



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18088.720183/2019-44
ACÓRDÃO	3201-012.483 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	RESOLV PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. SÚMULA CARF nº 103.

Não se conhece do Recurso de Ofício decorrente da exoneração de valor inferior ao limite de alçada fixado pelo Ministro da Fazenda, valor esse que deve ser aferido no momento da apreciação do recurso, nos termos da súmula CARF nº 103.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo insumo na legislação tributária (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) deve observar os ditames insculpidos no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, bem como deve observar, entre outros elementos, as premissas trazidas pelo Parecer Normativo COSIT 5/2018. Gastos com locação de imóveis, pagamento de IPTU, locação de veículos automotores, lavagem de veículos, multas de veículos, colocação de adesivos em veículos e cobrança administrativa, sem conexão direta com a atividade da empresa não se adequam ao conceito consagrado pela jurisprudência administrativa e judicial, não gerando direito ao crédito.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM MÃO DE OBRA PAGA A PESSOA FÍSICA.IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No sistema da não cumulatividade, não geram créditos passíveis de desconto da contribuição as despesas com mão de obra de pessoa física, ainda que pagas aos seus trabalhadores (empregados e contribuintes individuais), por força da legislação. Inteligência do inciso I do §2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. DEDUÇÃO DESPESAS DE TRIBUTOS APURADOS EM LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração da receita bruta ou de faturamento para incidência de PIS e COFINS, incluem-se os tributos sobre ela incidentes. Inteligência do §5º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. O conceito de faturamento ou de receita, para fins de apuração da base de cálculo do PIS e COFINS, compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, alcançando inclusive os valores do PIS e da Cofins incidentes no período base de apuração.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo insumo na legislação tributária (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) deve observar os ditames insculpidos no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, bem como deve observar, entre outros elementos, as premissas trazidas pelo Parecer Normativo COSIT 5/2018. Gastos com locação de imóveis, pagamento de IPTU, locação de veículos automotores, lavagem de veículos, multas de veículos, colocação de adesivos em veículos e cobrança administrativa, sem conexão direta com a atividade da empresa não se adequam ao conceito consagrado pela jurisprudência administrativa e judicial, não gerando direito ao crédito.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM MÃO DE OBRA PAGA A PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No sistema da não cumulatividade, não geram créditos passíveis de desconto da contribuição as despesas com mão de obra de pessoa física, ainda que pagas aos seus trabalhadores (empregados e contribuintes individuais), por força da legislação. Inteligência do inciso I do §2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. DEDUÇÃO DESPESAS DE TRIBUTOS APURADOS EM LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração da receita bruta ou de faturamento para incidência de PIS e COFINS, incluem-se os tributos sobre ela incidentes. Inteligência do §5º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. O conceito de faturamento ou de receita, para fins de apuração da base de cálculo do PIS e COFINS, compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa

jurídica, alcançando inclusive os valores do PIS e da Cofins incidentes no período base de apuração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em valor inferior ao limite de alçada, e em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de ofício e de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada e manteve o crédito tributário.

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

“Cuida-se de autos de infração para a formalização de lançamento fiscal a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins, fls. 428/436) e de contribuição destinada ao PIS/PASEP (fls. 414/427), relativo à imputação de crédito indevido oriundo das seguintes despesas (glosas de despesas): (i) pagamentos de locação de imóveis e de IPTU; (ii) pagamentos de locação de veículos automotores; (iii) outros dispêndios realizados com os veículos (despesas com lavagem de veículos, multas de veículos, despesas com colocação de adesivos em veículos e despesas com cobrança administrativa); e (iv) mão de obra paga a pessoa física (folha de pagamento).

Os valores apurados totalizam o montante de R\$ 2.377.624,50 para PIS e de R\$ 10.144.206,96 para COFINS, incluindo juros de mora calculados até 07/11/2019 e multa proporcional de 75%. Aplicação do regime não cumulativo.

I - DO RELATÓRIO FISCAL De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 437/473), a empresa autuada se utilizou de créditos de PIS e COFINS – descritos nos Anexos I (glosa de créditos descontados indevidamente, fls. 475/485) e II (glosa de crédito apurado sobre folha de pagamento, fls. 486/487) – que não seriam passíveis de creditamentos, em razão da falta de previsão legal, no caso da sua atividade de “prestação de serviços de pequenos consertos, reparos, reformas, limpeza, jardinagem, manutenção geral de imóveis e serviço de portaria e zeladora”, conforme Cláusula II dos Atos Constitutivos (fls. 12/61).

Dos Créditos Descontados Indevidamente.

1 - Imóveis locados de pessoas físicas e jurídica. Pagamento de IPTU. Glosa de Crédito.

A Fiscalização menciona que a empresa autuada descontou créditos do PIS e da Cofins com base em despesas de locações de imóveis pagos a pessoas físicas e jurídicas, escriturados no Bloco/Registro C100 da EFD – Contribuições (fls. 245/312), tendo como beneficiárias dos pagamentos as seguintes pessoas: Tereza Maria Spyer (CPF 013.697.376-02); Gilberto Aparecido Gonçalves (CPF 735.975.208-63); Adriana Maria Francisco (CPF 215.263.018-14); Braz Romildo Fernandes (CPF 773.059.658-04); Fernando Francisco dos Santos e Outros; imóvel residencial no Edifício The Capital Flat (CNPJ 02.725.151/0001-32); e pagamento de IPTU dos imóveis locados. Os valores foram reproduzidos nos itens 3.1.1 a 3.1.7 Anexo I (fls. 475/485).

2 - Locação de Veículos Automotores. Glosa de Crédito.

Segundo a Fiscalização, também no Bloco C100 da EFD - Contribuições (fls. 245/312), a empresa autuada escriturou despesas com locações de diversos veículos automotores, no total de R\$ 1.134.494,88, que, por sua vez, geraram créditos do PIS e da Cofins nos anos-calendário de 2016 e 2017, conforme reproduzido no item 3.2 do Anexo I (fls. 475/485).

Informa que não é possível apurar créditos de PIS e da Cofins sobre despesa com locação de veículos automotores, seja porque a empresa não provou a relevância ou essencialidade dos automóveis para a prestação dos serviços aos seus clientes, seja porque os veículos automotores classificados Capítulo 87 da TIPI não se confundem com as máquinas e equipamentos referidos no art. 3º, inciso IV das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, seja porque locação não é prestação de serviços.

3 - Glosas de Diversos Créditos.

A Fiscalização verificou, também, que, no Bloco C100 das EFDs – Contribuições, a empresa autuada escriturou algumas despesas e custos que não se enquadram no

conceito de insumos, nem tampouco são gastos essenciais ou relevantes para a prestação dos serviços que compõem o seu objeto social, a saber: despesas com lavagem de veículos; multas de veículos; despesas com colocação de adesivos em veículos; e despesas com cobrança administrativa. Os valores foram discriminados nos itens 3.3.1 a 3.3.4 do Anexo I (fls. 475/485).

4 - Créditos Apurados sobre Folha de Pagamento.

A Fiscalização informa que, das análises realizadas nas Escriturações Fiscais Digitais (EFD - Contribuições), referente aos meses de janeiro de 2016 até dezembro de 2017, constatou que a empresa autuada deduziu créditos de PIS e Cofins calculados sobre despesas com "mão de obra paga a pessoa física". Sendo que tais deduções foram lançadas no Bloco/Registro F700 ("DEDUÇÕES DIVERSAS") da EFD, ressalvado o mês 02/2016, cuja dedução foi escriturada no Bloco/Registro F100 ("DEMAIS DOCUMENTOS E OPERAÇÕES GERADOREAS DE CONTRIBUIÇÕES E CRÉDITOS").

Afirma que não podem ser descontados créditos em relação às despesas com os salários dos funcionários, com os encargos sociais da folha de salários.

Nesse passo, glosou os créditos provenientes de despesas das folhas de pagamento lançadas no Registro/Bloco F700 (Deduções Diversas) da EFD – Contribuições e, em relação exclusivamente ao mês fevereiro/2016 (02/2016), lançadas no Registro/Bloco F100 da EFD, conforme valores e meses discriminados no Anexo II (fls. 486/487).

Do Lançamento de Ofício.

Após realizar essas glosas, a Fiscalização recalculou as Contribuições devidas e compensou integralmente as importâncias retidas na fonte, devidamente registradas na EFD -Contribuições (Doc. 039, 040 e 041), o que resultou na apuração de PIS e Cofins a pagar no período de 01/2016 a 12/2017, conforme demonstrado nos ANEXOS III (fls. 488/489) e IV (490/491) do Relatório Fiscal.

Da Sujeição Passiva Solidária.

A Fiscalização afirma que o sócio Rodrigo Rennó de Mello, CPF nº 159.836.068-08, na condição de Diretor Presidente da empresa RESOLVE PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA (empresa autuada), consumou a prática de atos expressamente vetados por lei, consubstanciado na dedução de créditos do PIS e da Cofins sobre pagamento de mão de obra a pessoa física, como também na inserção de créditos inexistentes na EFD - Contribuições, visando ao não recolhimento das contribuições devidas, o que configuraria Crime Contra a Ordem Tributária.

Para isso, informa que a decisão do Superior Tribunal de Justiça proferida no REsp nº 1.221.170-PR, utilizada com desculpa para a prática de atos com infração de lei, não poderia ser aplicada, já que não há qualquer discussão se a mão de obra paga a pessoa física poderia (ou não) ser considerada insumo, pois o Tribunal não

adentrou no mérito dessa questão. E existe expressa vedação legal para a dedução de créditos sobre a folha de pagamento.

Acrescenta que houve uma conduta dolosa decorrente da prática reiterada da mesma infração, assentando que a empresa já foi autuada pela prática desta mesma infração em 28/05/2018, conforme Auto de Infração que integra o processo digital (e-Processo) nº 15.956-720.025/2018-49.

Concluiu a Fiscalização que o Sr. Rodrigo Rennó de Mello, Diretor-Presidente da empresa autuada, praticou atos com infração dos seguintes dispositivos legais: a) art. 3º, §2º, I, da Lei 10.637/2002; b) art. 3º, §2º, I da Lei 10.833/2003; e c) art. 2º, I, da Lei 8.137/1990. Sendo assim o incluiu no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável solidário, nos termos do art. 135, III, do CTN - Código Tributário Nacional.

Da Multa Proporcional Aplicada.

Foi aplicada a multa de ofício estabelecida pelo inciso I do artigo 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cujo percentual corresponde a 75% (setenta e cinco por cento), incidente sobre o valor originário da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de contribuição destinada ao PIS/PASEP.

Da Ciência da Autuação.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo autuado deu-se em 11/11/2019 (fl. 497), e ao responsável solidário ocorreu em 12/11/2019 (fl. 501).

II - DA IMPUGNAÇÃO Em 10/12/2019 (fls. 503/505), empresa autuada (fiscalizada) e Sócio Administrador apresentaram peça de defesa única (fls. 506/542) e anexos, por meio da qual propugnam pela improcedência do lançamento, deduzindo as questões a seguir sintetizadas.

Regularidade dos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS apurados. Conceito de insumo.

Sustentam os Impugnantes (empresa autuada e sócio-administrador) que, em atenção aos princípios da não-cumulatividade, bem como igualdade e capacidade contributiva, é de rigor a manutenção da totalidade dos créditos glosados, culminando, assim, na anulação do lançamento.

Para isso, alegam que não se pode restringir sobremaneira os créditos como fez o lançamento em face da empresa autuada, os quais, sendo todos relacionados aos custos, despesas e insumos de sua atividade, claramente, devem ser acolhidos com a finalidade de abatimento dos tributos PIS e COFINS.

Afirmam que as glosas realizadas quanto aos créditos de PIS e COFINS são de total improcedência, uma vez que a Fiscalização reduziu, ou estrangulou, a não-cumulatividade, sendo forçoso o reconhecimento dos créditos utilizados, com a insubsistência do lançamento realizado.

Discorrem sobre o entendimento Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018, submetido ao rito dos recursos repetitivo, que pacificou a questão do conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Afirmam que a empresa atua, basicamente, em função da presença física de funcionários nos estabelecimentos dos clientes, sendo que compete aos gestores a fiscalização do serviço prestado, valendo-se, para tanto, de locomoção física aos locais.

Informam que depreende-se do auto de infração lavrado que grande parte dos créditos glosados é oriundo dos custos e despesas com a folha de salário da pessoa jurídica atuada, atuante no ramo de serviços gerais em imóveis de terceiros. Assim o sendo, tem, na mão de obra, o principal insumo do serviço, sem o qual inexistiria empresa, no sentido técnico de objetivo social.

O mesmo raciocínio se dá em relação às glosas vinculadas às locações de veículos e imóveis, bem como todos os outros dispêndios realizados (pagamento de IPTU, despesas com lavagem de veículos, multas de veículos, adesivos para os veículos, despesas com cobrança administrativa).

Com isso, afirmam que inexistiria finalidade dissociada do objeto social da empresa atuada para possibilitar as locações em referência, assim como não há lógica empresarial e sequer orçamentária manter os custos, sem que haja a vinculação com a atividade.

Necessidade de exclusão da contribuição ao PIS e da COFINS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS lançados de ofício.

Revelam os Impugnantes que o tributo não constitui receita do contribuinte, mas sim do Ente tributante, razão pela qual não pode ser incluído no conceito de receita bruta, para fins de composição da base de cálculo, os valores apurados pela Fiscalização a título de PIS e COFINS.

Para embasar a sua tese, os Impugnantes informam que o Supremo Tribunal Federal (STF) sedimentou, no julgamento do RE nº 574.706, sob repercussão geral, julgado em 15/03/2017, o entendimento no sentido da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Afirmam que o entendimento do STF foi no sentido de que a composição da receita bruta, para fins de tributação sob a roupagem da contribuição ao PIS e da COFINS deve levar em consideração as receitas próprias da pessoa jurídica, e não aquelas que meramente transitam pelo caixa e, jamais, comporão a esfera patrimonial do contribuinte.

Entendem que, quando do lançamento de ofício, caberia à Fiscalização proceder à aferição da real matéria tributável, com base nos critérios material e quantitativo, da regra matriz de incidência tributária, e excluir da base de cálculo os valores apurados a título de PIS e COFINS.

Dessa forma, como não houve exclusão da contribuição ao PIS e da COFINS da base de cálculo dos mesmos tributos, o lançamento merece ser anulado, ante o erro no critério quantitativo utilizado pela Fiscalização.

Ilegitimidade passiva do administrador. Inaplicabilidade do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN). Fundamento de infração à legislação tributária.

O Impugnante (sócio-administrador) sustenta que a responsabilidade tributária é ilegítima, já que não houve infração de lei no sentido de gestão administrativa, ou seja, com foco na esfera legal cível/empresarial; e, caso mantida a compreensão, será manifesta a violação à Súmula nº 430 do STJ.

Para isso, afirma que não houve qualquer omissão, falsidade ou tentativa de supressão do fato gerador dos tributos, sendo que a declaração prestada - EFD contribuição foi utilizada pela Fiscalização, a fim de proceder com o lançamento de ofício, a partir das glosas dos créditos lançados pela Impugnante, pessoa jurídica. E diz que também o lançamento se mostra incoerente com os fatos narrados e, conseqüentemente, com a correta aplicação da legislação tributária, contrariando o art. 142, do CTN, haja vista aduzir conduta dolosa, praticar a representação para fins penais e, do outro lado, deixar de qualificar a multa, nos termos do art. 44, inciso I, cumulado com §1º, da Lei 9.430/96.

Ainda que mantida a responsabilização, com base no art. 135, inciso III, do CTN, assevera o Impugnante que iniciou o cargo de diretor a partir de 18/07/2016, não havendo como prosperar a responsabilização em momento anterior, já que o cargo de conselheiro não confere poderes administrativos, de gestão ou representação da sociedade, a teor do contrato social anexo.

Discorre que, ainda que o lançamento se fundamentasse nos arts. 136 e 137, do CTN, o agente encontra-se em mandato, havendo a excludente de ilicitude, nos termos do art. 137, inciso I a qual, ainda que afastada, o Impugnante poderia ser responsabilizado, apenas, pela multa, oriunda da suposta infração praticada, e não pela totalidade do crédito tributário (hipótese do art. 135, inciso III, do CTN).

Dos Pedidos.

Os Impugnantes requerem anulação do lançamento, tendo em vista as inconsistências apontadas, condizentes com erros de direito e, portanto, não passíveis de revisão, a saber:

1) a Fiscalização erroneamente fundamentou a responsabilização com base no artigo 135, inciso III, do CTN, por violação à legislação tributária (art. 3º, §2º, inciso I, da Lei 10.637/02 e ao art. 3º, §2º, inciso I, da Lei 10.833/03), quando, em verdade, o dispositivo elenca "infração de lei" no sentido de gestão administrativa, ou seja, com foco na esfera legal cível/empresarial. Caso mantida a compreensão, será manifesta a violação à Súmula nº 430, do STJ, já que todo e qualquer inadimplemento de tributo representa violação da legislação tributária e, assim, ensejaria responsabilização, com base no art. 135, inciso III, do CTN;

2) no mérito, a totalidade dos créditos glosados pela Fiscalização, que embasaram o lançamento de ofício, estão vinculados à aquisição de bens e serviços imprescindíveis à atividade desempenhada pela Impugnante, pessoa jurídica; e 3) ainda que mantidas as glosas, o lançamento merece ser anulado, ante o erro no critério quantitativo utilizado, advindo da não exclusão da contribuição ao PIS e da COFINS da base de cálculo dos mesmos tributos.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação da Autuada e deu provimento a Impugnação do Responsável solidário conforme ementa do Acórdão nº 03-091.726 - 9ª Turma da DRJ/BSB apresentando o seguinte resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo insumo na legislação tributária (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) deve observar os ditames insculpidos no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, bem como deve observar, entre outros elementos, as premissas trazidas pelo Parecer Normativo COSIT 5/2018.

Gastos com locação de imóveis, pagamento de IPTU, locação de veículos automotores, lavagem de veículos, multas de veículos, colocação de adesivos em veículos e cobrança administrativa, sem conexão direta com a atividade da empresa não se adequam ao conceito consagrado pela jurisprudência administrativa e judicial, não gerando direito ao crédito.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM MÃO DE OBRA PAGA A PESSOA FÍSICA.IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No sistema da não cumulatividade, não geram créditos passíveis de desconto da contribuição as despesas com mão de obra de pessoa física, ainda que pagas aos seus trabalhadores (empregados e contribuintes individuais), por força da legislação. Inteligência do inciso I do §2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. DEDUÇÃO DESPESAS DE TRIBUTOS APURADOS EM LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração da receita bruta ou de faturamento para incidência de PIS e COFINS, incluem-se os tributos sobre ela incidentes. Inteligência do §5º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

O conceito de faturamento ou de receita, para fins de apuração da base de cálculo do PIS e COFINS, compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, alcançando inclusive os valores do PIS e da Cofins incidentes no período base de apuração.

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016 e 2017

RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes ou administradores que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. O elemento doloso deve ser demonstrado pela autoridade fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 9ª Turma de Julgamento em, por unanimidade de votos: julgar improcedente a impugnação apresentada pela empresa (1) RESOLVE PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA, a fim de manter o crédito tributário lançado; e (2) julgar procedente a impugnação apresentada pelo Senhor RODRIGO RENNO DE MELLO (CPF 159.836.068-08), para excluir somente a responsabilidade legal solidária pelo crédito tributário lançado.

No que tange ao capítulo da decisão que trata da exclusão da responsabilidade legal solidária, acordam, ainda, em submeter a presente decisão ao reexame necessário (recurso de ofício) perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda, com base no inciso II do art. 25 e no inciso I do art. 34 do Decreto 70.235/1972 c/c o inciso I do art. 366 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

A teor do § 2º do art. 1º da PORTARIA MF Nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, DOU de 10/02/2017, cabe interposição de recurso de ofício (reexame necessário), por se tratar de exoneração de responsável solidário de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação, resumidamente, que as despesas glosadas devem ser consideradas como insumos e necessidade de exclusão contribuição ao PIS e da COFINS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS lançados de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

Foram apresentados recurso voluntário tempestivo e recurso de ofício em face da decisão da DRJ.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra decisão proferida pela 9ª Turma da DRJ/BSB que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário, excluindo a responsabilidade do Responsável Tributário.

Do Recurso de Ofício

Interpôs recurso de ofício com fulcro nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, revogada pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

De plano é necessário verificar o conhecimento do Recurso de Ofício, seguindo a súmula CARF nº 103 e a Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, o valor de alçada para Recurso de Ofício é de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

“Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

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

“PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

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

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

O valor exigido por meio do Auto de Infração totaliza R\$ 12.521.831,46 (tributo + multa + juros de mora). No entanto, para fins de verificação do limite de alçada definido pelo Ministério da Fazenda, deve ser considerado apenas os valores lançados a título de tributo e encargos com multa, sem considerar os juros de mora, nos termos do art. 34, do Decreto n.º 70.235/72 c/c o 1º, da Portaria MF n.º 2/2023, a saber:

DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972

Dispõe sobre o processo administrativo fiscal e dá outras providências.

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - Exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo ou de multa de valor originário, não corrigido monetariamente, superior a vinte vezes o maior salárimínimo vigente no País;

II - Deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º. O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º. Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023 Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

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

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

(...)

Dessa maneira, no caso em análise o valor exonerado a ser considerado é de R\$ 11.181.127,43 (tributo + multa) para fins de admissibilidade, valor este inferior ao limite de alçada para o recurso de ofício.

Motivo pelo qual não conheço do Recurso de Ofício.

Do Recurso Voluntário

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

“Lei nº 10.833/2003

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

(...)

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;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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) (Produção de efeito) 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, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; 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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 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.

XX
Lei nº 10.637/2002

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

(...)

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;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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) (Produção de efeito)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, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; 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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 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.

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Adentrando agora nos itens glosados e mantidos pelo acórdão *a quo*.

Dos Imóveis locados por pessoas físicas – Glosa de Crédito

Foram verificados pela fiscalização diversos pagamentos de valores de locação de imóveis, destinados a pessoa física, sendo que a Recorrente argumenta que deveria ser verificada o princípio da igualdade e capacidade contributiva, visto que na subcontratação de serviços de frete realizados por pessoa física é possível o crédito, portanto sendo possível em outras situações, como da locação de Imóvel.

Todavia não merece prosperar tal argumentação, pois exatamente por existir essa previsão na legislação deixa claro a possibilidade de crédito somente nessa situação, sendo taxativa, devida a uma situação existente nesse formato de prestação de serviço, o qual prestação de frete.

Motivo pelo qual mantenho a glosa relativo a esse item.

Da Locação de Veículos Automotores – Glosa de Crédito

Argumenta a Recorrente que os veículos eram utilizados por gestores e supervisores, alegando ainda que a utilização desses automóveis foi relevante ou essencial para a realização de pequenos consertos, reparos, reformas, limpeza, jardinagem, manutenção geral de

imóveis, serviço de portaria e zeladora, ou seja, serviços que compõem seu objeto social, porém sem apresentação de nenhuma prova ou controle da utilização desses veículos.

Apesar de entender que existe a discussão se poderia ser aproveitado o crédito de locação de veículos, e ser favorável ao aproveitamento do crédito, a Recorrente em nenhum momento conseguiu apresentar provas ou argumentos cabais de onde eram utilizados referidos veículos, motivo pelo qual deve ser mantida a glosa desse item.

Da Glosas de Diversos Créditos

Despesas com lavagem de veículos, Multas de veículos, Despesas com cobranças administrativas e Despesas com colocação de adesivos em veículo

A Recorrente utiliza o mesmo argumento genérico de itens anteriores, alegando que deveria a fiscalização aceitar os créditos glosados pelo princípio da igualdade e capacidade contributiva, fato que acima já foi analisado, motivo pelo qual mantenho a glosa do referido item.

Da glosa de crédito apurado sobre folha de pagamento

A Recorrente alega que devido à sua atividade a mão de obra é o principal insumo do serviço, sem o qual inexistiria empresa, portanto devendo ser aceito o crédito de PIS/COFINS.

Todavia é clara e irrefutável a vedação ao cálculo de créditos sobre mão-de-obra paga a pessoa física (incisos I do § 2º do art. 3º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03):

“(. . .) § 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) (. . .)”

Motivo pelo qual fica mantida a glosa relativo aos créditos apurados sobre folha de pagamento.

Do pedido subsidiário

A Recorrente finaliza alegando que é necessária a exclusão da contribuição ao PIS e da COFINS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS lançados de ofício, com base na decisão do STF que sedimentou o entendimento no sentido da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Ocorre que não merece prosperar tal argumento, visto que no julgado do STF a discussão pairou somente sobre a inclusão ou não do ICMS sobre a base de cálculo do PIS/COFINS, não existindo a discussão sobre a inclusão ou não dos próprios tributos dentro da base de cálculo, não sendo possível o provimento nesse sentido.

Mesmo que se fale da inconstitucionalidade da inclusão do PIS/COFINS sobre a própria base de cálculo, esta situação não foge da limitação imposta à análise da constitucionalidade da legislação correlata, conforme inteligência da Súmula CARF nº 02, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário sobre o tema discutido.

Das conclusões

Diante todo o exposto, voto por não conhecer o Recurso de Ofício devido ao valor inferior ao valor de alçada e por conhecer o Recurso Voluntário, porém no mérito negar provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow