Ambientais Ltda.</i> - <i>pgto à Simple Energy Assessoria e Gestão de Energia Ltda.</i> - <i>pgto à Pro-Safe Assessoria e Consultoria em Segurança do Trabalho Ltda.</i> - <i>locação de veículos</i> - <i>limpeza, conservação e lavanderia</i> - <i>operação portuária</i> - <i>serviços de informática</i> - <i>serviços médicos especializados</i> - <i>gerenciamento de riscos</i> - <i>documentos em duplicidade</i></p>
<p>c) despesas escrituradas - Bloco C - <i>compra de medicamentos</i> - <i>lanches e pequenas refeições</i> - <i>ferramentas</i> - <i>materiais de escritório</i> - <i>materiais de uso e consumo diversos</i> - <i>Energia Elétrica - ICMS Substituição Tributária</i> - <i>Energia Elétrica - Contas de Energia - TUSD E Substituição Tributária</i></p>
<p>d) despesas escrituradas - Bloco D - <i>fretes com mudanças</i> - <i>fretes com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos</i> - <i>fretes com transporte de produtos acabados para depósitos fechados</i> - <i>fretes com transportes de pallets</i> - <i>fretes com transportes diversos</i></p>
<p>e) despesas escrituradas - Bloco F - <i>locação de pallets</i></p>
<p>f) ajustes - Bloco M - <i>exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da Cofins</i></p>
<p>- <i>apuração mensal</i> - <i>material obsoleto</i> - <i>documentos em duplicidade</i></p>

OMISSÃO DE RECEITAS

a) incentivos fiscais do ICMS

A fiscalização entendeu que os benefícios fiscais recebidos dos Estados de Pernambuco e Minas Gerais, representando subvenções econômicas, deveriam ser reconhecidos como receita, no resultado, e oferecidos ao fisco, salvo sua destinação para reserva específica – de lucro – de incentivos fiscais. No caso, verificada a falta de destinação específica dos valores, considerou descumpridos os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, e tributáveis os valores dos incentivos fiscais.

b) bonificações

A Fiscalização verificou que a Fiscalizada recebeu de fornecedor (Deten) bonificações de insumos. Com base na SC Cosit nº 664, de 2017, que, para a não inclusão do valor na base de cálculo das contribuições, determina a discriminação da bonificação na nota fiscal e a inexistência de dependência de evento ulterior, a Fiscalização entendeu que esses valores deveriam ser tributados.

GLOSA DE CRÉDITOS

A Fiscalização verificou também os valores de créditos utilizados pela Fiscalizada, com base no disposto na legislação de regência e, em especial, no Parecer Cosit nº 5, de 2018, que determina a aplicação, no âmbito da RFB, dos critérios da essencialidade e relevância, determinados pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, para creditamento. De acordo com a fiscalização, foram identificadas infrações relativas a: a) dispêndios para viabilização da mão de obra; b) serviços prestados; c) despesas escrituradas - Bloco C; d) despesas escrituradas - Bloco D; e) despesas escrituradas - Bloco F e f) ajustes - Bloco M.

a) dispêndios para viabilização da mão de obra

Foram identificados os seguintes dispêndios: 1 - serviços diversos; 2 - Outros serviços; 3 - Vale-Refeição; 4 - Refeições; 5 - Transporte de funcionários; 6 – Transfer e 7 - Uniformes.

A fiscalização entendeu que esses dispêndios não estariam enquadrados no processo produtivo e, não havendo imposição legal para eles, não fariam jus ao crédito.

b) serviços prestados

Foram identificados os seguintes dispêndios, cujos correspondentes créditos foram glosados: 1 - atividades diversas da produção; 2 - atividades diversas - análise documental; 3 - propaganda; 4 - teleatendimento; 5 - desenvolvimento de produtos; 6 - combustíveis; 7 - captura de pedidos de venda; 8 - courier; 9 - transporte de malotes; 10 - segurança e vigilância; 11 - portaria; 12 - pgto à Elog Logística Sul Ltda; 13 - despachante aduaneiro - importação/exportação; 14 - despachantes diversos; 15 - pgto à Âmbito Homem e Ambiente Serviços Ambientais Ltda.; 16 - pgto à Simple Energy Assessoria e Gestão de Energia Ltda.; 17 - pgto à Pro-Safe Assessoria e Consultoria em Segurança do Trabalho Ltda.; 18 - locação de veículos; 19 - limpeza, conservação e lavanderia; 20 - operação portuária; 21 - serviços de informática; 22 - serviços médicos especializados; 23 - gerenciamento de riscos e 24 - documentos em duplicidade.

Basicamente, a Fiscalização glosou o crédito relativo a tais dispêndios por não estarem enquadrados no processo produtivo, nem serem obrigatórios por disposição normativa cogente.

Especificamente quanto à questão da análise documental, a Fiscalização informa que, pela descrição constante da escrituração dos dispêndios não foi possível sua perfeita caracterização, mas que, com a análise da correspondente documentação, também estariam fora do processo produtivo, tratando-se de assessoria, consultoria, desenvolvimento, organização, locação de equipamentos e ambulância, inscrição em curso e outros similares.

Especificamente quanto aos serviços de projeto, desenho e cálculo, a Fiscalização afirma que, tendo ocorrido em momento anterior ao da produção propriamente dita, não podem ser considerados insumos para fins de creditamento.

Relativamente quanto a despesas com combustíveis, a Fiscalização verificou que, pela documentação apresentada, eles não estavam sendo utilizados no processo produtivo, razão pela qual glosou os respectivos créditos.

Relativamente a serviços de captura de pedidos de venda, às despesas com courier e de transporte de malotes, a Fiscalização verificou tratar-se de atividade administrativa ou de logística, fora do processo produtivo, razão pela qual também glosou os créditos.

Os serviços de segurança e vigilância e portaria também foram considerados fora do processo produtivo.

Os pagamentos à Elog Logística, caracterizados como serviços de estadia e pesagem de veículos e unidades de carga, na exportação e importação, tiveram seus valores glosados, por falta de previsão legal. No caso de exportação, por não caracterizar insumo e, no caso da importação, por não integrarem o valor aduaneiro, base de cálculo do crédito. O mesmo raciocínio foi aplicado aos serviços de despachante aduaneiro e gestão de processo de importação e exportação.

Os pagamentos à Âmbito Homem e Ambiente Serviços Ambientais Ltda. também tiveram seus valores glosados. Foram classificados pela Fiscalização, com base na documentação apresentada, como suporte técnico em informática relativo a sistemas de gestão ambiental, saúde e segurança ocupacional, relacionados a atividades diversas da produção.

Os pagamentos à Simple Energy Assessoria e Gestão de Energia Ltda. tiveram seus créditos glosados pela fiscalização por representar dispêndios de serviços técnicos regulatórios de energia, fora do processo produtivo.

Os pagamentos à Pro-Safe Assessoria e Consultoria em Segurança do Trabalho Ltda. tiveram seus créditos glosados por não serem relativos à produção.

As despesas com locação de veículos tiveram seus créditos glosados por não serem equiparadas à utilização de máquinas no processo produtivo.

Quanto aos serviços de limpeza, lavagem de uniformes e conservação, os créditos foram glosados pela fiscalização por falta de comprovação de que referir-se-iam a gastos na elaboração dos produtos fabricados, necessários por determinação normativa.

Com relação às despesas com serviços de operação portuária, a fiscalização glosou os créditos, por estarem relacionados a descarga e armazenagem na importação de sulfato de sódio e que, na operação de importação, esse montante, por ser posterior ao desembaraço, não integra o valor aduaneiro e, assim, não pode compor a base de cálculo do crédito.

As despesas com serviço de informática, relativas a desenvolvimento, manutenção e suporte, tiveram seus valores glosados por estarem relacionadas a serviços administrativos, não vinculados à produção, e, portanto, por não se enquadrarem na definição de insumo.

As despesas com serviços médicos especializados, adquiridos de pessoas jurídicas, tiveram o crédito glosado, por não representarem insumos da produção.

Os dispêndios com gerenciamento de riscos tiveram seus contratos e documentos analisados e a Fiscalização entendeu que, não sendo componentes do processo produtivo, não dariam direito ao crédito.

Foi, ainda, verificada a inclusão de documentos em duplicidade, mediante a análise da Escrituração Fiscal Digital das contribuições, com o mesmo número de nota fiscal, data e emissor. Por essa razão, esses valores duplicados tiveram os créditos glosados.

c) despesas escrituradas - Bloco C

A fiscalização também glosou créditos referentes aos seguintes dispêndios: 1 - compra de medicamentos; 2 - lanches e pequenas refeições; 3 - ferramentas; 4 - materiais de escritório; 5 - materiais de uso e consumo diversos; 6 - Energia Elétrica - ICMS Substituição Tributária; 7 - Energia Elétrica - Contas de Energia - TUSD e Substituição Tributária.

Os gastos com compras de medicamentos tiveram os créditos glosados por tratar-se de despesas com medicamentos e produtos como absorventes, aparelhos de barba, maracujina e repelente, itens não inclusos no conceito de primeiros socorros dos empregados nas fábricas.

Gastos com lanches e pequenas refeições também tiveram seus créditos glosados, por não caracterizarem insumo. Da mesma forma, as ferramentas, por não se amoldarem ao conceito de insumo.

Os materiais de escritório tiveram seus créditos glosados, por estarem fora do processo produtivo.

Os materiais de uso e consumo diversos, tais como bacia sanitária, banner, bebedouro, papel toalha etc. tiveram seus respectivos créditos glosados, por não se enquadrarem no conceito de insumo.

A Fiscalização também glosou o crédito relativo à Energia Elétrica - ICMS Substituição Tributária, por entender que, não compondo o valor da receita bruta da fornecedora de energia, não pode compor a base de cálculo do crédito. Nesse sentido, fez referência à SC Cosit nº 99050, de 2017, e à IN RFB nº 1.396, de 2013.

Já, em relação à TUSD e à taxa de contribuição de iluminação pública, a Fiscalização glosou os correspondentes créditos, por entender que eles não representam energia consumida, mas sim despesas operacionais. Nesse sentido, cita a SC Cosit nº 22 de 2016.

d) despesas escrituradas - Bloco D

Ainda, foram glosados os créditos relativos a: 1 - fretes com mudanças; 2 - fretes com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos; 3 - fretes com transporte de produtos acabados para depósitos fechados; 4 - fretes com transportes de pallets e 5 - fretes com transportes diversos.

Aduz, a Fiscalização, que o frete somente gera créditos na compra de mercadorias para a revenda, nas vendas de mercadorias, no caso do ônus suportado pelo vendedor, quando o serviço de transportes for utilizado como insumo na prestação de serviço ou produção de bem destinado à venda.

Assim, entende não haver previsão de creditamento para gastos com frete em mudanças, com o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos e com transporte de produtos acabados para depósitos fechados.

Especificamente quanto ao frete com transporte de pallets, a Fiscalização entendeu que, como os pallets não seriam considerados insumos, os gastos relativos a seu transporte também não poderiam gerar créditos.

Por fim, quanto aos transportes diversos, a Fiscalização entendeu que não se trataria de gastos para aquisição de mercadoria, insumo ou frete na venda, identificando frete na (i) compra de bem para o imobilizado, (ii) compra de material de uso e consumo, (iii) remessa de amostra grátis etc.

e) despesas escrituradas - Bloco F

Foi glosado o crédito relativo aos gastos com a locação de pallets. Sobre esse tema, a Fiscalização entendeu que, sendo os pallets utilizados na movimentação de cargas, estariam fora do processo produtivo. Assim, com base no entendimento da SC Cosit nº 2018, de 2019, que veda o creditamento sobre valores de locação de bens móveis, concluiu pela impossibilidade desse creditamento.

f) ajustes - Bloco M

Por fim, a Fiscalização glosou valores a título de acréscimos de crédito sobre: 1 - exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da Cofins; 2 - apuração mensal; 3 - material obsoleto e 4 – documentos em duplicidade.

Com relação à exclusão do ICMS na apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, a Fiscalização partiu do pressuposto de que (a) a exclusão somente pode se dar após 15/03/2017 e somente pode ser considerada em relação ao faturamento que enseja receitas para fins de PIS/Pasep e Cofins, não se aplicando ao ICMS sobre transferência e remessa de bens.

A Fiscalização, entretanto, discordou do procedimento levado a cabo pela Fiscalizada, para apuração do valor a ser excluído da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, a seguir apresentado em três passos:

- a Contribuinte, partindo do preço do produto constante da nota fiscal, calculou o que seria o preço do produto sem quaisquer tributos (ICMS, PIS/Pasep e Cofins);

- em seguida, a partir do valor considerado para o produto sem tributos, recalcula o que entende que seria o PIS/Pasep e a Cofins sobre esse valor, agregando-os a valor do produto sem tributos, que então seria a base de cálculo.

A Fiscalização entendeu como correta apenas a exclusão do valor do ICMS, do preço do produto vendido, com base na premissa de que não havia decisão judicial determinando a exclusão do valor de quaisquer outros tributos e que, portanto, não seria devida a exclusão dos próprios PIS/Pasep e Cofins.

Para fins de esclarecimento, encontra-se a seguir uma memória de cálculo comparativa dos dois procedimentos acima descritos, considerando uma operação teórica de venda no valor de R\$ 1.000,00.

I - Procedimento do Contribuinte

1 - Preço sem tributos

	ICMS	PIS e Cofins	Total
() Preço Conforme NF	1.000,00	1.000,00	1.000,00
(*) Alíquota do Tributo	17,00%	9,25%	
(=) Tributo incluso	170,00	92,50	-262,50
=> Preço sem tributos			737,50

2- PIS e Cofins s/ preço sem trib.

() Preço sem tributos	737,50
(*) Alíquota do Tributo	9,25%
(=) PIS e Cofins s/ preço sem trib.	68,22

3- Recálculo da BC

() Preço sem tributos	737,50
------------------------	--------

(+) PIS e Cofins s/ preço sem trib.	68,22
(=) Base de Cálculo - Contribuinte	805,72

II - Entendimento da Fiscalização

() Preço Conforme NF	1.000,00
(-) ICMS	-170,00
(=) Base de Cálculo - Fiscalização	830,00

III - Diferença

() Base de Cálculo - Fiscalização	830,00
(-) Base de Cálculo - Contribuinte	-805,72
(=) Diferença	24,28

Com relação à exclusão de créditos referentes à apuração mensal, a fiscalização glosou os valores referentes a (i) produtos não passíveis de creditamento, tais como camisas, casacos, camisetas, ferramentas, produtos promocionais, bonés etc. e (ii) encargos financeiros por não pagamento de conta de energia.

Quanto aos ajustes de acréscimo de créditos referentes a material obsoleto, a fiscalização verificou tratar-se de material sem serventia e entendeu a ele aplicável o § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que determina o estorno do crédito de bens adquiridos para revenda ou utilização como insumo, que tenham sido inutilizados. Além disso, verificou que esse mesmo valor havia sido registrado como ajuste de acréscimo ao crédito. Assim, concluiu que o crédito deveria ser glosado, além de o mesmo valor ser inserido no lançamento por falta de recolhimento.

Por fim, com relação a ajustes por acréscimo de créditos referentes a documentos em duplicidade, dentre os documentos referentes aos ajustes de acréscimo de créditos, foram identificados pela Fiscalização alguns em duplicidade. Esses valores foram glosados.

DA IMPUGNAÇÃO Irresignada, a Fiscalizada apresentou impugnação (e-fls 6.222 a 6.339), requerendo o reconhecimento de decadência, nulidade do lançamento e cancelamento do lançamento. Subsidiariamente, insurge-se contra a multa de ofício e, alternativamente, pede a conversão do julgamento em diligência. Em seguida, apresentou petição (e-fls. 11.039 a 11.040), informando ter realizado o pagamento parcial do crédito tributário lançado e informa as infrações que reconhece, apontando os respectivos itens do termo de verificação fiscal.

DECADÊNCIA PARCIAL

Inicialmente, alega ter ocorrido decadência parcial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pelo transcurso de prazo superior a cinco anos, entre o fato

gerador e a ciência do auto de infração. Argumenta que, no caso, por ter havido recolhimento dos tributos nos períodos lançados e inocorrência de acusação de dolo, seria aplicável a regra insculpida no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Informa que a ciência do lançamento se deu em 12/01/2022 e que nessa data os fatos geradores relativos ao período de janeiro de 2017 já estariam decaídos.

NULIDADE PARCIAL

Em seguida, alega nulidade do lançamento com relação aos créditos referentes à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, por erro na descrição dos fatos e na consequente apuração do respectivo valor. Argumenta que a acusação fiscal não exprimiu o procedimento realizado pela impugnante, porque entende que, interpretando a decisão do STF, deveria ser excluído não somente o ICMS destacado na Nota Fiscal, mas também aquele computado na formação do preço da mercadoria.

OMISSÃO DE RECEITAS

a) incentivos fiscais do ICMS

Com relação aos incentivos fiscais do ICMS, a impugnante alega que, pelo conceito jurídico de receita os créditos presumidos de IPI não se caracterizariam nesse conceito e, portanto, não compreenderiam a base de cálculo das contribuições. Alega, ainda, violação das regras de competência tributária e imunidade recíproca dos entes federativos. Em suporte a suas alegações, aponta decisões judiciais e finaliza afirmando que não precisaria ter observado as condições previstas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para exclusão dos valores dos incentivos, das bases de cálculo das contribuições.

b) bonificações

Com relação às bonificações, a impugnante faz referência à legislação das contribuições em relação a descontos incondicionais, equipara as bonificações e esses descontos incondicionais e conclui que, assim como os descontos, as bonificações não integrariam a base de cálculo das contribuições. Alega que, no caso, resta claro que as bonificações recebidas não estavam vinculadas a qualquer evento futuro e incerto (condição), e que não seria necessário que elas constassem expressamente da nota fiscal de venda dos bens a que se relacionam. Em apoio a sua alegação, cita a SC SRRF04/DISIT nº 28, de 2012.

Adicionalmente, alega impossibilidade de caracterização das Bonificações em Mercadoria como “receita”. Para isso, discute o conceito jurídico de receita e afirma que ele não se adequaria a essa situação.

Por fim, alega potencial ocorrência de bis in idem, argumentando que os mesmos bens recebidos em bonificação, para utilização como insumo em sua produção industrial, gerariam vendas futuras de produtos, que então seriam tributados. Argumenta que isso implicaria dupla tributação.

GLOSA DE CRÉDITOS

Relativamente à glosa de créditos, a impugnante inicia por referências à legislação do PIS/Pasep e da Cofins, ao princípio da não cumulatividade e ao conceito de insumo, com base no precedente vinculante do Superior Tribunal de Justiça - STJ objeto do RESP 1.221.170, na Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACER/PGFN-MF e em decisões

administrativas. Em seguida, informa suas áreas de atuação, resumidamente, fabricação de: (a) produtos de limpeza e higiene, (b) produtos alimentícios, (c) produtos de perfumaria e higiene pessoal, (d) filtros purificadores de água e (e) produtos odontológicos. Também é prevista a possibilidade de prestação de serviços, administração de bens, participação societária, gerenciamento de serviços logísticos e outras atividades relacionadas.

Prosseguindo, inicia a apresentação de suas alegações contra as glosas de crédito objeto do auto de infração impugnado.

a) dispêndios para viabilização da mão de obra

A impugnante informa ter recolhido o valor relativo aos itens: 1 - serviços diversos; 2 - Outros serviços e 6 – Transfer.

Portanto, insurge-se somente contra a glosa dos itens: 3 - Vale-Refeição; 4 - Refeições; 5 - Transporte de funcionários e 7 – Uniformes.

Com relação ao Vale-Refeição e às Refeições, basicamente, afirma serem despesas essenciais para suas atividades, por constar de convenção coletiva e que, pela CLT, configurariam imposição legal. Em apoio a essa alegação, aponta a Soluções de consulta que tratam de Imposto de Renda da Pessoa Física e o Parecer Cosit nº 1, de 2018, bem como a IN RFB nº 1.911, de 2018.

Com relação ao Transporte de funcionários, alega que o serviço tem por objetivo facilitar a locomoção dos funcionários dos centros urbanos em que habitam até suas fábricas. Argumenta serem dispêndios necessários e relevantes. Em apoio a essa alegação, cita as Soluções de Consulta Cosit nº 45, de 2020, DISIT/SRRF07 nº 7.081, de 2020, e DISIT/SRRF02 nº 2.013, de 2021.

Com relação aos Uniformes, afirma que possuem particularidades, tais como cores indicando a área de trabalho do empregado. Alega que, por determinação da ANVISA, RDC nº 216/2004, especialmente no caso de produção de produtos alimentícios, os funcionários responsáveis pela higienização das instalações sanitárias devem utilizar uniformes apropriados, manipuladores de produtos devem ter também características específicas. Em socorro a sua alegação, aponta decisões administrativas.

b) serviços prestados

A impugnante informa ter recolhido o valor relativo aos itens: 3 - propaganda; 5 - desenvolvimento de produtos; 6 - combustíveis; 7 - captura de pedidos de venda; 8 - courier; 9 - transporte de malotes; 11 - portaria; 14 - despachantes diversos; 18 - locação de veículos; 21 - serviços de informática; 22 - serviços médicos especializados e 24 - documentos em duplicidade.

Portanto, insurge-se somente contra a glosa dos itens: 1 - atividades diversas da produção; 2 - atividades diversas - análise documental; 4 - teleatendimento; 10 - segurança e vigilância; 12 - pgto à Elog Logística Sul Ltda; 13 - despachante aduaneiro - importação/exportação; 15 - pgto à Âmbito Homem e Ambiente Serviços Ambientais Ltda.; 16 - pgto à Simple Energy Assessoria e Gestão de Energia Ltda.; 17 - pgto à Pro-Safe Assessoria e Consultoria em Segurança do Trabalho Ltda.; 19 - limpeza, conservação e lavanderia; 20 - operação portuária e 23 - gerenciamento de riscos.

Com relação às atividades diversas da produção, alega tratar-se de serviços, tais como o trabalho de assessoria jurídica e técnica, necessário ao cumprimento de uma série de normas atinentes ao processo de industrialização de produtos, o que os incluiria no conceito de insumo, para fins de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins.

Com relação ao teleatendimento, alega tratar-se de atividade necessária para operacionalização do negócio industrial, atuando diretamente com motoristas e a

transportadora, coordenando as entregas de produto e auxiliando no regular recebimento de materiais.

Com relação à segurança e vigilância, alega que seu processo produtivo necessita desses gastos, pelo fato de as fábricas estarem localizadas fora das grandes metrópoles e centros urbanos, bem como funcionarem em períodos de 24 horas e sete dias por semana. Em apoio a sua alegação, cita decisões administrativas em que serviços de segurança foram reconhecidos como insumos para empresas de prestação de serviços de transporte.

Com relação ao pgto. à Elog Logística Sul Ltda., alega tratar-se de empresa cujo estabelecimento funciona como recinto alfandegado e, portanto, é necessário que as cargas passem por ele. Além disso, alega que os serviços por ela desempenhados são necessários, essenciais e relevantes.

Com relação ao despachante aduaneiro - importação/exportação, a impugnante alega que, no âmbito do processo produtivo, a despesa com despachantes deve ser enquadrada no conceito de insumo, por sua relevância na atividade de importação e exportação de mercadorias, que faz parte do seu objeto social.

Com relação aos pgtos. à Âmbito Homem e Ambiente Serviços Ambientais Ltda., bem como à Simple Energy Assessoria e Gestão de Energia Ltda. e à Pro-Safe Assessoria e Consultoria em Segurança do Trabalho Ltda., alega tratar-se de serviços relativos a sistemas internos que viabilizam compras e vendas, o que seria necessário ao adequado funcionamento do processo produtivo. A esse respeito, cita a Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 120, de 2012, que reconhece o crédito de serviços de manutenção de programas de computador, quando eles tiverem emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção.

Com relação à limpeza, conservação e lavanderia alega sua obrigatoriedade por norma da ANVISA, RDC nº 216, de 15.9.2004, argumentando fabricar, entre outros, alimentos. Sobre o tema, cita a Solução de Consulta 34/2021 e decisões administrativas.

Com relação à operação portuária, apresenta os contratos, informa tratar-se de descarga de navios para caminhões e alega tratar-se de serviço essencial e relevante ao processo produtivo, portanto gerador de crédito na qualidade de insumo. Sobre o tema, cita decisões do CARF.

Com relação ao gerenciamento de riscos, alega que necessita do serviço de escolta, por suas mercadorias terem grande valor, portanto os correspondentes gastos ensejariam o creditamento das contribuições. Sobre o tema, cita decisões administrativas.

c) despesas escrituradas - Bloco C

A impugnante informa ter recolhido o valor relativo aos itens: 1 - compra de medicamentos; 2 - lanches e pequenas refeições; 4 - materiais de escritório e 5 - materiais de uso e consumo diversos. Portanto, insurge-se somente contra a glosa dos itens: 3 - ferramentas; 6 - Energia Elétrica - ICMS Substituição Tributária e 7 - Energia Elétrica - Contas de Energia - TUSD e Substituição Tributária.

Com relação a ferramentas, alega serem itens utilizados no processo industrial e, portanto, geradores de créditos.

Com relação à Energia Elétrica - ICMS Substituição Tributária, alega ser um valor devidamente destacado e expressamente incluído no preço dos itens adquiridos, portanto, componentes do custo do insumo. Sobre o assunto, tece considerações sobre o conceito de substituição tributária e finaliza afirmando ele deve compor a base de cálculo do crédito das contribuições.

Com relação à Energia Elétrica, especificamente quanto às parcelas contíguas às Contas de Energia referentes a TUSD (tarifa de uso do sistema de distribuição de energia) e ao tributo objeto de Substituição Tributária, alega que a legislação permite expressamente a tomada de créditos sobre o valor dessas parcelas, em virtude de elas serem obrigatórias por lei. Nesse sentido, cita decisões administrativas.

d) despesas escrituradas - Bloco D

A impugnante informa ter recolhido o valor relativo aos itens: 1 - fretes com mudanças; e 5 - fretes com transportes diversos.

Portanto, insurge-se somente contra a glosa dos itens: 2 - fretes com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos; 3 - fretes com transporte de produtos acabados para depósitos fechados; 4 - fretes com transportes de pallets.

Com relação aos fretes com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos e para depósitos fechados, alega que parte dos valores são referentes a despesas com produtos semi-elaborados ou matéria prima, que incluem o custo dos insumos. Adicionalmente, alega que mesmo o frete de produtos acabados daria direito a crédito, por estar incluso no conceito de frete na venda de produto. Assim, entende que, a glosa deveria ser totalmente revertida ou, pelo menos, na parcela referente à frete de produtos semi-elaborados e matérias primas.

Com relação aos fretes com transportes de pallets, argumenta que os pallets são utilizados para transporte de produtos acabados e matérias primas, necessários à manutenção de suas características. Argumenta, que uma parcela significativa de seus produtos é composta por itens alimentícios e de higiene, portanto, isso revela a necessidade do pallet no seu transporte.

e) despesas escrituradas - Bloco F

A impugnante se insurge contra a glosa de créditos relativos a gastos com a locação de pallets, argumentando que os pallets são utilizados para transporte de produtos acabados e matérias primas, necessários à manutenção de suas características. Argumenta, que uma parcela significativa de seus produtos é composta por itens alimentícios e de higiene, portanto, isso revela a necessidade do pallet.

f) ajustes - Bloco M

A impugnante informa ter recolhido o valor relativo aos itens: 2 - apuração mensal; 3 - material obsoleto e 4 – documentos em duplicidade. Portanto, insurge-se somente contra a glosa do item: 1 - exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da Cofins.

Com relação à exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da Cofins, alega que sua metodologia de cálculo estaria correta, porque interpretando a decisão do STF, deveria ser excluído não somente o ICMS destacado na Nota Fiscal, mas também aquele computado na formação do preço da mercadoria.

MULTA E JUROS DE MORA

Subsidiariamente, alega a abusividade do valor da multa de ofício, de 75% do valor do tributo lançado, aplicada, que entende confiscatória. Já, em relação aos juros de mora, alega que não podem ser calculados sobre o valor da multa, incidindo apenas sobre o valor do tributo lançado, caso seja mantido ao final do processo.

DILIGÊNCIA

Por fim, pede a conversão do julgamento em diligência, para realização de perícia e verificação dos seguintes pontos: (i) valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições, (ii) a natureza das despesas glosadas. Sobre os temas, apresenta quesitos a serem respondidos e nomeia assistente técnico para acompanhamento.

O julgamento do processo foi convertido em diligência à unidade de origem, apenas para que os valores de glosa de crédito sobre frete de produtos acabados fossem esclarecidos, com a segregação dos valores em (a) frete de produtos acabados e (b) frete de produtos semielaborados ou matérias-primas.

A diligência foi cumprida, com a apresentação dos valores conforme requerido e a autuada foi cientificada e manifestou-se, pleiteando a reversão da glosa de crédito sobre o frete de produtos semielaborados ou matérias-primas, além de reiterar os pedidos de reversão de glosa de crédito sobre frete de produtos acabados, objeto da peça impugnatória.

É o relatório.”

Em decisão por unanimidade de votos, a 2ª TURMA/DRJ01 afastou as alegações de nulidade e decadência, para JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo em parte o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2017, 2018

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do exercício do direito de defesa. As demais eventuais incorreções poderão ser sanadas. Hipótese em que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e a contribuinte teve condições de compreender o lançamento e dele se defender, na peça impugnatória.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

No caso de tributo lançado por homologação, em que há, no período, recolhimento parcial do débito, a regra decadencial aplicável é aquela do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, com início do prazo de cinco anos, no momento da ocorrência do fato gerador. Hipótese em que o fato gerador do mês de janeiro de 2017 ocorrendo em 31/01/2017, operar-se-ia a decadência em 31/01/2022. Com o lançamento cientificado em 12/01/2022, ainda havia tempo hábil para o lançamento.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

ÔNUS DA PROVA. O simples pedido de realização de diligência, para esclarecimento de questão, não implica a necessidade de sua realização, quando o julgador administrativo tem condições de compreender os elementos de fato trazidos aos autos e, como eles, firmar sua convicção sobre o respectivo tratamento tributário. Hipótese em que cabe à parte que alega o ônus de trazer aos autos os correspondentes elementos probatórios.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA DE DESTINAÇÃO À RESERVA DE LUCROS DE INCENTIVOS FISCAIS. RECEITA PARA FINS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

A partir de 1º de janeiro de 2008, a alteração havida na Lei das SA fez com que os créditos presumidos do ICMS, como subvenções para investimento, caso não fossem totalmente destinadas à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, compusessem a receita como base de cálculo para apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins não

cumulativas. No caso concreto, inexistiu trânsito de tais receitas para as referidas reservas, devendo tais valores serem tributados como receitas omitidas da base dessas contribuições.

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

As bonificações em mercadorias entregues pelo vendedor ao comprador, sem vinculação com uma operação de venda, constituem receitas auferidas por quem as recebe.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo da atividade produtiva deve ser aferido com base nos critérios dispostos pelo Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante, quais sejam, a essencialidade, quando sua retirada impede a fabricação do produto ou a realização do serviço, e a relevância, quando integre o processo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

UNIFORMES. EMPRESA FABRICANTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS E DE LIMPEZA. NECESSIDADE. CRÉDITO ADMITIDO.

Os uniformes são itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos porque, nas atividades realizadas, sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado. Hipótese em que a atividade alcança fabricação de produtos alimentícios e de higiene.

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. MATERIAIS DE HIGIENIZAÇÃO E LIMPEZA.

Os materiais de higienização e limpeza, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios são considerados como insumos, tendo em vista sua essencialidade.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre os armazéns até a fábrica da empresa.

O frete de produtos acabados entre estabelecimentos não caracteriza insumo e, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

PIS. REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO. PALLETS.

Como se trata de bem necessário à manutenção da natureza e qualidade do produto fabricado, é se se reconhecer o crédito quanto às embalagens (pallets). Hipótese em que a atividade alcança fabricação de produtos alimentícios e de higiene.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

Para fins de apuração do valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo PIS/Pasep e da Cofins, a exclusão deverá ser feita no valor destacado a título de ICMS, no documento fiscal.

ABUSIVIDADE DA MULTA. CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa julgadora não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Súmula CARF nº 2 JUROS.

TAXA SELIC. LEGALIDADE.

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 PIS/PASEP.

LANÇAMENTO DECORRENTE DOS MESMOS FATOS.

Aplicam-se ao PIS/Pasep as mesmas razões de decidir utilizadas no julgamento do lançamento da Cofins.

Impugnação Procedente em Parte Crédito

Tributário Mantido em Parte”

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

I. TEMPESTIVIDADE

II. OS FATOS

II.1. O AUTO DE INFRAÇÃO E O TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (“TVF”)

II.2. A CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

II.3. O V. ACÓRDÃO RECORRIDO

(A) Preliminares – Decadência e nulidade da autuação

III. PRELIMINARES | NULIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL E DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

III.1. DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (FATOS GERADORES DE JANEIRO DE 2017)

III.2. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

IV. MÉRITO | A IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL E A NECESSIDADE DE REFORMA PARCIAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

IV.1. SUPOSTA INFRAÇÃO 01 | NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

IV.2. SUPOSTA INFRAÇÃO 02 | NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS

IV.3. SUPOSTA INFRAÇÃO 03 | DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS – DESPESAS DIVERSAS

IV.4. SUPOSTA INFRAÇÃO 04 | DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS – ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

V. A MULTA DE OFÍCIO E OS JUROS

VI. NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

VII. CONCLUSÃO E PEDIDO”

Por fim, pede o que se segue:

“295. Diante de todo o exposto, restou demonstrada a NULIDADE da autuação fiscal e a NULIDADE PARCIAL do V. Acórdão recorrido, que manteve o crédito tributário sem se aprofundar nas alegações apresentadas pela Recorrente em sua Impugnação.

296. Inicialmente, a Recorrente requer seja reconhecida a decadência do direito das Autoridades Fiscais de constituírem os créditos tributários ora exigidos referentes ao mês

de janeiro de 2017, os quais se encontram extintos nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN.

297. Ainda, a autuação fiscal também possui nulidades relacionadas à incorreta glosa de ajustes de acréscimo de créditos pelas Autoridades Fiscais, segundo as quais a Recorrente teria excluído os valores de PIS e COFINS de suas próprias bases de cálculo – o que, reiterar-se, não ocorreu!

298. Ainda, caso não seja esse o entendimento desse E. CARF, o que se alega apenas para fins de argumentação, a Recorrente a REFORMA PARICAL do V. Acórdão recorrido, com o cancelamento integral da exigência fiscal de PIS e COFINS, uma vez que:

SUPOSTA INFRAÇÃO 01 | Omissão de receita – valores recebidos a título de incentivos fiscais (crédito presumido de ICMS)

- (i) Inicialmente, a Recorrente requer seja reconhecida a decadência do direito das Autoridades Fiscais de constituírem os créditos tributários ora exigidos referentes ao mês de janeiro de 2017, os quais se encontram extintos nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN.
- (ii) Reconhecimento de nulidades relacionadas à incorreta glosa de ajustes de acréscimo de créditos pelas Autoridades Fiscais para que seja admitido o aproveitamento dos créditos de PIS E COFINS.
- (iii) Requer a reforma parcial do V. Acórdão recorrido, com o cancelamento integral da exigência fiscal de PIS e COFINS, uma vez que:

SUPOSTA INFRAÇÃO 02 | Omissão de receita – Valores recebidos a título de bonificação em mercadoria

- (i) As bonificações em mercadorias recebidas pela Recorrente representam desconto incondicional ou mera redução de custo de aquisição e, portanto, não configuram receita tributável para fins de incidência de PIS e COFINS; e
- (ii) Os produtos bonificados foram utilizados na produção dos bens posteriormente vendidos e, portanto, foram considerados na formação do preço e na base de cálculo do PIS/COFINS e não há necessidade de destaque nos documentos fiscais, não havendo prejuízo ao Fisco Federal.

SUPOSTA INFRAÇÃO 03 | Glosa de créditos de PIS e COFINS – créditos de insumos

- (i) Deve ser cancelada a glosa dos créditos de PIS e COFINS, tendo em vista o direito da Recorrente ao creditamento sobre todas as despesas incorridas, afastando-se as restrições do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em razão do princípio da não-cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS, em interpretação conforme o artigo 195, § 12, da CF;
- (ii) deverá ao menos ser reconhecido que o E. STJ determinou que o conceito de insumo deve ser analisado à luz da essencialidade e relevância de determinada despesa para a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (seja ela industrial ou comercial, pois esse tipo de restrição não foi feito pelo E. STJ, e nem poderia ter sido, sob pena de violação aos artigos 195, §12 da CF e 150 da CF – princípio da isonomia);
- (iii) nesse cenário, os créditos aproveitados pela Recorrente encontram fundamento nos artigos 3º, incisos II, IV e IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03, eis que os serviços contratados ou as despesas glosadas foram utilizados como insumos e/ou encontram amparo legal. Os serviços em questão (para viabilização da mão de obra, Bloco A – serviços, Bloco C – Documentos Fiscais, Bloco D – Documentos Fiscais e Serviços de Transporte e Comunicações e Bloco F – Demais Documentos e Operações) são essenciais e relevantes à atividade econômica desempenhada pela Recorrente de industrialização de produtos alimentícios, higiene pessoal e limpeza, nos termos do seu objeto social.

SUPOSTA INFRAÇÃO 04 / Glosa de créditos de PIS e COFINS – glosa dos ajustes de acréscimo de créditos referentes à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

- (i) *Caso não se entenda pela nulidade, o que se admite apenas para fins argumentativos, a Recorrente demonstrou que o racional para o cálculo dos créditos originários da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foi fundamentado na decisão do E. STF no RE 574.706/PR e na decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 5026046-56.2017.4.03.6100, ocasião em que se decidiu que é inconstitucional a inclusão do ICMS (todo ele!) na base de cálculo do PIS e da COFINS em razão de o imposto estadual não se enquadrar no conceito de receita/faturamento da empresa;*
- (ii) *Assim, com fundamento na decisão do STF, todo e qualquer valor que corresponda ao ICMS (seja o valor destacado nas notas fiscais ou aquele considerado na composição do preço de venda da mercadoria), deve ser excluído da base de cálculo da COFINS.*

299. Ademais, a Recorrente requer seja reconhecida a manifesta improcedência da constituição e exigência dos débitos demandados com o acréscimo de multa de ofício de 75%, que deve ser afastada por possuir nítido caráter confiscatório, sob pena de ofensa aos artigos 3º e 112 do CTN, ou, ao menos, reduzida a patamares razoáveis, com a exclusão também da incidência dos juros sobre as multas.

300. Por fim, a Recorrente pleiteia a realização de conversão do julgamento em diligência, a fim de que sejam esclarecidas todas as questões pendentes.

301. Assim, requer-se o PROVIMENTO INTEGRAL deste Recurso Voluntário, com a REFORMA PARCIAL do V. Acórdão recorrido, do que resultará o reconhecimento da NULIDADE da presente autuação fiscal ou, ao menos da IMPROCEDÊNCIA do crédito tributário, com o conseqüente arquivamento definitivo dos presentes autos.

Termos em que, protestando desde já pela realização de sustentação oral no âmbito desse E. CARF, pede deferimento.”

A Fazenda Nacional, por intermédio da PGFN com fundamento no art. 47, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, tempestivamente apresentou CONTRARRAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO interposto pela Recorrente.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

Da admissibilidade do recurso voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pelas quais o conheço.

A presente análise decorre do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF - n.º 08.1.23.00-2020-00240-4 1, da Delegacia da Receita Federal em Franca (DRF Franca), destinado a verificar as contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do patrimônio do Servidor Público (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) relativos aos períodos de 2017 e 2018 da empresa Unilever Brasil Industrial Ltda, CNPJ 01.615.814/0001-01, descrita também neste Termo de Verificação Fiscal (TVF) como UBI.

Como resultado da ação fiscalizatória foram lavrados Autos de Infração de PIS e Cofins divididos em dois processos fiscais: De modo que o conjunto de autos de infração de PIS e Cofins relativos à lançamentos de omissão de receitas com responsabilidade solidária foram tratados no Processo Administrativo Fiscal (PAF) 15746-720.036/2022-81 e julgados pela 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (CARF) em 17 de abril de 2024. Processo presidido e relatado pelo Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

O segundo conjunto de autos de infração de PIS e Cofins são tratados no Processo Administrativo Fiscal (PAF) 15746-720.035/2022-36, ora objeto de análise.

Preliminares

a) Da decadência parcial do crédito tributário (fatos geradores de janeiro de 2017)

A recorrente alega que a legislação tributária vigente prevê que a Fazenda Pública pode constituir o crédito tributário dos tributos relativos a PIS e COFINS por meio do lançamento dentro de um prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador do tributo, nos casos em que o lançamento é feito pelo próprio contribuinte (lançamento por homologação), nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Nesse sentido, sustenta que os fatos geradores que ocorreram em período superior a 5 (cinco) anos, contado da intimação da lavratura da autuação, não podem ser cobrados, tendo em vista que o direito das Autoridades Fiscais para efetuar o lançamento com relação a tais fatos geradores foi fulminado pela decadência.

Dito isto, a recorrente alega que considerando a ciência em 12.1.2022, os montantes de PIS e COFINS relativos aos fatos geradores de janeiro de 2017 já foram tacitamente homologados, razão pela qual as Autoridades Fiscais não poderiam mais se pronunciar acerca de tais montantes.

Entretanto, o fato gerador do mês de janeiro de 2017 ocorreu em 31/01/2017, para o qual operar-se-ia a decadência em 31/01/2022. Assim, com o lançamento cientificado em 12/01/2022, ainda havia tempo hábil para o lançamento.

Ademais, transcreve-se trecho do parecer da PGFN (fls. 11403) para elucidar a questão:

Na “linha do tempo” traçada pela recorrente às fls. 11.303, o fato gerador é apresentado como ocorrido em 1º/01/2017, mas não se encontra citação de norma jurídica que ampare tal entendimento.

No regime não cumulativo do PIS e da COFINS, o fato gerador das contribuições corresponde ao recebimento mensal de receitas pela pessoa e sua base de cálculo é o total das receitas auferidas no mês (art. 1º, caput, e § 2º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

Em conformidade com esse regramento legal, o aspecto temporal do antecedente da regra matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS só pode ser identificado no último dia do mês, e não no primeiro dia do mês (como defende a contribuinte).

Deste modo, afasto a preliminar de decadência parcial, mantida a legalidade da cobrança do crédito tributário correspondente ao fato gerador de janeiro de 2017.

b) Da nulidade da autuação fiscal e do Acórdão Recorrido

A recorrente pugna pela nulidade da autuação fiscal e do Acórdão recorrido sob argumento de que os cálculos apresentados na fase fiscalizatória demonstram que a recorrente não excluiu os valores de PIS e COFINS da base de cálculo do PIS e da COFINS, mas tão-somente o valor do ICMS destacado da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos da decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 5026046- 56.2017.4.03.6100 e no RE nº 574.706 (fls. 11305). Em síntese, sustenta que a autuação fiscal não reflete os fatos e procedimentos reais adotados pela recorrente.

Todavia, cumpre esclarecer que não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.

Nesta seara, vide acórdão CARF que abraça o entendimento de que não ocorre nulidade quando há demonstração suficiente dos motivos da autuação.

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INEXISTÊNCIA. Não havendo vício formal na peça básica, ensejando prejuízo à defesa, é de rejeitar-se preliminar de nulidade da autuação.”

(Processo nº: 10865.000392196-51, Acórdão nº: 203-06.682, Conselheiro Sebastião Borges Taquary)

Não há como consentir com a tese de ocorrência de cerceamento do direito de defesa. No caso concreto, o auto de infração foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática. O auto de infração contém a descrição pormenorizada dos fatos imputados à recorrente, indica os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõe os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos que ensejaram a sua lavratura.

Com efeito, os contribuintes devem apresentar defesa dos fatos retratados na autuação, pois ali estão de forma pormenorizadamente descritos, de forma clara e precisa, estando evidenciado no presente caso que não houve nenhum prejuízo à defesa. Corrobora tal fato que a recorrente apresentou longas razões de mérito em sede de impugnação e recurso voluntário, o que

demonstra pleno conhecimento dos fatos e aspectos inerentes ao lançamento com condições de elaborar as peças recursais.

Cumprе notar que não se verifica no procedimento fiscal em exame qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, *verbis*:

“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.”

Portanto, não se vislumbra qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas nos citados dispositivos que regem a matéria, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, bem como, não se identifica qualquer prejuízo ao direito de defesa.

Ademais, como é possível notar, a insurgência recursal possui relação com o mérito do lançamento, mas não com seus requisitos de validade. A matéria será enfrentada no momento oportuno.

Pelo exposto, não há como imputar omissão ou nulidade no acórdão recorrido, o qual decidiu o litígio com fundamentos jurídicos claros e suficientes.

Afasta-se, portanto, esta preliminar.

Mérito

a) Suposta infração 01 – Não incidência de PIS/COFINS sobre valores recebidos a título de crédito presumido de ICMS

De acordo com a Fiscalização, os créditos presumidos de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) concedidos pelos Estados de Pernambuco e Minas Gerais sobre as operações de venda configuram receita auferida e, portanto, não poderiam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 51/53 intimou a recorrente a prestar informações relativas aos incentivos fiscais lançados nas contas contábeis e apresentou: *i*) os Decretos do Governo do Estado de Pernambuco de nº 41.881/2015 que transferiu para a UBI, filial Igarassu – PE (CNPJ 01.615.814/0080-05), o estímulo do Prodepe – Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco, nº 35.243/2010 que concedeu o estímulo do Prodepe para a UBI, filial Garanhuns – PE (CNPJ 01.615.814/0044-33 e o Decreto nº 41.331/2014 que prorrogou a fruição do estímulo do Prodepe para a UBI, filial Ipojuca – PE (CNPJ 01.615.814/0068-00; e *ii*) o Regime Especial de Tributação (RET) nº 032/2010 da Secretaria de

Estado de Fazenda de Minas Gerais, que tem como beneficiários os estabelecimentos da UBI localizados em Pouso Alegre – MG – CNPJ 01.615.814/0045-14 e 01.615.814/0022-28. Tal RET concedeu crédito presumido de ICMS ao estabelecimento 01.615.814/0022-28.

Da análise destes documentos a fiscalização verificou que a Recorrente recebeu benefícios fiscais contemplados na Legislação tributária dos Estados de Pernambuco e Minas Gerais, em face de créditos presumidos concedidos no âmbito do ICMS. Em razão disso, sustenta que aludidos créditos presumidos representariam subvenções econômicas, ou seja, um auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades a desenvolverem suas atividades, conforme definido no § 3º do art. 12 da Lei nº 4.320/64:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

(...)

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como: I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Em relação ao tratamento contábil da matéria, a fiscalização invoca a interpretação oriunda da RESOLUÇÃO CFC N.º 1.305/10, do Conselho Federal de Contabilidade que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 07 (Subvenção e Assistência Governamentais), com base no Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) (IAS 20 do IASB), expedido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, e correlata às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 20 (IASB) e conclui:

“95. Pelo exposto acima, depreende-se de que na ótica da ciência contábil, amparada pelas normas internacionais de Contabilidade (IAS 20), as subvenções governamentais devem ser reconhecidas pelas sociedades empresárias como receitas da entidade, apropriadas ao longo do período em que forem usufruídas, e confrontadas com as despesas que pretende compensar.”

Adicionalmente, a fiscalização esclarece que a Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações) ao tratar das subvenções para investimentos determinou que fossem classificadas, juntamente com as doações, como reservas de capital, conforme a redação original da alínea “d” do §1º de seu art. 182.

Prossegue afirmando a existência de duas modalidades de subvenções previstas na legislação: as subvenções correntes (para custeio ou operação), e as subvenções para investimento, com diferentes consequências tributárias.

Esclarece ainda, que após introdução dos §§ 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, lei que extinguiu o Regime Tributário de Transição-RTT, foram promovidas diversas outras alterações na legislação tributária federal, a saber:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

(Grifei)

Desta feita, com esteio nas disposições acima grifadas, a partir da publicação da LC nº 160/2017 os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS passaram a serem considerados subvenções para investimentos, desde que respeitados os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Em reforço, cita a Solução de Consulta COSIT nº 108/2021, DOU de 30/06/2021, cuja ementa é reproduzida em parte a seguir:

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CONCESSÃO GRATUITA, INCONDICIONADA OU NÃO CONDICIONADA À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. AUSÊNCIA.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiros fiscais de ICMS concedidos sem nenhum ônus ou dever ao subvencionado, de forma incondicional ou sob condições não relacionadas à implantação expansão de empreendimento econômico não atendem os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, de observância obrigatória inclusive conforme parte final do § 4º do mesmo dispositivo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei Complementar nº 160, de 2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198.

Intimada a prestar informações atinentes aos benefícios fiscais relativos ao ICMS, especificamente créditos presumidos deste tributo, recebidos dos estados de Pernambuco e Minas Gerais a recorrente apresentou resposta informando que para fazer jus aos regimes especiais de apuração do ICMS concedidos pelos estados de PE e MG, a empresa teve que cumprir condições definidas por tais entes federativos.

Nada obstante, diferente do alegado, a fiscalização demonstrou nas fls. 56/57 do TVF que os créditos presumidos recebidos pela Recorrente foram concedidos pelos estados de Pernambuco e Minas Gerais, sem nenhum ônus ou dever da empresa, conforme definidos nos termos de concessão que são os decretos do Governo de Pernambuco concedendo estímulos do Prodepe43, este regulado pelo Decreto nº 21.959/1999 do estado de Pernambuco44 e o Regime Especial de Tributação (RET) nº 032/2010 da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Em sede de Recurso Voluntário a recorrente sustenta que:

40. Para que determinado ingresso possa ser caracterizado como “receita”, base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS segundo dispõe o artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal de 1998 (“CF”), é necessário observar 3 (três) elementos essenciais: (i) incorporação de valores de maneira positiva, acarretando acréscimo patrimonial; (ii) definitividade em relação à incorporação desses valores; e (iii) relação causal entre tais valores e as atividades sociais desenvolvidas pela empresa.

41. Portanto, para fins de incidência do PIS e da COFINS, receita deve ser compreendida como um valor que será incorporado ao patrimônio da empresa, de forma definitiva e incondicional, e que tenha relação direta com as atividades principais por ela exercidas.

Cita ainda o RE 574.706/PR (Tema 69) que, sob a sistemática da repercussão geral, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, reafirmando que o PIS e a COFINS somente incidem sobre o ingresso positivo de receita que acarrete incremento patrimonial. Defende que o objetivo maior buscado pelos Estados de Pernambuco e Minas Gerais foi o de incentivar e estimular a economia local, promovendo desenvolvimento econômico aos Estados.

De certo, os precedentes do Superior Tribunal de Justiça originados do AgInt no REsp 1306878 / RS | 2011/0265863-0, Primeira Turma, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA (1160). Julgado em 25/10/2018. Publicado em 29/11/2018, do AgInt no RESP 1627291/SC, Primeira Turma, Rel. Ministra Regina Helena Costa, DJe 10.04.2017 (não destacado no original) e do AgRg no AREsp: 509246 PR 2014/0100344-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 18/06/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/10/2014 não deixam dúvidas quanto ao entendimento de que os créditos presumidos de ICMS não devem ser incluídos na base do IRPJ e CSLL, independentemente da constituição de conta de reserva para tanto. Raciocínio que poderia ser aplicado para o PIS e a COFINS.

Entretanto, faz-se necessário registrar o entendimento firmado pelo CARF no ano de 2018.

O tema dos incentivos fiscais do ICMS foi enfrentado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e foi firmado o entendimento de que, para que não componham a base de cálculo das contribuições, resta necessária sua destinação à reserva de incentivos fiscais, prevista no art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A). Nesse sentido, compartilho e faço referência ao voto vencedor do acórdão nº 9303-007.622, de 30 de novembro de 2018, nos termos a seguir reproduzidos:

“Contextualização do Problema

Trata-se da discussão acerca do tratamento tributário dado a subvenções deferidas pelo Poder Público Estadual a contribuintes sujeitos a tributos federais. Resumidamente, é discutido se o valor recebido íntegra, ou não, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

Para deslinde da questão, é necessário conhecer os conceitos de subvenção para custeio e para investimento e seu tratamento fiscal ao longo do tempo. Assim, de forma resumida, encontram-se apresentados, a seguir, separadamente o referido tratamento em três períodos distintos:

(a) durante a vigência da redação original da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A) até o advento da Lei nº 11.638, de 2007, lembrando que nesse período, a partir do biênio 2003/2004 conviveram, durante esse período, as sistemáticas cumulativa e não cumulativa das contribuições sob análise;

(b) durante a vigência do Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, de 2008 a 2014; e

(c) a partir da vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

Ainda será necessário analisar os efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, que alterou o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para considerar todas as subvenções relativas ao ICMS como sendo subvenções para investimento, inclusive de forma retroativa,

aplicando-se essa definição a processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Primeiro Período, até 2007 Até 2007, período da vigência da redação original do art. 183 da Lei das S/A, encontrava-se disposto em seu

§ 1º, que deveriam ser classificados como reservas de capital as doações e subvenções recebidas para investimento. A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o referido dispositivo Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento. ... (grifos na transcrição)

A característica da Reserva de Capital é a de ser composta por valores oriundos da contribuição de proprietários ou outros interessados no resultado da companhia, sem característica de exigibilidade, ou seja, a título definitivo.

À época, a Lei das S/A entendeu que subvenções para investimento enquadrar-se-iam nessa categoria, por serem contribuições do Poder Público para a atividade da companhia, o que é de interesse para o Estado. Por outro lado, diferente era o conceito de subvenção para custeio, composta por contribuições do Estado cujos valores eram utilizados para fazer frente aos custos da atividade e, assim, poderiam influir nos lucros da companhia, que poderia ser distribuído aos proprietários.

Nesse sentido, é importante referir que o valor registrado como reserva de capital não pode ser distribuído aos proprietários, sob pena de perder sua natureza, nos termos do art. 200 da Lei das S/A, até hoje vigente na redação original, conforme a seguir reproduzido:

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

...

Assim, vemos que uma subvenção para investimento era reconhecida diretamente como reserva de capital, sem transitar pelo resultado, conforme lançamento contábil a seguir:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

C = a Reserva de Capital (aumento do Patrimônio Líquido) XXX,XX

O lançamento contábil acima e a respectiva legislação antes referida deixam claro que a subvenção para investimento reconhecida como reserva de capital não caracteriza nem receita nem faturamento. Portanto, não integra a base de cálculo da Cofins ou da Contribuição para o PIS/Pasep, nem na sistemática cumulativa, nem na sistemática não-cumulativa.

Ora, na sistemática cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelo faturamento, nos termos da redação original dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1999, aplicáveis aos fatos geradores ocorridos no período em análise, a seguir reproduzidos:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não compunha o faturamento e, conseqüentemente, não integrava a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.

Da mesma forma, na sistemática não-cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelas receitas, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, ambos reproduzidos a seguir, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise:

- Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

- Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Grifos na transcrição)

Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não caracterizava receita e, conseqüentemente, não integrava a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.

Diferente é o tratamento dado às subvenções que não se enquadravam no conceito de subvenção para investimento, no período. Tais subvenções, denominadas subvenções para custeio eram reconhecidas no resultado das companhias e, compondo o lucro, não tinham qualquer restrição em relação a sua distribuição aos proprietários. O lançamento correspondente a essas subvenções para custeio era o seguinte:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

C = a Receita (aumento do resultado) XXX,XX

O lançamento acima deixa claro que, em que pese a receita de subvenção para custeio não caracterizar faturamento, ela se enquadra no conceito de receita e, assim: não compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

Segundo Período, de 2008 a 2014 Em 28 de dezembro de 2007, a Lei das S/A foi alterada pela Lei nº 11.638, de 2007, e a nova redação teve vigência a partir de 1º de janeiro de 2008. Entre os vários itens alterados, encontra-se o tratamento contábil dado às subvenções para investimento, que antes eram classificadas como reserva de capital e que passaram a ser classificadas como receita, compondo o resultado.

Assim, compondo o resultado, as subvenções para investimento, poderiam ser distribuídas aos proprietários, não mais se aplicando a elas os conceitos antes discutidos de reserva de capital. Deveras, para fins societários, entendeu-se que classificar esses valores como reserva de capital não representaria o efetivo reflexo no patrimônio dos valores recebidos.

Por outro lado, a própria Lei nº 11.638, de 2007, inseriu o art. 195-A na Lei das S/A, criando uma reserva de lucros, denominada Reserva de Incentivos Fiscais, com o objetivo

de permitir que a companhia, caso assim desejasse, não distribuísse aos proprietários o valor da subvenção.

Portanto, a contabilização da subvenção para investimento passou a ser a seguinte:

- reconhecimento da receita de subvenção, pelo regime de competência

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

C = a Receita (aumento do resultado) XXX,XX - apuração do resultado do exercício considerando a receita de subvenção

D = Receita (aumento do resultado)

C = a Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória) XXX,XX

- transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido

D = Apuração do Resultado do Exercício (Conta Transitória)

C = a Lucros e Prejuízos Acumulados (PL) XXX,XX

- destinação do valor da subvenção para a reserva de lucros D = Lucros e Prejuízos Acumulados (PL)

C = a Reserva de Incentivos Fiscais (R. Lucro - PL) XXX,XX

Pelos lançamentos acima, verifica-se a mesma intenção do legislador, qual seja, permitir que os valores de subvenções para investimento, apesar de compor o lucro, não fossem distribuídos aos proprietários, mas que ficassem no patrimônio da companhia, para incentivo de suas atividades.

Em face dessa nova realidade jurídica, para fins societários, a legislação preocupou-se em dar um tratamento fiscal adequando. Assim, foi instituído o RTT - Regime Tributário de Transição, pela Lei nº 11.941, de 2009.

Pois bem, o tratamento fiscal dado às subvenções para investimento, especificamente no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, encontra-se nos arts. 18 e 21 da Lei nº 11.941, de 2009, a seguir reproduzidos, na redação então vigente e aplicável aos fatos geradores ocorridos no período em análise (lembrando que à opção do sujeito passivo, a Lei nº 11.941, de 2009, pode ser aplicada retroativamente, desde 2008):

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

...

Art. 21. As opções de que tratam os arts. 15 e 20 desta Lei, referentes ao IRPJ, implicam a adoção do RTT na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e ...

Esclareça-se que o art. 18 trata das condições para não tributação pelo Imposto de Renda, porém, como o art. 21 faz expressa referência ao art. 18, entendo que essas mesmas condições devam ser aplicáveis à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins. Com efeito, as condições são as mesmas aplicáveis à legislação anterior, resumidamente: o valor subvenção do Poder Público para investimento, desde que não distribuível aos proprietários, não deve ser tributada.

Assim, nesse período, tanto a subvenção para custeio, quanto a subvenção para investimento cujo valor não tenha sido totalmente destinado à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, deve ter o seguinte tratamento tributário:

- por não caracterizar faturamento, não compor a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém, por caracterizar receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão, deve compor a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

Terceiro Período, a partir de 2015 Com o advento da Lei nº 12.973, de 2014, para fatos geradores a partir de 2015, temos um tratamento similar àquele dado às subvenções para investimento durante a vigência do RTT, qual seja, a subvenção para investimento, desde seu valor tenha sido destinado para formação da Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais, não estaria sujeita a compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, praticamente repete os termos do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, no tocante às condições de dedutibilidade do valor da subvenção para investimento, da base de cálculo do Imposto de Renda, vejamos:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:(Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

...

Adicionalmente, para conferir tratamento compatível em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, os art. 54 e 55 da Lei nº 12.973, de 2014, alteraram, respectivamente o art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003:

- Lei nº 10.637, de 2002:

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

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

- Lei nº 10.833, de 2003:

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

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Nesses termos, em que pese a base legal diferente, o tratamento tributário permanece o mesmo do período anterior. Assim, nesse período, tanto a subvenção para custeio, quanto a subvenção para investimento cujo valor não tenha sido totalmente destinado à formação da reserva de lucros de incentivos fiscais, deve ter o seguinte tratamento tributário:

- por não caracterizar faturamento, não compor a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém, por caracterizar receita e sem que tenham sido cumpridos os requisitos para sua exclusão, deve compor a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

Efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017

Por fim, cabe analisar os efeitos do art. 9º da Lei Complementar nº 160, de 2017, o qual deu nova redação ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para inclusão dos §§ 4º e 5º ao art. 30 da referida lei.

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

...

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

Os dispositivos acima determinaram que todos os incentivos relativos ao ICMS sejam considerados como subvenções para investimento, inclusive aplicando-se essa consideração retroativamente a processos não definitivamente julgados.

Entendo que esses dispositivos sejam aplicáveis a situações em que, cumulativamente:

(a) a subvenção tenha sido considerada pelo contribuinte como subvenção para investimento e a autoridade fiscal tenha entendido tratar-se de subvenção para custeio;

(b) o valor da subvenção tenha sido tratado nos termos das condições para exclusão da base de cálculo das contribuições (basicamente seu registro em reserva, para não distribuição); e

(c) essa matéria ainda seja objeto de discussão nos autos do processo.”

Percebe-se que os valores auferidos pela pessoa jurídica, nos anos de 2017 e 2018, não foram destinados para a Reserva de Incentivos Fiscais.

Nada obstante, tal exigência encontra-se superada em observância ao julgamento do ERESP 1.517.492/PR o crédito presumido não é lucro, portanto, não está incluído na base de cálculo das contribuições.

Neste item, reverto a glosa.

b) Suposta infração 02 – Não incidência de PIS/COFINS sobre bonificações em mercadorias

A recorrente recebeu quantidade considerável de bonificações em mercadorias da empresa DETEN QUIMICA S.A. (“DETEN”). Bonificações que, segundo a Recorrente, foram concedidas em razão do grande volume de produtos adquiridos pela mesma e do evidente interesse em manter ativa a relação comercial que já perdura muitos anos, sendo recebidas pela Recorrente em notas fiscais próprias e individuais.

Ocorre que, segundo alega a recorrente, o Acórdão recorrido desconsiderou a situação concreta e se limitou a considerar que não teria sido verificado o “destaque da bonificação

no próprio documento fiscal, condição expressamente exigida pela Solução de Consulta Cosit nº 664, de 2017, para a não inclusão do valor na base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep.

De tal modo, que a recorrente sustenta que não se discute no presente caso a necessidade da bonificação no documento fiscal.

Contudo, cumpre observar o que se segue.

A Recorrente (UBI) foi intimada a prestar informações atinentes a ajustes de acréscimo de créditos relativos à apuração mensal, informados nos registros M110 (PIS) e M510 (Cofins) que constavam do “Anexo II – Ajustes de Acréscimo de créditos”, parte integrante daquele termo. Em resposta, apresentou planilha com a indicação de documentos que geraram os créditos indicados no anexo (entre os documentos indicados estavam as notas fiscais emitidas por Deten Química S A – CNPJ 13.546.106/0001-37 – Deten), mas não justificou não inclusão da totalidade dos valores recebidos a título de bonificação nos registros F100 – Demais documentos geradores de débitos e créditos das EFD-Contribuições como geradores de débitos (CST PIS/Cofins = 1 – Operação Tributável com Alíquota Básica).

Assim, ao realizar a consulta à base de dados de NF-e do sistema SPED a fiscalização constatou o que se segue:

118. De fato, em consulta à base de NF-e do sistema SPED foram verificadas vendas (CFOP 6101 e 6122) da Deten para a UBI que em 2017 totalizam R\$ 490.867.981,90 e em 2018 totalizam R\$ 583.624.107,11 enquanto nos referidos anos verificou-se a remessa para bonificação nos valores de R\$ 34.650.372,04 (7,06% do total comprado) em 2017 e R\$ 28.872.810,97 (4,95% do total comprado) em 2018, demonstrando uma vantagem negocial para a UBI em suas operações com a Deten.

119. Ocorre que a UBI não incluiu os valores recebidos a título de bonificação como receita na apuração do PIS e da Cofins e na resposta à intimação não justificou esta não inclusão.

123. Assim, em que pese a bonificação em mercadorias gerar créditos, como aproveitados pela UBI em suas EFD-Contribuições, estas são consideradas receitas na apuração do PIS e da Cofins uma vez que a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, quando apurada sob a sistemática não cumulativa, é definida pelo artigo 1º da Lei no 10.637/2002 (PIS) e pelo artigo 1º da Lei no 10.833/2003 (COFINS), que definem a incidência das contribuições sobre o total das receitas auferidas independentemente de suas denominações ou classificações contábeis. Não tendo a UBI incluído o valor das bonificações nas receitas tributadas está caracterizada a omissão aqui apurada.

Portanto, a fiscalização destacou que a respeito das bonificações deve ser observada a Solução de Consulta Cosit nº 664, de 27 de dezembro de 2017, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013 sendo que a caracterização do desconto incondicional obriga que no recebimento de bonificações em mercadorias, para representar um desconto incondicional, a operação deve constar da nota fiscal e não depender de evento posterior à emissão do documento, vejamos:

“BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTO INCONDICIONAL. CRÉDITO. As bonificações recebidas de fornecedores em forma de mercadorias podem representar descontos incondicionais, desde que constem da nota fiscal e não dependam de evento posterior à emissão do documento. Nesta hipótese, não há amparo legal para exclusão da base de cálculo da Cofins do adquirente (recebedor das bonificações), mas somente do fornecedor.

O adquirente não poderá descontar crédito em relação a produtos havidos por bonificações, visto que a aquisição desses produtos ocorre a título gratuito, não havendo pagamento de Cofins pelo fornecedor.”

Ademais, sobre a matéria devem ser observadas as Soluções de consulta COSIT n.º 291, de 13 de junho de 2017 e a SRRF04/Disit n.º 4.007 de 22 de abril de 2020. De modo que:

123. Assim, em que pese a bonificação em mercadorias gerar créditos, como aproveitados pela UBI em suas EFD-Contribuições, estas são consideradas receitas na apuração do PIS e da Cofins uma vez que a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, quando apurada sob a sistemática não cumulativa, é definida pelo artigo 1º da Lei no 10.637/2002 (PIS) e pelo artigo 1º da Lei no 10.833/2003 (COFINS), que definem a incidência das contribuições sobre o total das receitas auferidas independentemente de suas denominações ou classificações contábeis.. Não tendo a UBI incluído o valor das bonificações nas receitas tributadas está caracterizada a omissão aqui apurada.

Nesse sentido, o tema do tratamento fiscal aplicável às bonificações foi objeto de análise pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF) sendo firmado entendimento de que, caso elas não estejam vinculadas diretamente a uma operação de venda específica, configuram contraprestação e, assim, compõem a base de cálculo das contribuições. Nesse sentido, faço referência ao voto vencedor do acórdão n.º 9303-010.227, de 11 de agosto de 2020, da Terceira Turma da CSRF, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004 OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. As bonificações em mercadorias entregues pelo vendedor ao comprador, sem vinculação com uma operação de venda, constituem receitas auferidas por quem as recebe. Contudo, o deslinde da questão é mais simples, ainda, porque, nos autos é pacífico o fato de que não houve destaque da bonificação no próprio documento fiscal, condição expressamente exigida pela Solução de Consulta Cosit n.º 664, de 2017, para a não inclusão do valor na base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep. Assim, nego provimento por estar vinculado à solução de consulta e, no caso, não ter havido o destaque do valor da bonificação no documento fiscal.

Por fim, cumpre salientar que os argumentos pontuados pela Recorrente no que concerne a impossibilidade de caracterização das bonificações em mercadoria como receita e a ocorrência de *bis in idem* não encontram respaldo no caso dos autos.

Neste ponto, com o fito de elucidar a questão transcrevo o trecho (fls. 11428) extraído do Parecer da PGFN :

Portanto, a receita pode ser gerada não só pela efetiva entrada de dinheiro, mas também por outras formas, como por exemplo, a redução do passivo exigível (obrigação com terceiros). A receita equivale a um aumento da situação líquida da empresa, decorrente do seu esforço produtivo.

Pelo exposto, como nos autos restou comprovado que não houve destaque da bonificação no próprio documento fiscal, condição expressamente exigida pela Solução de Consulta

Cosit nº 664, de 2017, para a não inclusão do valor na base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep, nego provimento ao presente item recursal.

c) Suposta infração 03 – Direto aos créditos de PIS e COFINS – Despesas diversas

A recorrente sustenta que, em razão de ter sido reconhecida a possibilidade de tomada de crédito sobre as despesas com uniformes, limpeza, conservação e lavanderia, fretes de produtos semielaborados e matérias-primas, transporte de pallets e locação de pallets, pleiteia-se a reforma parcial do Acórdão recorrido a fim de que também seja cancelada a glosa dos créditos sobre as despesas listadas abaixo:

- 1) VR e refeições;
- 2) Transporte de funcionários;
- 3) Atividades diversas da produção / Assessoria jurídica / Assessoria técnica / Teletendimento / Segurança e vigilância;
- 4) Pagamentos feitos à Elog Logística Sul Ltda. / Despachante aduaneiro / Serviços de gestão de importação e exportação;
- 5) Pagamentos feitos à Âmbito Homem e Ambiente Serviços Ambientais Ltda., à Simple Energy Assessoria e Gestão de Energia Ltda. e à Pro-Safe Assessoria e Consultoria em Segurança do Trabalho Ltda.;
- 6) Operação portuária;
- 7) Gerenciamento de riscos;
- 8) Ferramentas;
- 9) Energia elétrica – ICMS-Substituição Tributária (“ICMS-ST”);
- 10) TUSD;
- 11) Fretes de produtos acabados.

Para tanto, discorre sobre legislação tributária que regulamenta as possibilidades de creditamento das contribuições do PIS e CONFINS e conclui que:

126. O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 concede o crédito de PIS/COFINS para as situações nas quais os bens e serviços forem utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens, ou produtos destinados à venda, desempenhada pelo contribuinte.

127. Como o texto legal não definiu o conceito de insumo, muito se debateu se deveria ser aplicado o conceito de insumo utilizado para o ICMS/IPI (Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal nºs 247/200216 e 404/2004) ou o conceito aplicável ao IRPJ/CSL para custos e despesas.

Em seguida, trata do sentido e alcance da não-cumulatividade prevista no artigo 195, § 12, da CF (introduzido pela EC nº 42/03), aborda questões doutrinárias e cita que o STF reconheceu a Repercussão Geral quanto ao tema “não cumulatividade do PIS e da COFINS” nos

autos do ARE 790.928/PE, substituído pelo RE nº 841.979. Traz à colação o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170, que declarou a ilegalidade da restrição ao conceito de insumo dada pelas INs nºs 247/2002 e 404/2004.

Destarte, a Recorrente pugna para que a análise do caso concreto seja pautada pelo critério da essencialidade e relevância das despesas para a atividade empresarial, em consonância com o entendimento pacificado pelo STJ e que já está sendo aplicado pelo CARF nos Acórdãos nº 3201-005.061, de 27.2.2019, nº 9303-007.856, de 22.1.2019 (CSRF); nº 9303-008.047, 3ª Turma da CSRF, publicado em 21.3.2019 e nº 3201- 005.013, 1ª Turma da 2ª Câmara, publicado em 25.3.2019.

Nesse contexto, a recorrente faz menção aos objetivos elencados no contrato social da UBI no intuito de demonstrar que as despesas glosadas pelo TVF que deu origem à autuação fiscal ora combatida estão atreladas ao processo produtivo e/ou são essenciais e relevantes à realização de sua atividade econômica. Em seu entendimento, feito um “teste de subtração”, não há dúvidas da inviabilidade ou perda de qualidade do processo industrial ou da atividade desenvolvida pela recorrente.

Com base nesses argumentos a Requerente pleiteia o direito de se aproveitar dos créditos das contribuições ao PIS e à COFINS sobre as referidas despesas.

Isto posto, passa-se à análise individualizada de cada item sobre o qual a requerente requer o reconhecimento dos créditos de PIS e COFINS:

(1) Vale-refeição e alimentação de seus funcionários

A recorrente afirma que tanto as despesas com refeições quanto as despesas com vale-refeição devem ser caracterizadas como insumo das atividades operacionais da Recorrente, dada sua essencialidade para as atividades econômicas, validando-se os créditos pelo artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Em sua visão:

152. É evidente, no presente caso, a existência de obrigatoriedade legal, uma vez que a Recorrente firmou a Convenção Coletiva de Trabalho 2017/2019 – Solicitação nº MR033977/2017 (vide doc. nº 8 da Impugnação) com seus funcionários que trabalham nas fábricas.

155. Nesta linha, importante repisar que de acordo com a definição dada pelo próprio E. STJ, o dispêndio será considerado relevante quando “embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (...), seja por imposição legal (...)”. Sendo assim, uma vez que a concessão de vale-refeição e alimentação está prevista em acordos coletivos (e, pois, tem caráter cogente/obrigatório), é evidente que o referido dispêndio se amolda ao conceito de insumo admitido pela jurisprudência.

Entretanto, a apuração de direito creditório no regime não cumulativo é definida, em linhas gerais, nos artigos 3º, da Lei 10.637/2002 e da lei 10.833/2003:

Lei 10.833/2003

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei no 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

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

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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 nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) § 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008))

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês; I

II - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês. § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) I - de mão de obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Nada obstante a Solução de Consulta COSIT nº 240/2018, Solução de Consulta SRRF01/Disit nº 13/2013 e Solução de Divergência COSIT nº 17/ 2017 tenham sido mencionadas a de forma a favorecer a recorrente me alinhio ao entendimento de que despesas com alimentação estão associadas ao custeio da mão-de-obra, e não à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos.

Em relação ao tema, comungo com o parecer consignado no Acórdão recorrido de que a obrigatoriedade legal aplicável ao creditamento de contribuições seria apenas aquela em que um gasto torna-se obrigatório para a elaboração do produto, em específico, não alcançando a situação em tela.

Pelo exposto, mantida a glosa.

2) Transporte de funcionários

Após analisar os documentos apresentados pela recorrente no que tange as rubricas de transporte de funcionários (fl. 83 do TVF) o julgador *a quo* concluiu que:

178. Da análise dos documentos verifica-se que o serviço de transporte de passageiros prestados é para transporte de funcionários para os diversos estabelecimentos da empresa, não fazendo jus aos créditos de PIS e Cofins nos termos do parágrafo 133 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018 e do inciso VI do § 2º do art. 172 da IN RFB nº 1911/2019.

Em sede de Recurso Voluntário alega a Recorrente que as despesas incorridas com a contratação de transporte aos seus funcionários devem ser caracterizadas como insumo para fins de tomada de crédito de PIS e COFINS, uma vez que são essenciais e relevantes para a realização da atividade principal da Recorrente e, poderiam, também, ser caracterizadas como insumos por conta da exigência pelo Decreto nº 95.247/87 e Lei 7.418/85 (por conta do art. 172, I e X da IN 1.911/19).

Reforça que os dispêndios relativos ao transporte de funcionários são necessários porque os estabelecimentos fabris da recorrente estão localizados longe dos centros urbanos e que há turnos alternativos de trabalho. Dito isto, conclui o que se segue:

164. Portanto, trata-se de um serviço essencial e relevante para a atividade industrial da Recorrente. Tanto é que, se assim não fosse, a Recorrente não apenas teria uma enorme dificuldade em contratar funcionários para suas fábricas, como também os funcionários da Recorrente não teriam fácil acesso às fábricas e, conseqüentemente, incorreriam em “faltas” com uma alta frequência.

Todavia, com relação ao Transporte de funcionários também concordo com o entendimento da fiscalização exarado no Acórdão recorrido de que tais despesas não são gastos pertencentes ao processo produtivo e entendo inaplicáveis a Solução de Consulta COSIT nº 45/2020, de igual modo inaplicáveis a Solução de Consulta 6.027 de 06 de agosto de 2021, Solução de Consulta DISIT 7.081/2020 e 2013/2021 e Solução de Consulta DISIT/SRRF02 nº 2.013/2021, por tratarem de situação diversa daquela do lançamento ora discutido.

Na jurisprudência do CARF, há firme orientação de que somente despesas relacionadas à atividade-fim da empresa devem se submeter ao filtro dos critérios de essencialidade e relevância para que se possa identificar a possibilidade de admiti-las como insumos. Nesse sentido, transcrevo o julgado abaixo:

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. RESP 1.221.170-PR. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa. Dessa forma, não dão direito a crédito as despesas administrativas, como transporte e alimentação dos empregados. (Acórdão nº 3301-010.188, Relator JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS).

Por todo exposto, mantida a glosa neste tópico recursal.

3) Atividades diversas da produção / Assessoria jurídica / Assessoria técnica / Teletendimento / Segurança e vigilância;

(a) Serviços prestados em atividades diversas da produção

A autoridade fiscal, a partir das respostas apresentadas pela Recorrente, verificou que constam do Anexo 14 (fls. 93/95 do TVF) créditos referentes a prestação de serviços administrativos, contábeis e jurídicos, onde tem-se o detalhamento do estabelecimento tomador do crédito, informações dos participantes, informações dos documentos fiscais e valores dos tributos. A própria descrição dos serviços nos registros A170 indicam que a prestação tem por objeto serviços não vinculados à produção tais como jardinagem, produção de vídeos institucionais, serviços gerais de administração, assessoria jurídica, chaveiros, gráficas, fotografia, hospedagem, planejamento e coordenação.

Nesta esteira, a fiscalização procedeu a glosa dos créditos acima discriminados sob o argumento de que tais despesas não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições de PIS e COFINS.

No Recurso voluntário a Recorrente defende o que se transcreve:

172. Entretanto, o trabalho de assessoria jurídica e técnica é prestado por escritórios de advocacia ou empresas de consultoria especializadas na área de contabilidade ou engenharia. Além do serviço de assessoria, a Recorrente também contrata serviços relacionados à gestão administrativa da empresa, como de recursos humanos, folha de pagamento e serviços relacionados à pesquisa e desenvolvimento (P&D), seja para aprimoramento dos instrumentos necessários à comercialização de produtos em larga escala ou para a melhoria dos próprios produtos.

173. Considerando que o objeto social da Recorrente consiste, entre outros, na industrialização de produtos, o que requer o cumprimento de uma série de normas legais, é evidente que tais serviços contratados devem ser vistos como insumos, pois essenciais e relevantes para formação de receita, nos termos do artigo 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03

Diante disso, por se tratar de atividades diversas da produção, a exemplo de assessoria jurídica e técnica, apesar de necessárias ao funcionamento da empresa como um todo, não estão inclusas no processo de produção, razão pela qual mantenho a glosa.

(b) Serviço de teleatendimento

Em resposta ao Termo nº 05 – Intimação, o contribuinte apresentou notas fiscais e comprovação de pagamentos realizados à empresa Teletech. Informou ainda que os serviços prestados pela Teletech são adquiridos para a prestação de serviço de logística em relação à ocorrências com transportadoras, estadias, prazos, entregas, devolução, etc. Apresentou 3 notas fiscais e respectivos comprovantes de pagamento.

Das respostas e documentos apresentados a fiscalização verificou que os pagamentos realizados para Teletech, são relativos a serviços de teleatendimento. O teleatendimento, entendido como modalidade de serviço realizado à distância, cuja comunicação com interlocutores (clientes, usuários, prestadores de serviços) é feito por intermédio de voz e/ou mensagem eletrônica, com a utilização simultânea de equipamentos de audição/escuta e fala telefônica.

Dito isto, ficou comprovado que a empresa Teletech intermedia, via teleatendimento, a relação Unilever x Fornecedores logísticos.

Nessa senda, por falta de previsão legal, concluiu a fiscalização pela impossibilidade de créditos, eis que o teleatendimento não se encontra contemplado no rol do artigo 3º das Leis 10.637/2012 e 10.833/2013, não podendo, portanto, o contribuinte se creditar de despesas ligadas à sua parte administrativa. Ademais destaca:

233. A relevância, neste caso, é afastada pela aplicação do teste de subtração, uma vez que a ausência dos serviços de teleatendimento não importa na impossibilidade do exercício da atividade empresarial por parte da UBI, tampouco implica em substancial perda de qualidade dos produtos produzidos.

Por sua vez, a Recorrente em sede de Recurso Voluntário, alega que tal entendimento não pode prosperar, haja vista que tais itens glosados são altamente essenciais e relevantes ao processo produtivo da Recorrente, referindo-se a serviço contratado da empresa Teletech Brasil Serviços Ltda que tem por objetivo operacionalizar o negócio industrial da Recorrente.

A Recorrente sustenta que em razão da contratação desse serviço de “teleatendimento” i) conseguiu reduzir significativamente o número de devoluções de seus produtos; ii) sendo o serviço relevante para a regular atividade econômica da Recorrente; iii) auxiliando na entrega das mercadorias aos distribuidores para evitar a devolução por qualquer problema de falta de comunicação; e, iv) consequentemente, evitando a logística reversa.

Todavia, entendo que os serviços de teleatendimento não estão inclusos no processo de produção da Recorrente, bem como não se encontram amparados pela legislação de regência que autoriza o creditamento de referidas despesas do imposto devido.

Portanto, mantida a glosa.

c) Serviço de segurança e vigilância

Apuradas as operações com serviços de segurança e vigilância com base nas respostas apresentadas pela Recorrente a fiscalização determinou a glosa sobre as operações informadas que tratam de despesas com serviços de escolta, segurança e vigilância, constantes do Anexo 23 Glosa Créditos BLA Escolta, Segurança e Vigilância, onde tem-se o detalhamento do estabelecimento tomador do crédito, informações do participante, informações dos documentos fiscais e valores dos tributos.

Prossegue afirmando que:

274. A despeito da importância de gastos com escolta, segurança e vigilância, tais despesas possuem natureza acessória. Não se enquadram nos conceitos definidores de essencialidade ou relevância, para serem considerados como insumos nas atividades da UBI.

Em oposição, a Recorrente destaca que necessita contratar serviços de segurança e adquirir equipamentos de segurança para proteção de seus estabelecimentos, especialmente considerando que seu funcionamento é de 24 horas e em estradas/rodovias afastadas dos grandes centros urbanos, restando, assim, demonstrada a essencialidade e relevância dessas despesas, sendo enquadradas no conceito de insumo previsto no inciso II, artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, motivo pelo qual deve ser integralmente cancelada a glosa dos créditos desse item.

Entendo que assiste razão à fiscalização pois na decisão no REsp nº 1.221.170/PR o STJ deixou claro que não são todas as despesas para o exercício da atividade empresarial que serão consideradas insumos para fins de apuração do PIS e da COFINS.

Desta feita, mantida a glosa.

4) Pagamentos feitos à Elog Logística Sul Ltda. / Despachante aduaneiro / Serviços de gestão de importação e exportação;

Após intimação, a Recorrente informou a natureza dos serviços discriminados no bloco A, quais sejam: Serviços operações com direito a crédito relativos a despesas pagas à empresa Elog Logística Sul Ltda CNPJ 01.691.041/0005-68 (Elog). Foram informadas dois tipos de despesas relacionadas a Elog: a) serviços prestados em *operações comerciais de exportação*, vinculadas às receitas tributadas e não-tributadas no mercado interno, e de exportação (Código de Situação Tributária PIS/Cofins = 56), com a natureza de Outras Operações com Direito a Crédito (Código da Natureza = 13); e b) pagamentos realizados para Elog foram informados serviços prestados em *operações comerciais importação*, vinculadas às receitas tributadas e não-tributadas

no mercado interno, e de exportação (Código de Situação Tributária PIS/Cofins = 56), com a natureza de Outras Operações com Direito a Crédito (Código da Natureza = 13).

Segundo entendimento do julgado *a quo* não há previsão para o aproveitamento dos créditos descritos na letra a supra conforme o § 2º do artigo 172 da (IN RFB nº 1911/2019):

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

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

(...)

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

(...)

No que tange aos pagamentos realizados para Elog identificados na letra b acima, a fiscalização apontou que as despesas com serviços aduaneiros não são gastos aplicados ou consumidos diretamente na produção dos bens, ou seja, não são insumos, nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. A Solução de Consulta Cosit nº 241, de 19/05/2017, assim dispõe a respeito do assunto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇOS ADUANEIROS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA IMPORTADA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com:

a.1) serviços aduaneiros;

a.2) frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional; e

b) é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria nacional ou importada, desde que contratada a armazenagem junto a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que a mercadoria seja encaminhada diretamente do armazém para o adquirente, e cumpridos os demais requisitos normativos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX, e art. 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º e art. 15; IN SRF nº 327, de 2003, art. 4º e 5º.

Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 121, de 2017, publicada no DOU de 13 de fevereiro de 2017.

Nesse sentido, a fiscalização glosou os créditos de PIS e COFINS tomados com base nas despesas de gestão de importação e exportação tomados junto a Elog Logística Sul Ltda.

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente esclarece que empresa Elog é um recinto alfandegado e que, por disposições normativas, obrigatoriamente as cargas de importação/exportação precisam passar por esse estabelecimento para liberação dos processos.

Ademais, cita em seu favor o Acórdão CARF nº 3201-005.304. 25.4.2019 da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo nº 10410.901867/2013-39 e a Solução de Consulta COSIT nº 340, de 28.12.2018. Tudo isso no intuito de demonstrar que as despesas incorridas com os serviços prestados pela Elog/Multilog possuem como natureza a armazenagem portuária e, portanto, foram indevidamente glosadas, seja pelo inciso II ou pelo inciso IX, ambos do artigo 3º das Leis das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Nada obstante, a Elog Logística Ltda figura como prestadora dos serviços de despachante aduaneiro e serviços de pesagem e estadia de veículos e unidades de carga (a) na importação e (b) na exportação. Sendo certo que no caso de importação, o crédito deve ser calculado sobre o valor aduaneiro, cuja definição não comporta esses elementos, razão pela qual mantenho a glosa. Já, no caso de exportação, temos um gasto posterior ao processo produtivo e que não se confunde com armazenagem ou frete na venda, razão pela qual também mantenho a glosa relativa as despesas tomadas junto a Elog Logística Ltda, serviços de despachante aduaneiro e serviços de gestão e importação.

5) Pagamentos feitos à Âmbito Homem e Ambiente Serviços Ambientais Ltda., à Simple Energy Assessoria e Gestão de Energia Ltda. e à Pro-Safe Assessoria e Consultoria em Segurança do Trabalho Ltda.;

a) Após solicitação de esclarecimentos a Recorrente informou que no bloco A estavam contemplados serviços e operações com direito a crédito relativos a despesas pagas à empresa Âmbito Homem e Ambiente Serviços Ambientais Ltda CNPJ 86.450.624/0001-26 (Âmbito).

Com base nas notas fiscais apresentadas pela Recorrente a fiscalização verificou que se tratava da contratação dos seguintes serviços: Serviços de Auditoria, Serviço de Consultoria (Imp), Serviço de Consultoria, Serv Consultoria – IT, Serv Engenharia e Consultoria Técnica, Serv Consult/Asses Técnica – P. Jurídica e Sistema de Gestão Ambiental Saúde e Seg OC.

Em resposta ao Termo nº 05 (fls. 130) a Recorrente apresentou as respectivas notas fiscais, pelo que, a fiscalização apurou o que se segue:

323. A nota fiscal nº 2017/7802 de 07/11/2017 trata da prestação de serviços de auditoria contrato 168/2017.

324. A nota fiscal nº 2018/676 de 17/01/2018 trata de serviço de suporte técnico em informática prestado nas dependências da Âmbito, relativas aos sistemas SI MSS Legal, SGA – Sistema de Gestão Ambiental, SI MSS Legal SSO – Saúde e Segurança Ocupacional.

325. A nota fiscal nº 2018/1618 de 05/03/2015 trata da prestação de serviços de auditoria contrato 230/2015.

Em consulta ao sítio da empresa Âmbito (<https://www.ambito.com.br/a-ambito/sobre/>, consulta em 04/11/2021), foi verificado que o sistema legal tem como finalidade a identificação, análise e monitoramento da legislação aplicável ao negócio do cliente.

Portanto, a fiscalização conclui que os serviços prestados pela Âmbito à Recorrente estão relacionados a atividades diversas da produção de bens, pelo que não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, e considerando não haver previsão específica que resulte em créditos na legislação do PIS/Pasep e Cofins e não serem exigências legais, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, comercial, etc. da pessoa jurídica foram glosadas.

A seu turno, a Recorrente afirma que todos estes serviços são contratados para que os sistemas internos da Recorrente possam viabilizar as compras e vendas e que o perfeito funcionamento dos sistemas de informática da Recorrente é completamente essencial e relevante para a consecução de seu objeto social. Em seguida transcreve a Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 120, de 27.4.2012:

“(…) Os valores despendidos por pessoa jurídica industrial em serviços de "manutenção" de programas de computador lhe ensejam apuração de créditos de Cofins, na forma do art.3º, II, da Lei nº10.833, de 2003, tão-somente se tais programas tiverem o acima referido emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção e, cumulativamente, esses serviços de "manutenção" não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano. Dispositivos Legais: Art. 3º, II, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003; art.301 do Decreto nº 3000 (RIR), de 1999; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, b, III, a, e § 4º; art.2º, ADI SRF nº04, de 2007.

(…)”

Isto posto, requer a manutenção do crédito de PIS e COFINS decorrente das despesas com serviços de informática, já que se referem a serviços que foram contratados por serem essenciais e relevantes para a consecução da atividade da Recorrente de comercialização de produtos, nos termos do artigo 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Nada obstante, a interpretação da Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 120, de 27.4.2012 apenas autoriza a o creditamento quando os programas utilizados tem conexão direta com as máquinas que integram a linha de produção da empresa.

Do mesmo modo, não há na Solução de Consulta nº 120 respaldo para reverter as glosas relativas aos serviços discriminados na nota fiscal nº 2017/7802 de 07/11/2017 tampouco sobre a nota fiscal nº 2018/1618 de 05/03/2015 haja vista que as duas especificam que o objeto do contrata é a prestação de serviços de auditoria.

b) No que concerne créditos relativos à Simple Energy Assessoria e Gestão de Energia Ltda a fiscalização identificou que as notas indicam na descrição dos serviços “Serviço Técnico Regulatório de Energia – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza. Ademais, em consulta ao sítio da empresa Simple (<https://simpleenergy.com.br/>, consulta em 04/11/2021), foi verificado que a empresa atua como parceira de energia, fornecendo informações desta área para a tomada de decisão do cliente, fazendo gestão de energia no Mercado Livre de Energia, otimizando custos, dando assessoria regulatória.

Portanto, os serviços prestados à Recorrente Simple Energy Assessoria e Gestão de Energia Ltda estão relacionados a atividades diversas da produção de bens, desta feita, não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições.

c) Sobre os serviços contratados junto à Pro-Safe Assessoria e Consultoria em Segurança do Trabalho Ltda CNPJ 10.605.876/0001-15 (Pro-Safe), em resposta à fiscalização identificou-se que aludidos serviços estão relacionados à assessoria e consultoria em Engenharia de Segurança do Trabalho e em treinamentos.

Assim, tal como os serviços não estão relacionados com as atividades de produção de bens, não podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições de PIS e COFINS.

Dessa forma, não há reforma a fazer neste tópico recursal.

6) Operação portuária

Intimada, em resposta ao Termo nº 12 – Intimação, a Recorrente prestou informações atinentes aos serviços prestados por Conport Afretamento Marítimos Ltda (Conport) e apresentou o contrato celebrado entre as empresas cujo objeto é a prestação de serviços de operação portuária que envolve a descarga de granéis sólidos e carga geral. Apresentou, também, a nota fiscal nº 336 de 25/05/2018 em que a fiscalização verificou tratar-se de descarregamento de sulfato de sódio (que tem natureza de insumo sendo de procedência estrangeira).

No mesmo Termo nº 12 – Intimação a Recorrente também prestou esclarecimentos acerca dos serviços prestados pela Rodrimar S/A Transportes, Equipamentos Industriais e Armazéns Gerais (Rodrimar) e juntou o contrato de prestação de serviços tendo como objeto a descarga e a armazenagem de matérias-primas e/ou produtos de navios aportados no Porto de Santos.

Com base nas informações apresentadas a fiscalização destaca que:

374. Tanto no caso dos serviços prestados pela Conport quanto pela Rodrimar, verifica-se tratar de importação de insumos a serem aplicados no processo produtivo da UBI.

Nessa seara, o julgador *a quo* esclarece:

377. No caso em tela, o valor do crédito tem por base o valor do PIS-Importação e da Cofins-Importação calculados a partir do valor aduaneiro, conforme dispõem os artigos 3º, 7º e 15 da Lei nº 10.865/2004, a seguir parcialmente reproduzidos:

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou [...] Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013.)

[...]

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008.)

[...]

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

[...]

Portanto, conclui:

378. Assim, no caso de insumos importados, o contribuinte, na apuração do PIS e da Cofins não cumulativos devidos com base nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, poderá deduzir créditos apurados especificamente na forma da Lei nº 10.865/2004, ou seja, tendo como base de cálculo o valor aduaneiro.

379. Portanto, não podem ser incluídas como crédito despesas posteriores ao desembaraço aduaneiro das mercadorias, nem outros gastos envolvidos na movimentação e recepção desses bens estrangeiros que não estejam incluídos no cálculo do imposto de importação, tal como a operação portuária de descarga do sulfato de sódio.

380. Tais despesas, apesar de poderem ser caracterizadas como necessárias à recepção dos bens pela UBI, não se caracterizam individualmente como serviços utilizados como insumos, pois se vinculam necessariamente às mercadorias geradoras dos créditos, no caso o sulfato de sódio, e só existem em função delas, sendo que essas mercadorias importadas possuem hipótese específica para apuração e cálculo de crédito na aquisição de insumos.

Em oposição, a Requerente alega que o serviço é essencial e relevante ao processo produtivo na medida em que se trata da contratação de empresa para efetuar o transporte dos insumos importados e a serem utilizados no processo produtivo, bem como o serviço de carga e descarga dos produtos e cita o Acórdão 9303- 012.703. DJ: 9.12.2021 e Acórdão nº 3302- 010.205, de 14.12.2020 deste Conselho.

Por fim, afirma que Diante do exposto, é evidente o direito da Recorrente aos créditos de PIS e COFINS sobre as despesas relacionadas ao serviço portuário contratado, uma vez que se refere ao frete de insumo e carga/descarga dos produtos importados para utilização no processo produtivo. Deve-se, portanto, cancelar as glosas sob pena de ofensa aos incisos II e IX, do artigo 3º, da legislação do PIS e da COFINS.

Isto posto, me alinho ao entendimento do julgador *a quo* sustentado no Acórdão da DRJ, de tal sorte que o gasto relacionado à descarga e armazenagem na importação não compõe o valor aduaneiro pois estes serviços atrelados à importação ou exportação se encontram nas fases

anterior e posterior do processo produtivo, portanto, não podem compor a base de cálculo do crédito.

Mantida a glosa.

7) Gerenciamento de riscos

Intimada, em resposta ao Termo nº 12 – Intimação, a Recorrente prestou informações atinentes aos créditos relativos às despesas com serviços de gerenciamento de riscos. Entretanto, mesmo após prorrogação do prazo não apresentou os respectivos contratos de prestação de serviços. A fiscalização identificou que as emprestas prestadoras dos serviços foram: GPS Serviços de Gestão de Riscos Logísticos Ltda, Krona Maxi Gerenciamento de Riscos e Master K Serviços de Gerenciamento de Riscos. Em resposta a intimação anterior a Recorrente apresentou aditivo de contrato com GPS Serviços de Gestão de Riscos Logísticos Ltda, porém não foi possível identificar de maneira clara o objeto do contrato.

Após percuciente análise a fiscalização constatou o que se segue:

405. Todos os pagamentos se referem, portanto, à gerenciamento de riscos em transportes e logística. O gerenciamento de risco são procedimentos adotados pela empresa buscando prevenir danos e diminuir prejuízos na cadeia de transporte, movimentação, distribuição e armazenamento de cargas.

406. Trata-se, portanto, de procedimentos administrativos não vinculados a produção, portanto não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, e considerando não haver previsão específica que resulte em créditos na legislação do PIS/Pasep e Cofins e como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, comercial, etc. da pessoa jurídica devem ser glosadas

Por discordar do entendimento do julgado *a quo* a Recorrente sustenta que o serviço de escolta é essencial e relevante às atividades da Recorrente, pois suas mercadorias possuem um grande valor envolvido e um alto índice de roubo. Assim, em razão dos inúmeros prejuízos que a Recorrente já sofreu, mostrou-se cada vez mais essencial e relevante a contratação dos serviços de escolta para que seus negócios não sejam afetados. Em adição, cita os Acórdãos CARF nº 3201-007.202, publicado em 07.10.2020; nº 3401002.857, publicado em 5.6.2015, e nº 3301001.788, publicado em 19.3.2013.

Nada obstante, em que pese a utilidade dos serviços de gerenciamento de risco contratos pela Recorrente para garantir a lucratividade da empresa, tais gastos não compõe o rol de itens utilizados no processo produtivo, pelo que, não são capazes de gerar direito a crédito.

8) Ferramentas

A respeito da glosa sobre as ferramentas utilizadas pela Recorrente em sua atividade industrial transcrevo trecho acostado às fls. 158 do respectivo TVF:

431. A UBI informou no bloco C, especificamente nos registros C191 e C195, a aquisição de materiais de uso e consumo e como compra para industrialização relativos a dispêndios com ferramentas.

432. A este respeito, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, assim dispôs:

95. Quanto às ferramentas restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

433. Portanto, não geram direito a créditos de PIS e Cofins os dispêndios realizados com ferramentas.

Portanto, conclui a fiscalização que os dispêndios realizados com ferramentas não geram direito a créditos de PIS e COFINS.

A recorrente, em sua defesa se restringiu a afirmar o que se segue:

221. Contudo, o que o V. Acórdão recorrido não considerou é que tais itens são utilizados no processo industrial da Recorrente, o que lhes confirma o correto enquadramento como insumos utilizados no processo produtivo.

222. Vale notar que são ferramentas diretamente utilizadas na atividade operacional das fábricas, na medida em que são necessárias para realização de ajustes em maquinário. As ferramentas são, portanto, essenciais para que o processo produtivo da Recorrente ocorra de acordo com seu fluxo regular.

Em razão do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, não assiste razão à Recorrente.

Ademais, ao julgar o REsp 1.221.170/PR (repetitivo), a Primeira Seção do STJ afastou, a priori, a possibilidade de apurar créditos com gastos com ferramentas, conforme ressaltado no voto do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (destaques e negrito acrescentados)

Portanto, glosa mantida.

9) Energia elétrica – ICMS-Substituição Tributária (“ICMS-ST”);

Conforme constatado pela fiscalização:

448. O contribuinte informou na EFD Contribuições nos registros C501 diversas notas fiscais geradoras de créditos referentes à energia elétrica. Dentre as notas fiscais indicadas, algumas possuíam ICMS Substituição Tributária, sendo que a UBI apurou créditos de PIS e

Cofins sobre este ICMS em alguns casos. Em outras palavras, a UBI, no momento da escrituração das notas fiscais relativas às aquisições de energia elétrica da fornecedora Alto Jauru Energética S/A CNPJ 01.395.648/0003- 39, bem como da fornecedora Engie Brasil Energia Comercializado Ltda CNPJ 04.100.556/0001-00, inseriu o valor total da nota fiscal como sendo o valor total dos produtos, por consequência, apropriou-se indevidamente do crédito sobre parcela do ICMS – Substituição.

Nesse sentido, a fiscalização firmou o seguinte entendimento:

449. O valor do ICMS cobrado no regime de substituição tributária não compõe o valor da receita bruta da operação, portanto não integra a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

Em reforço, transcreve trecho da Solução de Consulta COSIT nº 99050, de 2017, a qual, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 em relação à interpretação a ser dada à matéria:

13. Assim, verifica-se que, no caso em questão, o remetente da energia recolhe o ICMS-ST, o qual não está inserido na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre suas receitas. Por sua vez, o adquirente não pode incluir no seu custo de aquisição da energia o valor do ICMS-ST para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Esse é o entendimento que extrai-se do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

“§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

14. Colaciona-se também aresto do Superior Tribunal de Justiça que decidiu pela impossibilidade de creditamento:

REsp 1456648 / RS RECURSO ESPECIAL 2014/0126247-4 Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 02/06/2016 Data da Publicação/Fonte DJe 28/06/2016 RT vol. 971 p. 435 Ementa RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST). IMPOSSIBILIDADE.

1. Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.

2. Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98.

3. Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

4. Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

5. Recurso especial não provido.

Conclusão

15. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que o ICMS cobrado do fornecedor/geradora de energia elétrica na condição de responsável (substituto tributário) referente à operação de venda interestadual a consumidor final não integra o custo da energia adquirida para fins de cálculo de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa.

Irresignada, a Recorrente contesta essa premissa e entende que o posicionamento firmado pela fiscalização e corroborado pelo Acórdão recorrido não reflete a realidade dos fatos, vez que o ICMS-ST está devidamente destacado e expressamente incluído no preço.

Isto posto, alega a Recorrente que a própria RFB, por meio do Parecer Normativo nº 77 de 23.10.1986, editado pelo Coordenador do Sistema de Tributação ("CST"), esclarece que o custo do imposto será "embutido" no valor/preço da revenda do substituído.

Nesse sentido, destaca o recente acórdão da C. Primeira Turma do E. STJ, no Recurso Especial nº 1.428.247/RS, em que restou reconhecido o direito à apuração dos créditos de PIS e COFINS considerando o ICMS-ST na aquisição de produtos para revenda. Confirma-se trecho do voto da I. Ministra REGINA HELENA COSTA:

"Com efeito, cuidando-se de contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou faturamento, e que, portanto, não têm conexão direta com determinada operação que tenha por objeto produto ou mercadoria, a técnica de não cumulatividade a ser observada é de "base sobre base", isto é, o valor do tributo é apurado mediante a aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e aquelas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).

(...)

Portanto, cabe remarcar ser da própria natureza do regime de não cumulatividade, seja qual for a sua configuração, a possibilidade de recuperação das despesas com tributos nas operações ou etapas anteriores. Se isso não for possível, ausente o atendimento à não cumulatividade.

(...)

forçoso reconhecer que a Recorrente faz jus aos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS pretendidos, quer porque independem da incidência de tais contribuições sobre o montante do ICMS-ST recolhido pelo substituto na etapa anterior, quer porque o valor do imposto estadual antecipado caracteriza custo de aquisição".

Para a Recorrente, de acordo com a legislação do PIS e da COFINS citada acima, o que se infere é que o contribuinte pode descontar da base de cálculo de PIS e COFINS, a título de

créditos, os valores pagos na aquisição de bens para revenda; bens e serviços utilizados como insumos em sua atividade e sobre os valores de aquisição de energia elétrica.

Nessa seara, a Recorrente conclui:

235. Dessa forma, é evidente que o direito da Recorrente de usufruir desses créditos também decorre do fato de que incorre em custos na aquisição de produtos (no caso energia elétrica). Considerando que o custo desse insumo engloba o valor do ICMS-ST – tenha esse tributo sido ou não incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS do fornecedor –, é seu direito apurar o crédito de PIS e COFINS sobre o valor total da nota fiscal.

236. A esse respeito, vale destacar a decisão do E. STF no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, em que o Plenário declarou, em sede de repercussão geral, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O mesmo racional do referido leading case é aplicado no presente caso, ou seja, a Recorrente tem o direito de se aproveitar do montante do ICMS-ST na aquisição dos produtos a serem revendidos ou energia elétrica para dar cumprimento à decisão do STF.

237. Ora, se a Recorrente tem direito de excluir o ICMS próprio devido na saída dos seus produtos, também tem o direito de considerar o ICMS-ST no cálculo do crédito do PIS e da COFINS quando da aquisição dos produtos adquiridos com ICMS-ST, uma vez que, conforme reconhecido pela própria RFB, o ICMS-ST consiste na antecipação do ICMS devido na saída do produto. Ora, I. Julgadores, seria contraditório não aplicar o entendimento do RE 574.706/PR ao presente caso!

Nada obstante, deve ser observado o disposto no julgamento do Tema Repetitivo 1125, cuja decisão transitou em julgado em 12/09/2024:

EMENTA TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUÍDO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 02/10/2017), firmando a seguinte tese da repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" (Tema 69).

2. No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral: "É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (Tema 1.098).

3. O regime de substituição tributária – que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva – constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, não configurando incentivo ou benefício fiscal, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária.

4. O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa, sendo que, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto, que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo.

6. A interpretação do disposto nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, realizada especialmente à luz dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência e da tese fixada em repercussão geral (Tema 69 do STF), conduz ao entendimento de que devem ser excluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído no regime de substituição progressiva.

7. Diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, a indevida distinção entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo das contribuições em tela concederia aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de invadir a competência tributária da União, comprometendo o pacto federativo, ao tempo que representaria espécie de isenção heterônoma.

8. Para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, fixa-se a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."

9. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, provido.

Portanto, "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva." Dessa forma, deve ser mantida a glosa em relação ao ICMS-ST.

10) TUSD

Diante da diversidade nas informações prestadas pelas distribuidoras de energia elétrica a fiscalização (Termo nº 11 – Intimação) intimou a Recorrente a apresentar todas as Notas Fiscais/Conta de Energia Elétrica informadas nos registros C500. Após analisar os arquivos solicitados a fiscalização conclui que:

458. Tendo o contribuinte apresentado tais documentos, passou-se ao levantamento dos dados que neles constavam. Foi verificado que o contribuinte tomou créditos, além de energia elétrica, também dos valores pagos a título de TUSD, ICMS-ST e taxa de contribuição de iluminação pública.

Dito isso, a fiscalização se posicionou no sentido de que os dispositivos legais referem-se apenas à energia elétrica "consumida", os valores que integram a fatura de energia elétrica, mas que não representam "energia consumida" não podem ser incluídos na base de cálculo dos créditos em consonância a Solução de Consulta COSIT nº 22, DE 04/03/2016, publicada no DOU em 07/03/2016.

Prossegue afirmando que as tarifas extras não se confundem com despesa com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não podendo se caracterizar também como insumos. A forma estatuída pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, para a sistemática de apuração de créditos a serem descontados dos valores apurados de contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, no regime não cumulativo, apartou os dispêndios com

energia elétrica consumida nos estabelecimentos daqueles gastos caracterizados como insumos (tratados nos incisos II, dos arts. 3º destas mesmas Leis).

Diferentemente do entendimento fiscal, a Recorrente argumenta que as despesas incorridas com a TUSD decorrem da obrigatoriedade da lei. Isso porque, nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998 (“Lei nº 9.648/98”) é necessária a formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição. Assim, uma vez que a contratação do uso dos sistemas de energia elétrica é necessária e indissociável do uso da energia elétrica, é evidente o direito da Recorrente aos créditos de PIS e COFINS com os valores também incorridos com TUSD.

Ocorre que a fundamentação recursal da contribuinte revela a tentativa de ampliar o conceito de insumo mediante utilização dos critérios de relevância por imposição legal. Neste ponto me reporto ao entendimento da PGFN (fls. 11452):

As Leis 10.637 e 10.833 não dão margem a dúvidas, no que concerne à definição do regime jurídico do PIS e da COFINS, uma vez que optaram expressamente pela concessão de créditos somente pela energia consumida no estabelecimento da pessoa jurídica. O legislador não autoriza a utilização de créditos sobre valores de energia contratada, de modo que não cabe ao intérprete ampliar o que a lei restringiu em matéria de redução de base de cálculo do tributo devido (art. 150, §6º, da Constituição Federal).

Pelo exposto, voto por manter a glosa sobre a TUSD.

11) Fretes de produtos acabados

A Recorrente informou no bloco D – Documentos Fiscais II – Serviços de Transporte e Comunicações (ICMS), especificamente nos registros D100, D101 e D105 operações com direito a crédito relativos a despesas com fretes, vinculadas às receitas tributadas e não-tributadas no mercado interno, e de exportação (Código de Situação Tributária PIS/Cofins = 56), com a natureza de Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (Código da Natureza = 7).

A fiscalização, após analisar os milhares de documentos informados, verificou que o contribuinte inseriu Conhecimentos de Transporte Eletrônicos – CT-e que são relativos a fretes pagos a transportadoras que realizaram a movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos:

504. Tal como no caso anterior, não há previsão legal para a tomada de créditos relativos a este tipo de frete. Como visto o frete que gera crédito é exclusivamente relacionado a compra de mercadorias para revenda, nas vendas de mercadorias, no caso do ônus suportado pelo vendedor e quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de bem destinado à venda.

505. No caso concreto, como demonstrado das consultas descritas abaixo, o contribuinte tomou crédito de despesas com fretes que tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, devendo serem glosados tais créditos.

Inconformada, a Recorrente sustenta que o frete interno – ou seja, a movimentação do produto acabado entre seus estabelecimentos e depósitos fechados – também gera crédito de PIS

e COFINS, seja por se tratar de uma despesa essencial e relevante (conceito de insumo), seja por estar atrelada à operação de venda (frete na operação de venda).

Entretanto, coaduno com a decisão prolatada no Acórdão de Impugnação que esclarece que não caibam créditos sobre gastos com o frete de produtos acabados com esteio no acórdão 9303-011.406, de 15 de abril de 2021 da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

Pelo exposto, mantida a glosa.

d) Suposta infração 04 - Direito aos créditos de PIS e COFINS – ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS

Antes de adentrar no cerne da questão importa transcrever algumas informações preliminares registradas pela fiscalização.

A recorrente informou possuir diversos ajustes de acréscimos dentre eles créditos provenientes de ação judicial referente à exclusão do valor do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Com efeito, após decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal em 15/3/2017, nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (com repercussão geral reconhecida), a Receita Federal, por meio da SC COSIT nº 13/2018, dispôs que o montante a ser excluído é o ICMS a recolher. Nesse mesmo sentido dispôs a IN RFB nº 1.911/2019, ao disciplinar o cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado, que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo.

Por meio do Parecer SEI nº 7698/2021/ME a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional formulou orientações à RFB para cumprimento da tese fixada no RE 574.706/PR, notadamente quanto a modulação dos efeitos do julgado. De tal modo, que resultou esclarecido que o ICMS a ser excluído da base de cálculo é aquele destacado nas Notas Fiscais. E os efeitos da exclusão devem se dar após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) essa data, exatamente como é o caso da contribuinte.

Considerando as particularidades de cada legislação estadual na concessão da incidência do ICMS em algumas operações de transferência e remessa de mercadorias e produtos, a Recorrente foi intimada (Termo nº 10 – Intimação) a apresentar a relação dos ajustes de acréscimo de créditos relativos à ação judicial do ICMS, pelo que, informou detalhadamente em planilha própria, item a item, os valores que compuseram os ajustes de acréscimos. Informou ainda, o valor da base de cálculo do PIS e COFINS, suas alíquotas e o valor dos tributos “originais” na nota fiscal. Face as informações prestadas e após analisar a metodologia utilizada pela Recorrente a fiscalização conclui que:

555. A simples análise matemática indica que o contribuinte excluiu, além do valor do ICMS, como permitido pela decisão do STF, o valor do PIS e da Cofins, o que não é previsto na legislação das contribuições.

556. Além disso, verificou-se que a UBI, por vezes, excluiu valores superiores ao ICMS da nota. Isto ocorreu nos casos de redução de base de cálculo do ICMS, ou com uma alíquota menor deste tributo.

A partir de então, a fiscalização procedeu a um exame detalhado de todos os documentos apresentados pela Recorrente, bem como dos cálculos que foram utilizados para apurar os valores dos tributos e adotou a seguinte providência:

563. Verificado que a UBI, ao informar valores de créditos relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, excluiu, além do valor do ICMS, como permitido pela decisão do STF, o valor dos próprios PIS e Cofins, o que não é previsto na legislação das contribuições bem como excluiu valores a maior do ICMS (quando da redução da base de cálculo ou diminuição de alíquota) devem ser refeitos os respectivos cálculos para a efetivação de glosa.

564. Utilizando-se das informações prestadas pelo contribuinte em resposta ao Termo nº 10, são elaborados os Anexo 63a Exclusão BC ICMS AC 2017 e Anexo 63b Exclusão BC ICMS AC 2018, no formato de arquivo não paginável, tendo em vista o volume de documentos, em que, para cada documento informado pela UBI é feito o novo cálculo do PIS e da Cofins com a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições. Nestes anexos a coluna [Y] = BC PIS Cofins RFB é a subtração da Coluna [S] = VI Base Pis/Cofins pela Coluna [R] = VI ICMS Item, ou seja, é a base de cálculo anteriormente apurada subtraída do ICMS efetivo do item da nota fiscal e representa o valor da base de cálculo das contribuições conforme apurado na auditoria. As colunas seguintes [Z] = Valor PIS RFB e [AA] = Valor Cofins RFB são resultado da multiplicação da coluna [Y] = BC PIS Cofins RFB pelas respectivas alíquotas (colunas [T] = Aliq PIS e [W] = Aliq Cofins. A coluna [AB] = Valor PIS pago a maior RFB é resultado da subtração do valor pago pelo contribuinte anteriormente, informado na coluna [U] = VI PIS pelo valor calculado na auditoria, que se encontra na coluna [Z] = Valor PIS RFB. No caso de entradas este valor é negativo pois o contribuinte teria tomado mais créditos do que o permitido pelo STF. O mesmo raciocínio é válido para a coluna [AC] Valor Cofins pago a maior RFB que é a subtração da coluna [X] = VI Confis pela coluna [AA] Valor Cofins RFB.

566. Para obter as glosas relativas à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições utiliza-se dos valores informados pelo contribuinte nos registros M110 e M510 conforme Anexo 65 Glosas Créditos BLM ICMS. Neste anexo tem-se o valor do ajuste informado pelo contribuinte nos registros M110 e M510 na coluna [L] = Valor do Ajuste. Na coluna [M] Valor Planilha Resposta TI10 tem-se os valores mensais apurados através da planilha encaminhada pela UBI em resposta ao Termo nº 10 que são iguais aos valores da coluna [L] demonstrando que os documentos informados na planilha enviada foram os que resultaram nos ajustes informados nas EFD Contribuições. A coluna [N] = Valor Apurado Auditoria é a transcrição das colunas [AB] = Valor PIS pago a maior – RFB quando se trata de informações relativas ao PIS e [AC] = Valor Cofins pago a maior RFB quando se trata da Cofins, ambas do Anexo 64 Exclusão BC ICMS Valores Mensais. A coluna [O] Glosa é a subtração da coluna [L] Valor do Ajuste pela coluna [N] = Valor Apurado Auditoria, que representa os valores utilizados a maior pela UBI nos ajustes de acréscimo do bloco M, no que se refere à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, que devem ser glosados.

567. Para efeito de lançamento, a totalização mensal dos créditos do Anexo 65 Glosas Créditos BLM ICMS é resumida abaixo:

Seção 7.6.1 - Glosa ICMS			
Mês		Crédito PIS	Crédito Cofins
01/2017		462.205,45	2.145.552,34
02/2017		394.348,79	1.831.235,03
03/2017		167.490,76	775.675,38
04/2017		150.110,80	695.349,09
05/2017		174.674,36	809.022,47
06/2017		185.101,94	857.131,65
07/2017		157.271,01	727.851,63
08/2017		183.029,19	847.410,38
09/2017		173.050,32	801.018,20
10/2017		164.979,01	763.504,49
11/2017		210.823,58	976.928,91
12/2017		181.994,11	842.895,12
01/2018		159.497,78	738.250,18
02/2018		151.138,84	699.701,17
03/2018		196.387,72	909.607,74
04/2018		154.558,08	715.862,44
05/2018		147.949,06	685.529,40
06/2018		185.918,72	861.281,59
07/2018		167.186,75	774.383,63
08/2018		191.281,37	885.821,09
09/2018		189.738,43	878.880,46
10/2018		199.573,40	924.825,36
11/2018		205.611,73	952.720,95
12/2018		196.238,52	909.086,79
Total Geral		4.750.159,71	22.009.525,48

Portanto, os valores foram transcritos pela fiscalização para o Anexo 68 Glosas Totais, em que estão detalhados o motivo da glosa (ICMS), a seção em que foi descrita a glosa, o mês, o e os créditos de PIS e Cofins aproveitados indevidamente pela Recorrente.

Inconformada, a Recorrente sustentou em seu Recurso Voluntário a nulidade da autuação relativa à glosa dos ajustes de acréscimo de créditos referentes à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em razão de erros na descrição dos fatos e da infração, bem como da motivação. Argumento que de plano é refutado. Em seguida, a Recorrente argumentou que a parcela do Acórdão recorrido que determinou a manutenção da autuação fiscal não merece prosperar:

264. Isso porque, ao explicar a metodologia de cálculo adotado pela Recorrente, verifica-se que houve tão-somente a exclusão do ICMS – que não é receita da Recorrente – da base de cálculo do PIS e da COFINS, em linha com a decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 5026046-56.2017.4.03.6100 e com o Tema 69 do E. STF que concluiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. A planilha anexada à Impugnação pela Recorrente demonstra o acerto no procedimento adotado pela Recorrente, que apenas excluiu os valores de ICMS da base de PIS e COFINS (vide doc. nº 5 da Impugnação).

Entretanto, conforme demonstrado pela fiscalização de forma irretocável, a Recorrente excluiu valores indevidos de sua base de cálculo, a saber, além do ICMS, excluiu, também, os valores da PIS e COFINS, motivo pelo qual me alinho ao entendimento fixado no Acórdão recorrido de que não há nenhuma reforma a ser feita neste tópico recursal.

Portanto, mantida a glosa.

V. A MULTA DE OFÍCIO E OS JUROS

Afasto a alegação de que a multa de 75% aplicada ao caso em tela possui nítido caráter confiscatório como argumentado pela Recorrente. Mantida a observância da súmula CARF nº 2 e súmula nº 108 CARF. Portando incidem juros moratórios.

Não vislumbro necessidade da conversão do julgamento em diligência considerando a análise percuciente realizada pela fiscalização, considerando inclusive, todos os pontos controversos apontados pela Recorrente, razão pela qual nego provimento ao pedido de conversão em diligência.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por conhecer, em parte, do Recurso Voluntário, para na parte conhecida rejeitar as preliminares, e, no mérito, reverter a glosa sobre valores recebidos a título de crédito presumido de ICMS, e negar quanto aos demais.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria