



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.776616/2022-66
ACÓRDÃO	3202-004.248 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRIZELO FRIGORIFICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2019

CREDITAMENTO INDEVIDO. GLOSA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No caso de creditamento indevido, aplica-se a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN na hipótese de pagamento a menor de Pis e Cofins e a regra do art. 173, I, do CTN, se o creditamento indevido absorve todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento. Entendimento que prepondera no STJ.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo sobre bens e serviços deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ - Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

CREDITAMENTO. DESPESAS COM VESTIMENTA. INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, as aquisições de vestimentas quando comprovada sua essencialidade ou relevância para o processo produtivo, especialmente nas hipóteses em que seu fornecimento é exigido por legislação trabalhista, normas de saúde e segurança do trabalho ou por órgãos de fiscalização competentes.

CREDITAMENTO. DESPESAS PARA VIABILIZAR A MÃO-DE-OBRA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESPESA COM FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (PIS/COFINS).

O montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS destacado, conforme Solução de Consulta Interna nº 13 - Cosit, de 18 de outubro de 2018, interpretando entendimento firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar as glosas relativas às despesas com vestimenta e reconhecer o direito da recorrente à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, com efeitos a partir de 15 de março de 2017, nos termos da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema nº 69 da repercussão geral. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre as despesas no fornecimento de alimentação de funcionários. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora), Joana Maria de Oliveira Guimarães e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso na matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Impugnação contra os Autos de Infração da Cofins (fls. 08/13) e do PIS/PASEP (fls. 17/22) nos valores de R\$ 916.091,88 e R\$ 198.888,28, respectivamente, relativos ao período de apuração de 01/10/2016 a 31/12/2019.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão da DRJ:

Trata-se de julgamento de Impugnação contra os Autos de Infração da Cofins (fls. 08/13) e do PIS/PASEP (fls. 17/22) nos valores de R\$ 916.091,88 e R\$ 198.888,28, respectivamente, relativos ao período de apuração de 01/10/2016 a 31/12/2019.

DO RELATÓRIO FISCAL (fl. 31/65)

Foram realizados os procedimentos de fiscalização acobertados pelo MPF nº 01.2.01.00-2022-00113-4, relativos à verificação do direito creditório em relação aos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento – PER dos créditos oriundos das contribuições do PIS e da Cofins, referentes ao 4º trimestre de 2016 e aos anos de 2017 a 2019, sendo pedido Crédito Básico vinculado às Receitas Tributadas no Mercado Interno (cód. 101 – alíquota básica): solicitado com base na Lei nº 11.196, de 2005, art. 57-A, § 2º e Crédito Presumido vinculado às Receitas Tributadas no Mercado Interno (cód. 106): solicitado com base na Lei nº 10.925, de 2004, artigo 8º, §3º, inciso IV.

Em relação aos créditos do tipo 101 (Crédito Básico vinculado às Receitas Tributadas no Mercado Interno), a fundamentação legal apresentada pela requerente para o ressarcimento foi o §2º, do artigo 57-A da Lei nº 11.196, de 2005. Segundo a transcrição dessa legislação, trazida nas notas de rodapé da primeira e segunda páginas do Relatório Fiscal, trata-se de crédito decorrente da aquisição ou importação de nafta petroquímica, produto que não é comercializado pelo frigorífico.

Sobre o enquadramento legal, a contribuinte justificou, após intimada para tal, que os Temas Repetitivos nº 779 e 780 do STJ “discutem o conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição”. Em resposta, também citou o artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Diante da resposta da contribuinte, a Fiscalização concluiu que não há previsão legal de modo a garantir o direito ao ressarcimento de crédito básico vinculado às receitas tributadas no mercado interno, seja com base na legislação informada nos PER (Lei nº 11.196, de 2005, art. 57-A, § 2º), seja com fundamento na legislação alegada na resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal (Temas Repetitivos nº 779 e 780 do STJ relacionados ao art. 3º da Lei 10.637/02 e ao art. 3º da Lei 10.833/03).

Assim, tendo em vista que não se vislumbra legislação que permita o ressarcimento de crédito básico vinculado às receitas tributadas no mercado interno, os pedidos de ressarcimento de créditos do tipo 101 de todos os PER correspondentes foram glosados nos totais de R\$ 2.367.315,64 para a COFINS (Tab. 01.A, coluna “Crédito 101”) e de R\$ 485.498,42 (Tab. 01.B, coluna “Crédito 101”), para o PIS/PASEP, conforme explicado.

Diante dessas constatações, a Fiscalização procedeu ao recálculo do crédito do tipo 101, efetivando, ainda, as seguintes glosas:

1- Glosa relativa às aquisições não vinculadas à fabricação/produção.

A Fiscalização ressaltou que a formação do crédito do tipo 101 (crédito básico vinculado às receitas tributadas no mercado interno) fundamenta-se essencialmente no inciso II, do artigo 3º dessas leis, o qual estabelece o direito ao creditamento sobre insumo.

Com base nos registros C170 das EFD-Contribuições, constatou-se que os créditos referentes aos materiais de uso e consumo não vinculados à indústria não se enquadram na legislação supracitada.

Com fulcro no §2º do artigo 172 da IN RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, principalmente dos incisos VII e VIII, pode-se verificar que os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em atividades não vinculadas ao processo de industrialização/produção estão expressamente excluídos do conceito de insumo.

Dessa forma, efetuou-se a glosa dos itens referentes a notas fiscais de aquisições de materiais de uso e consumo não vinculados à indústria cujos valores encontram-se sintetizados na Tabela 03.1.

2- Glosa relativa aos custos com alimentação e vestimenta A Fiscalização advertiu que nem todos os custos do processo produtivo são considerados insumos, como é o caso das despesas com alimentação e vestimenta, destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção.

O inciso VI do §2º do artigo 172 da IN RFB nº 1911, de 2019, disciplina que não são consideradas insumos as despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181.

Dessa forma, efetuou-se a glosa dos itens referentes a notas fiscais de despesas com alimentação e vestimenta, cujos valores encontram-se sintetizados na Tabela 03.2.

Prosseguindo, a Fiscalização elaborou a Tabela 03 demonstrando as glosas totais relativas aos créditos básicos das contribuições, bem como a Tabela 04 em que evidenciou o crédito básico remanescente após as referidas glosas.

A seguir, procedeu-se à análise do direito creditório sobre os créditos do tipo 106 (Crédito Presumido vinculado às Receitas Tributadas no Mercado Interno), conforme legislação vigente.

Em relação a tais créditos, a fundamentação legal apresentada pela requerente para o ressarcimento foi o inciso IV do §3º do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Segundo a transcrição dessa legislação, trazida na segunda e na terceira página do Relatório Fiscal, trata-se de crédito decorrente da aquisição de leite in natura, produto que não é comercializado pelo frigorífico.

Ainda, sobre o enquadramento legal, a contribuinte justificou, após intimada para tal, que se baseou na Lei nº 10.925, de 2004, artigo 8º, §3º, inciso I (e não no IV, conforme informação dos PER).

Acerca do crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 80, de 21 de junho de 2021 (ratificação da Solução de Consulta nº 309, de 14 de junho de 2017), que tem efeito vinculante no âmbito da RFB. A seguir foi transcrito o artigo 37 da Lei nº 12.058, de 2009 e do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, já mencionados.

Com base na legislação ora transcrita, conclui-se que o crédito presumido relativo à aquisição de boi vivo (classificado na posição 01.02 da NCM) permanece sujeito ao estabelecido no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, para os produtos listados em seu caput, exceto em relação às posições da NCM mencionadas no artigo 37 da Lei nº 12.058, de 2009, ou seja: 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1.

Com intuito de verificar o enquadramento no artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, o interessado foi intimado, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, item 3, a fornecer Planilha eletrônica com a identificação dos produtos vendidos pela empresa (nome comercial, descrição detalhada e classificação fiscal NCM) e respectivas informações de tributação (alíquota; tributação comum, isenção, suspensão ou não incidência da contribuição), acompanhadas da(s) respectiva(s)

fundamentação(ões) legal(is), no caso de tributação diferente da comum. Informar separadamente os produtos de fabricação própria daqueles revendidos pela empresa.

Após a resposta da contribuinte, identificou-se que o interessado está sujeito ao crédito presumido estabelecido pelo artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, já que, no período em análise, industrializou produtos elencados no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não excepcionados pelo artigo 37 da Lei nº 12.058, de 2009, quais sejam: 0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90 e 1502.10.19 (negritados na Tabela 05).

Para fins de cálculo do crédito presumido, o primeiro passo é a aplicação do percentual de 60% da alíquota básica de cada contribuição sobre as aquisições de bens utilizados como insumos (CST 60), nos termos do artigo 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004 (transcrição às folhas 2 e 3 desse relatório).

Com esse intuito, foram aproveitadas as informações dos registros M100 e M500 (e filhos) das EFD-Contribuições, correspondentes às aquisições de bens utilizados como insumos³ com CST 60 (M105/M505), deduzindo-se os estornos lançados nos registros M110/M115 (Pis) e M510/M515 (Cofins).

Constituirá o crédito presumido, a parte da contribuição presumida (após estorno) vinculada aos produtos industrializados elencados no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não excepcionados pelo artigo 37 da Lei nº 12.058, de 2009, quais sejam: 0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90 e 1502.10.19 (negritados na Tabela 05), conforme mencionado anteriormente.

Logo, com base nos NCM da Tabela 05 (Venda dos Produtos de Fabricação Própria), será necessário o cálculo dos percentuais mensais de venda dos produtos industrializados pertencentes às posições listadas no parágrafo anterior (0210.20.00, 0206.22.00, 0504.00.11, 0504.00.90 e 1502.10.19), conforme demonstrado na Tabela 07.

Enfim, para o cálculo do crédito presumido, foram aplicados os percentuais mensais de rateio da coluna “Percentual (Lei 10.925/04)” da Tabela 07 sobre as contribuições presumidas apuradas nas colunas “COFINS Contribuição Presumida Após Estorno” e “PIS Contribuição Presumida Após Estorno” da Tabela 06, conforme evidenciado na Tabela 08.

Convém ressaltar que os valores de crédito presumido calculados na Tabela 08 do parágrafo anterior (colunas: “COFINS Crédito Presumido” e “PIS Crédito Presumido”) são passíveis de dedução, mas não de ressarcimento, nos termos da Solução de Consulta nº 69, de 23 de janeiro de 2017.

É de se atentar que o inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (objeto da presente análise), não faz parte da lista do artigo 51 da IN RFB nº 2055, de 06 de dezembro de 2021, que traz a lista restritiva do crédito presumido objeto de ressarcimento.

Contudo, à vista dos incisos I e II do artigo 51 da IN RFB nº 2055, de 2021, poder-se-ia cogitar a possibilidade de ressarcimento/compensação de crédito presumido com base, respectivamente, nos artigos 33 e 34 da Lei nº 12.058, de 2009, apesar de não ter sido objeto dos PER da presente análise.

Impossível quanto ao crédito previsto no artigo 33 da Lei nº 12.058, de 2009, já que nas EFD-Contribuições não há formação de crédito presumido vinculado à receita de exportação, que seria o crédito presumido do grupo 300, como, por exemplo, o do tipo 306 – Crédito vinculado à receita de exportação – Presumido da Agroindústria.

Também não há que se cogitar o ressarcimento de crédito com base no artigo 34 da Lei nº 12.058, de 2009, em virtude da proibição expressa de seu §1º, nos termos do qual é vedada a apuração do crédito presumido se a pessoa jurídica fabrica os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM, o que é facilmente comprovado na Tabela 05 desse relatório.

De forma semelhante à exposta anteriormente, uma coisa é o direito ao desconto de crédito das contribuições com intuito de abater a contribuição devida (poder descontar), outra, é o direito ao ressarcimento de crédito ou parte dele (poder ressarcir).

Diante do exposto, resta claro que não há previsão legal de modo a garantir o direito ao ressarcimento do crédito presumido solicitado com fundamento no inciso I do §3º do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Assim, tendo em vista que não se vislumbra legislação que permita o ressarcimento desse crédito presumido, os pedidos de ressarcimento de créditos do tipo 106 de todos os PER correspondentes foram glosados nos totais de R\$ 65.308.595,11 para a COFINS (Tab. 01.A, coluna “Crédito 106”) e de R\$ 12.502.565,84 (Tab. 01.B, coluna “Crédito 106”), para o PIS/PASEP, conforme explicado.

Com base na apuração efetivada pela Fiscalização, identificou-se a inexistência de saldo remanescente de créditos: outubro/2016 a março/2018, com base na Tabela 11, concluindo-se o seguinte:

a) Outubro/2016 a Março/2018 – os créditos apurados pela auditoria (Tabela 10), após os descontos utilizados para abater as contribuições devidas (“PLAN03 Demonstrativo Geral das Glosas.xls”, abas “Desconto de Créditos COFINS” e “Desconto de Créditos PIS”), foram esgotados, de tal forma que não restou saldo remanescente.

b) Abril/2018 a Dezembro/2019 – os créditos apurados pela auditoria (Tabela 10), após os descontos utilizados para quitar as contribuições devidas (“PLAN03 Demonstrativo Geral das Glosas.xls”, abas “Desconto de Créditos COFINS” e “Desconto de Créditos PIS”), foram suficientes e ainda restaram saldos remanescentes para descontos em períodos futuros. Conforme mencionado anteriormente, esses créditos não são passíveis de ressarcimento.

É de se atentar que, com relação ao período de outubro/2016 a março/2018, ainda que houvesse permissão legal para ressarcimento, não há saldo de crédito a ressarcir.

Ainda cabe observar que, em decorrência da análise das abas “Desconto de Créditos COFINS” e “Desconto de Créditos PIS” de “PLAN03 Demonstrativo Geral das Glosas.xls”, ficou constatado que há débitos de contribuições que não foram totalmente extintos e serão objetos de lançamento de ofício, conforme o demonstrativo dos cálculos dos valores a pagar constante do Relatório Fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO (fls. 76/118)

A Impugnante, em sua peça de defesa, afirma que:

a) o crédito tributário exigido fora fulminado pela decadência, tendo em conta que os fatos geradores reportarem-se a 01/2017 até 08/2017, ao passo que o contribuinte somente fora notificado do lançamento no dia 30.08.2022, portanto,

fora do quinquídio legal previsto § 4º do artigo 150 da Código Tributário Nacional; b) as glosas praticadas são ilegais, já que telados insumos (alimentação e uniforme) integram o processo produtivo da impugnante, inclusive por determinação da legislação sanitária, sem prejuízo de que os Temas Repetitivos 779 e 780 do Superior Tribunal de Justiça, assim como a Jurisprudência do CARF autorizam referido creditamento, cujo observância é cogente a teor do que dispõe § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 343/2015; c) é necessário promover a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, como determina o Tema de Repercussão Geral nº 69 do Supremo Tribunal Federal; d) a cobrança de juros de modo antecipado à definição da lide administrativa que está com a exigibilidade suspensa, bem assim de multa de 75%, visto que não está presente a sua hipótese de incidência e, também, porque ela não se conforma ao Tema de Repercussão Geral 214 do STF.

De início, é importante registrar que o crédito tributário foi alcançado pela decadência, na forma do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional pois, não obstante ter havido pagamento parcial do crédito tributário, vê-se que os fatos geradores se reportam a janeiro de 2017 a agosto de 2017, referente às glosas praticadas.

Por este motivo é que se diz que o presente lançamento está decaído, já que o contribuinte fora dele notificado apenas no dia 30.08.2022 (fl. 73).

Cita jurisprudência do STJ, AREsp nº 1.084.771, 1ª Seção, 08/02/2018, o qual conclui que o prazo decadencial do tributo sujeito a lançamento por homologação, nos casos em que ocorre pagamento parcial, é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Inclusive, tratando-se o presente lançamento de cobrança de crédito tributário proveniente de glosa de crédito, necessário seja observada a Súmula 159 do CARF, segundo a qual, é desnecessário a realização de lançamento para glosa fiscal, no seguintes termos:

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Portanto, demonstrado está que o presente lançamento foi alcançado pela decadência, e por este motivo, deve o presente crédito tributário ser extinto na forma do inciso V do artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Ademais, na remota hipótese da preliminar supracitada não ser acolhida, abaixo serão demonstrados pela impugnante os fundamentos jurídicos que ensejam o desprovimento do presente lançamento tributário, já que as glosas praticadas pela Fiscalização são descabidas e, por este motivo, devem ser revertidas pela Delegacia Regional de Julgamento.

Entre as razões para desprovimento do presente lançamento, a Impugnante destaca, inicialmente, a glosa indevida do crédito básico relativo à vestimenta, alimentação e operações comerciais – Aplicação dos Temas Repetitivos nºs 779 e 778 do STJ.

Como já narrado anteriormente, a Fiscalização não acatou as despesas havidas com vestimenta/uniforme e alimentação para fins de ressarcimento do crédito básico da COFINS, segundo inciso I do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, calcando-se no inciso VI do § 2º do artigo 172 da IN RFB 1911/2019.

Contudo, o regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, conforme o disposto nos artigos 195, § 12, CF/88 e 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, tem um alcance de créditos/insumos determinado de maneira ampla, não se admitindo interpretações restritivas que limite o sentido do texto legal, impondo obstáculos que não estejam no direito positivado (Lei).

Não por outra razão que, dada a ilegalidade da interpretação restritiva empregadas pela Fiscalização da Receita Federal, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça definiu, em julgamento repetitivo – RESP 1.221.170/PR, que para fins de creditamento de PIS e COFINS, deve ser considerado insumo tudo aquilo é imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Ressalta que o caso apreciado pelo STJ é deveras relevante para o presente feito seja porque a hipótese trata de uma indústria de alimentos, em que os Ministros consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...)

equipamentos de proteção individual – EPI” e uniformes), ou mesmo porque o paradigma supracitado é cogente para a administração pública federal a teor do § 2º do artigo 62 do RICARF e alínea “a” do inciso VI do artigo 19 c/c artigos 19-A e 19-B da Lei 10.522/02.

Pois bem, partindo-se desta premissa, em primeiro lugar, vale destaque que a vestimenta (UNIFORME) É EXIGÊNCIA LEGAL imposta pelo Decreto nº 9.013/2017 – Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de origem animal – para todos que trabalham direta e indiretamente na atividade industrial dos estabelecimentos de carne (FRIGORÍFICOS).

Deste modo, o uniforme confere direito ao crédito básico do PIS e da COFINS que, sem qualquer dúvida, foi indevidamente glosado pela Fiscalização, como vem reconhecendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos termos do Acórdão 3301-009.546 - 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. José Adão Vitorino de Moraes, sessão de 27.01.2021 e Acórdão 3301 008.887 – 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Liziane Angelotti, sessão de 23.09.2020.

A MESMA CONCLUSÃO VALE PARA A DESPESA COM ALIMENTAÇÃO, já que por se tratar de estabelecimento submetido a rígido controle sanitário (Decreto nº

9.013/2017 – Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de origem animal), há a necessidade de que a requerente forneça a alimentação aos seus funcionários:

a) para evitar a contaminação dos ambientes, mesmo porque a condição de higiene também é uma exigência do referido Decreto; b) porque é proibida o consumo e a guarda de alimentos pelos funcionários.

Ademais, corroborando o direito ao crédito, vale destacar a norma inserta no inciso IV do artigo 181 da IN RFB 1911/2019, a qual deve ser aplicada analogicamente em favor da impugnante, como autoriza o artigo 108 do Código Tributário Nacional. Veja-se, respectivamente, as normas em comento.

Portanto, é patente a ilegalidade das glosas de modo que a presente manifestação de inconformidade deve ser julgada procedente, para que seja computado no crédito reconhecido o montante alusivo e proporcional aos valores glosados em razão dos custos com vestimenta/ uniforme e alimentação.

A seguir, em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo, a Impugnante afirma que é de conhecimento público que o Supremo Tribunal Federal julgou o Tema de Repercussão Geral nº 69, cujo “leading case” foi o RE nº 574.706/PR, ocasião em que excluiu o ICMS da base de cálculo da receita bruta, também aplicável ao PIS e COFINS.

Consequentemente, se o auto de infração não se arruinar pelas razões acima elencadas, necessária sua nulidade para posterior reconstituição com a exclusão do ICMS de toda a Receita Bruta eleita pela fiscalização, mediante novo lançamento, para que seja excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS todo imposto estadual.

E é relevante lembrar que o acórdão paradigma supracitado (RE nº 574.706) deve ser obrigatoriamente observado e usado neste caso, em respeito ao art. 62 da Portaria MF nº 343/2015 – RICARF.

Cita julgado do CARF (Acórdão nº 1201-001.408 – Rel. Conselheira Juciléia de Souza Lima – 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento – pbl. 28/03/2022), o qual destaca que:

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. Os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

Enfim, não prospera o auto de infração em razão de que as contribuições estão majoradas com a inclusão indevida, em sua base de cálculo, do ICMS, que já foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral.

O paradigma supracitado, além dos Tema Repetitivo nº 779 do Superior Tribunal de Justiça e Súmula 159 do CARF, que se enquadram exatamente à hipótese dos autos, deve ser aplicado por obra do § 2º do artigo 62 c/c 80 do RICARF, sob pena de caracterização da nulidade descrita no inciso II do “caput” do artigo 59 do Decreto 70.235/72.

Por fim, requer a redução dos juros moratórios e multa, por entender que há ainda duas nulidades de natureza formal na constituição tributária, que dizem respeito ao emprego de juros de mora pelo Fisco no momento da autuação, além da cobrança de multa de 75% sobre a exação injustamente constituída.

O próprio auto de infração de fls. 08/13 e 17/22 informa cobrar a taxa Selic na forma do § 3º do artigo 61 da Lei 9.430/96.

Como se vê, o § 3º do artigo 61 da Lei 9.430/96 condiciona peremptoriamente o início da cobrança dos juros moratórios a presença de dois requisitos concomitantes: a) que o passivo esteja vencido; e b) ao transcurso de ao menos um mês comercial.

Consequentemente, e na certeza de que a impugnação administrativa suspende a exigibilidade tributária para qualquer contribuinte, na forma do inciso III do artigo 151, não há que se falar em inadimplência do contribuinte, tampouco em vencimento do débito ou aplicação antecipada dos seus efeitos contra os recorrentes, até porque a mora é situação de apontamento jurídico e não fático (tanto que depende de lançamento), como indica o inciso II do artigo 116, ambos do Código Tributário Nacional.

Nestas razões, só se pode esperar o afastamento dos nominados “juros de mora” cobrados antecipadamente dos recorrentes neste auto de infração, seja porque ela ainda não é inadimplente, seja porque as normas gerais de direito tributário não autorizaram o uso de qualquer outro tipo de juros (legais, convencionais, remuneratórios ou compensatórios) que não os moratórios, como declara o artigo 161 do Código Tributário Nacional, vetado, igualmente, qualquer tipo de correção monetária, conforme previsão dos incisos do parágrafo único do artigo 1º e §§ do artigo 7º da Lei 10.192/2002.

Quanto à multa indicada no auto de infração, no percentual de 75% sobre a pretendida exação, foi ele constituída com espeque no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Se a tipicidade é tudo para a lei tributária, é mais ainda para a aplicação de qualquer sanção e, no presente caso, o impugnante não deixou de pagar tributo ou de declarar qualquer informação fiscal que autorizasse a imposição de multa acima indicada, pelo contrário, apresentou crédito suficiente à quitação do tributo, mas que foi indevidamente glosado/indeferido pela fiscalização.

Aliás, o “Relatório Fiscal” não indica qual é a natureza da sanção, se punitiva ou moratória, ou mesmo a existência de elementares de culpabilidade dos contribuintes de modo individualizado, o que conduz a conclusão de que a

penalidade aplicada no lançamento tem natureza moratória, o que, por si só, implica no seu conteúdo confiscatório, desrespeitando frontalmente o inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

Neste particular, é importante ressaltar que o artigo 112 do Código Tributário Nacional exige a identificação de dolo, fraude, simulação ou quicá má-fé do tutelado para permitir “punição” pelo Fisco, o que é diferente da mora, cujo emprego se dá de forma objetiva.

E à míngua de qualquer destes apontamentos e até por imposição do “caput” do artigo 112 do Código Tributário Nacional, deve-se promover interpretação mais favorável ao contribuinte, que neste caso importa em entendimento de que a multa tem natureza moratória e não punitiva.

Não é por outro motivo que o Tema de Repercussão Geral nº 863 do Supremo Tribunal Federal, que será definido nos autos do Recurso Extraordinário nº 736.090/SC, exige a presença de “dolo, fraude ou simulação” para caracterização de multas fiscais punitivas por falta de pagamento de tributo, conforme se vê do seu título.

Neste contexto, o relator do Recurso Extraordinário nº 736.090/SC, Ministro Luiz Fux, manifestou-se no sentido de demonstrar a repercussão geral do apelo.

Desta maneira, evidenciada a falta de qualquer menção válida e lógica de dolo, fraude, simulação ou má-fé que justifique “punição” do Estado contra os contribuintes, só se pode concluir que a multa cobrada no auto de infração tem conotação meramente moratória, O QUE DÁ EMPREGO AO TEMA 214 DE REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, cujo julgamento foi pacificado no Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, onde foi fixado percentual máximo de 20% do débito para este encargo.

E, como não poderia deixar de ser, o entendimento tem sido repetido pelo Supremo Tribunal Federal, que em caso semelhante decidiu que multa moratória de 30% tem caráter confiscatório, à luz da interpretação do princípio do não confisco, caso em que reduziu a referida multa para 20% nos termos da jurisprudência da Corte.

A base legal para a cobrança desta multa, agora moratória, da mesma maneira dos juros de mora, que também não são exigíveis devido a suspensão da exigibilidade tributária, se circunscreve ao “caput” e § 1º do artigo 61 da Lei 9.430/96, que inclusive está perfilhado ao Tema de Repercussão Geral nº 214 do Supremo Tribunal Federal.

Importante dizer que a 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui entendimento pacificado acerca da necessária indicação de fraude ou dolo nos autos para qualificação de multa, cuja conotação também é punitiva.

Para subsidiar sua tese, cita o Acórdão nº 9202-00326 da 2ª Turma da CSRF, Rel. Cons. Elias Sampaio Freire e o Acórdão CARF nº 9202-003.596 – Rel. Con. LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS – CSRF – d. 03.03.2005.

Ademais, sequer se justificaria a aplicação da multa qualificada em razão de alguns livros não terem sido apresentados, na medida em que o CARF já Sumulou:

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Nesse espeque, por todos os ângulos se vê que a multa qualificada aplicada nestes autos deve ser afastada, ou, ao menos, ser reduzida para o patamar de 20%, para que não se revele confiscatória.

Posto isso, requer a admissão destas razões, suspendendo a exigibilidade tributária de todo o tributo e acessórios lançados contra o impugnante, para o fim de:

a) preliminarmente, seja anulado o lançamento em razão de que não há crédito tributário exigido, já que o mesmo fora fulminado pela decadência, tendo em conta que os fatos geradores reportarem-se a 01/2017 até 08/2017, ao passo que o contribuinte somente fora notificado do lançamento no dia 30.08.2022, portanto, fora do quinquídio legal previsto § 4º do artigo 150 da Constituição Federal; b) NO MÉRITO, o lançamento tributário deve ser julgado improcedente, pois:

i.

as glosas praticadas são ilegais, já que telados insumos (alimentação e uniforme) integram o processo produtivo da impugnante, inclusive por determinação da legislação sanitária, sem prejuízo de que os Temas Repetitivos 779 e 780 do Superior Tribunal de Justiça, assim como a Jurisprudência do CARF autorizam referido creditamento, cujo observância é cogente a teor do que dispõe § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 343/2015; ii. é necessária promover a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, como determina o Tema de Repercussão Geral nº 69 do Supremo Tribunal Federal, cujo emprego é de rigor por obra do § 2º do artigo 62 e artigo 80 do RICARF c/c inciso II do artigo 59 do Decreto 70.235/72; iii. a cobrança de juros de modo antecipado à definição da lide administrativa que está com a exigibilidade suspensa, bem assim de multa de 75%, visto que não está presente a sua hipótese de incidência e, também, porque ela não se conforma ao Tema de Repercussão Geral 214 do STF.

Outrossim, caso este Colegiado entenda pertinente, requer a conversão do seja o julgamento em diligência para que, em razão do princípio da verdade material, a fiscalização aguarde o desfecho do direito creditório pleiteado nos autos do processo administrativo nº 10265.282331/2022 14, e pendente de julgamento da manifestação de inconformidade.

Por fim, os subscritores atestam, para os devidos fins de direito, que as peças simples que são acostadas com a presente impugnação correspondem às originais, sob suas responsabilidades.

É o Relatório.

A Impugnação foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2019

CREDITAMENTO INDEVIDO. GLOSA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No caso de creditamento indevido, aplica-se a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN na hipótese de pagamento a menor de Pis e Cofins e a regra do art. 173, I, do CTN, se o creditamento indevido absorve todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento. Entendimento que prepondera no STJ.

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo sobre bens e serviços deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ - Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

CREDITAMENTO. GLOSAS DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. MANUTENÇÃO.

Nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido após a decisão do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, os itens glosados não satisfazem à definição de insumos, nos termos do art. 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mas sim são considerados despesas administrativas.

CREDITAMENTO. GLOSA DE DESPESAS COM VESTIMENTA E ALIMENTAÇÃO. MANUTENÇÃO.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, nos itens 133, 134, 135 e 168, i), emitido após a decisão do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, afirma que não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DA IMPUGNANTE.

Tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, conclui-se que cabe à Impugnante realizar a obrigação

acessória relativa à escrituração contábil com vistas à apuração e recolhimento do tributo, sujeita à posterior homologação do Fisco.

DILIGÊNCIA NÃO NECESSÁRIA. OCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO. INDEFERIMENTO.

Quando considerar a solicitação de diligência prescindível e meramente protelatória, a autoridade julgadora deve indeferir, de plano, o pedido de realização do referido procedimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

- a) que o crédito fora fulminado pela decadência, tendo em conta que os fatos geradores se reportarem a 01/2017 até 08/2017, ao passo que o contribuinte somente fora notificado do lançamento no dia 30.08.2022, portanto, fora do quinquídio legal previsto § 4º do artigo 150 da Código Tributário Nacional;
- b) as glosas praticadas são ilegais, já que telados insumos (matérias de uso e consumo, alimentação e uniforme) integram o processo produtivo da recorrente, inclusive por determinação da legislação sanitária, sem prejuízo de que os Temas Repetitivos 779 e 780 do Superior Tribunal de Justiça, assim como a Jurisprudência do CARF autorizam referido creditamento, cujo observância é cogente a teor do que dispõe § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 (atual artigo 99 do RICARF – Portaria MF nº 1.364/2023);
- c) é necessário promover a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, como determina o Tema de Repercussão Geral nº 69 do Supremo Tribunal Federal;
- d) a cobrança de juros de modo antecipado à definição da lide administrativa que está com a exigibilidade suspensa, bem assim de multa de 75%, visto que não está presente a sua hipótese de incidência e, também, porque ela não se conforma ao Tema de Repercussão Geral 214 do Supremo Tribunal Federal.

A DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, anulando-se o lançamento na forma do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional pois, tendo havido a liquidação parcial dos débitos cujos fatos geradores se deram entre janeiro a agosto de 2017 (extinção parcial do crédito tributário), o lançamento operado em 30 de agosto de 2022 se deu além do prazo de 05 anos, de modo que não se justifica a imposição tributária como já orientou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema Repetitivo nº 163, de aplicação compulsória nos termos do artigo 99 do Regimento Interno do CARF;

- b) ultrapassada a preliminar:

i. sejam revertidas as glosas efetuadas ilegalmente sobre o crédito de PIS/COFINS derivado dos insumos essenciais e relevante (vestimenta, alimentação e materiais de uso e consumo) para o desenvolvimento da atividade empresarial da recorrente (Frigorífico), pretensão está que está em absoluta simetria com o Tema Repetitivo nº 779 e 780 (REsp 1.221.170/PR), cogente por mandamento do artigo 99 do Regimento Interno do CARF;

ii. seja promovida, mediante a conversão do julgamento em diligência, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, como determina o Tema de Repercussão Geral nº 69 do Supremo Tribunal Federal, cujo emprego é de rigor por obra do artigo 99 do Regimento Interno do CARF.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Decadência do crédito tributário

Conforme consignado pela DRJ, a alegação de decadência suscitada pela recorrente foi rejeitada sob o fundamento de que não se aplica, ao caso, a regra de contagem prevista no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Segundo o entendimento adotado, incide a regra do art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal, por não haver comprovação de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial (fls. 146/148).

No entanto, a recorrente sustenta que a conclusão da DRJ pode ser afastada mediante a simples verificação dos autos do Dossiê nº 10265.282331/2022-14. Argumenta que, naquele procedimento, a fiscalização, após glosar a maior parte do crédito pleiteado, reconheceu o montante de R\$ 12.040.427,68 (fls. 58/59), o qual foi integralmente utilizado para compensar as contribuições devidas a título de PIS e COFINS no período que abrange as competências objeto do presente auto de infração, não remanescendo qualquer saldo passível de ressarcimento (fl. 65).

Nesse sentido, aplicando um simples cálculo aritmético é possível concluir que o presente lançamento corresponde a cobrança de saldo de compensação, o que significa dizer que ao revés da conclusão posta no acórdão recorrido houve, sim, extinção parcial do crédito tributário.

(...)

Nesse sentido, demonstrada extinção parcial do crédito na forma do inciso II do artigo 156 do Código Tributário Nacional e, ainda, levando-se em consideração que os fatos geradores se reportam a 2017 e a ciência do lançamento corresponde ao dia 30 de agosto de 2022, por certo que o crédito tributário foi alcançado pela decadência, na forma do § 4º do artigo 150 do referido Código.

Embora a recorrente sustente que houve pagamento antecipado para atrair a incidência da regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, não logrou comprovar tal circunstância. A documentação acostada aos autos, consistente em reproduções de tabelas e demonstrativos, não se mostra apta, por si só, a demonstrar a efetiva quitação, ainda que parcial, das exações objeto do lançamento.

Assim, em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça anteriormente mencionada, não comprovado o pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN, segundo a qual o prazo para a constituição do crédito tributário tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso concreto, os Autos de Infração de PIS/PASEP e COFINS referem-se a fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2017 e 30/09/2017. Desse modo, o prazo decadencial iniciou-se em 1º/01/2018, encerrando-se em 31/12/2022. Considerando que a ciência dos Autos de Infração ocorreu em 30/08/2022, verifica-se que os lançamentos foram constituídos dentro do prazo decadencial, não havendo que se falar em decadência, conforme a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

Mérito

Glosa de materiais de uso e consumo

Conforme demonstrado pela DRJ, a Fiscalização constatou, com base nos registros C170 das EFD-Contribuições, que os créditos referentes a tais materiais não vinculados à indústria não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação de regência do PIS e da Cofins.

Argumenta, ainda, que, com fulcro no §2º do artigo 172 da IN RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, principalmente dos incisos VII e VIII, pode-se verificar que os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em atividades não vinculadas ao processo de industrialização/produção estão expressamente excluídos do conceito de insumo.

No entanto, a recorrente sustenta que as glosas relativas aos materiais de uso e consumo discriminados na planilha “PLAN01” (Tabela 3.01, fl. 40) igualmente não merecem prosperar. Argumenta que os produtos relacionados na coluna “L” são empregados e consumidos ao longo de seu processo produtivo, desenvolvido em frigorífico, abrangendo todas as etapas da atividade industrial, desde a recepção da matéria-prima até a entrega do produto final. Afirma, ainda, que a supressão desses itens comprometeria a continuidade do processo de industrialização, evidenciando sua essencialidade para o desenvolvimento da atividade produtiva.

Portanto, com todo respeito, não há como considerar tais insumos como despesas administrativas, visto que a supressão de tais itens impacta diretamente no desenvolvimento da atividade industrial.

Dessa forma, neste ponto, acompanho o entendimento adotado pela DRJ, no sentido de manter a glosa promovida pela Autoridade Fiscal, uma vez que a recorrente não demonstrou de forma fundamentada, que os bens e serviços glosados se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração dos créditos de PIS/PASEP e COFINS.

Portanto, nego provimento ao recurso quanto a este tópico.

Glosa de alimentação e vestimenta

A DRJ entendeu que as glosas relativas às despesas com vestimentas e alimentação devem ser mantidas, por não se enquadrarem no conceito de insumo para fins de apuração dos créditos de PIS/PASEP e COFINS, mas configurarem despesas de natureza administrativa. Para tanto, fundamentou-se no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, editado após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça, bem como no disposto no art. 172 da IN RFB nº 1.911/2019.

A Fiscalização ressalta que o inciso VI do §2º do artigo 172 da IN RFB nº 1911, de 2019, disciplina que não são consideradas insumos as despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181.

No mesmo sentido, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, nos itens 133, 134, 135 e 168, i), emitido após a decisão do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, afirma que não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão-de-obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

No entanto, verifica-se que a vestimenta (uniforme) é exigência legal imposta pelo decreto nº 9.013/2017, regulamento de inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal, para todos que trabalham direta e indiretamente na atividade industrial dos estabelecimentos de carne (frigoríficos).

Quanto à possibilidade deste creditamento o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou:

“CRÉDITOS. CUSTOS/DESPESAS. EQUIPAMENTOS. PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MATERIAL DE LIMPEZA, LAVANDERIA. VESTIMENTA. EMPREGADO, EXAME

LABORATORIAL. CONTROLE DE QUALIDADE, SOFTWARE. MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com: 1) equipamentos de proteção individual, material de limpeza, lavanderia, vestimenta de empregados, exames laboratoriais/controle de qualidade; 2) licenças de softwares utilizados no processo produtivo; 3) serviços de manutenção, peças de reposição, combustíveis e lubrificantes utilizados na frota própria de caminhões para o transporte de produtos em elaboração entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como em empilhadeiras para a movimentação da produção, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte descontar/aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. (...)” (CARF, Acórdão 3301-009.546 – 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. José Adão Vitorino de Moraes, sessão de 27.01.2021)

Conforme demonstrado pela recorrente, a mesma conclusão é extensível à despesa com alimentação já que, por se tratar de estabelecimento submetido a rígido controle sanitário (Decreto nº 9.013/2017 – Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de origem animal), há a necessidade de que a recorrente forneça a alimentação aos seus funcionários:

a) para evitar a contaminação dos ambientes, mesmo porque a condição de higiene também é uma exigência do Decreto, in verbis:

“DAS CONDIÇÕES DE HIGIENE Art. 53. Os responsáveis pelos estabelecimentos deverão assegurar que todas as etapas de fabricação dos produtos de origem animal sejam realizadas de forma higiênica, a fim de se obter produtos que atendam aos padrões de qualidade, que não apresentem risco à saúde, à segurança e ao interesse do consumidor.

Art. 54. As instalações, os equipamentos e os utensílios dos estabelecimentos DEVEM SER MANTIDOS EM CONDIÇÕES DE HIGIENE ANTES, DURANTE E APÓS A REALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES INDUSTRIAIS.

Parágrafo único. Os procedimentos de higienização devem ser realizados regularmente e sempre que necessário, respeitando-se as particularidades de cada setor industrial, de forma a evitar a contaminação dos produtos de origem animal.” b) porque é proibida o consumo e a guarda de alimentos pelos funcionários:

“Art. 60. São proibidos o consumo, a guarda de alimentos e o depósito de produtos, roupas, objetos e materiais estranhos às finalidades do setor onde se realizem as atividades industriais.”

Dessa forma, o regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, conforme o disposto nos artigos 195, § 12, CF/88 e 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, tem um alcance de créditos/insumos determinado de maneira ampla, não se admitindo interpretações restritivas que limite o sentido do texto legal, impondo obstáculos que não estejam no direito

positivado (lei). Não por outra razão que, dada a ilegalidade da interpretação restritiva empregadas pela Fiscalização da Receita Federal, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça definiu, em julgamento repetitivo do RESP 1.221.170/PR, que para fins de creditamento de PIS e COFINS, deve ser considerado insumo tudo aquilo é imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Assim, em sentido contrário ao entendimento da DRJ, considerando que o desenvolvimento da atividade frigorífica exige, necessariamente, que os funcionários estejam devidamente uniformizados e alimentados para o regular funcionamento da operação, inclusive em razão das exigências sanitárias aplicáveis, a manutenção das referidas glosas comprometeria a própria continuidade das atividades. Dessa forma, tais glosas devem ser revertidas.

Da exclusão do ICMS da base de cálculo

A recorrente reitera que é de conhecimento público que o Supremo Tribunal Federal julgou o Tema de Repercussão Geral nº 69, cujo “leading case” foi o RE nº 574.706/PR, ocasião em que excluiu o ICMS da base de cálculo da receita bruta, também aplicável ao PIS e COFINS.

Contudo, referido entendimento não deve prevalecer, visto que o lançamento tributário foi notificado à contribuinte em agosto de 2022, portanto quando a Tese do Tema de Repercussão Geral nº 69 do Supremo Tribunal já devia estar sendo observada pelos Auditores da Receita Federal no ato de constituição do crédito tributário, segundo o que dispõem os artigos 19-A e 19-B da Lei nº 10.522/02, posto que o Supremo consolidou o marco temporal de março de 2017 para que o ICMS não mais integrasse a base de cálculo do PIS e da COFINS.

No entanto, a DRJ entendeu que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS deveria ser promovido pela recorrente para homologação pelo Fisco (fls. 152):

Nesse sentido, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, conclui-se que cabe à Impugnante realizar a obrigação acessória relativa à escrituração contábil com vistas à apuração e recolhimento do tributo, para posterior homologação do Fisco. Após isso, caso seja necessário, a Autoridade Fiscal poderá exigir a apresentação da documentação que subsidiou a apuração do tributo, o que, no caso dos autos, não foi feito. Portanto, não há medida a ser adotada por esse órgão de julgamento em relação a essa matéria.

No caso em análise, cumpre observar que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Tema 69 da repercussão geral, nos autos do RE nº 574.706, firmou a tese de que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Todavia, por ocasião do julgamento dos embargos de declaração, realizado em 2021, a Suprema Corte modulou os efeitos da decisão, estabelecendo como marco temporal a data de 15 de março de 2017. Assim, a exclusão do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições alcança, em regra, os fatos geradores ocorridos a partir dessa data.

A modulação dos efeitos, contudo, ressaltou as situações em que o contribuinte já possuía decisão judicial ou requerimento administrativo protocolado até 15 de março de 2017, hipóteses em que a aplicação da tese alcança períodos anteriores ao referido marco temporal.

Nesse contexto, a Administração Tributária encontra-se vinculada às orientações expedidas pela Receita Federal do Brasil, especialmente ao Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e suas alterações posteriores, bem como às normas infralegais que disciplinam o cumprimento das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral.

Esta, inclusive, é a orientação da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (PIS/COFINS). O montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS destacado, conforme Solução de Consulta Interna nº 13 - Cosit, de 18 de outubro de 2018, interpretando entendimento firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal.” (CARF, Recurso Voluntário nº 13850.720023/2012-17, Acórdão nº 3302-012.338 – 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, Rel. Con. Gilson Macedo Rosenburg Filho, sessão de 23.11.2021).

Dessa forma, verifica-se que o lançamento tributário constituído em agosto de 2022 está relacionado a fatos geradores posteriores a 15 de março de 2017. Assim, caberia à autoridade fiscal observar a tese firmada no Tema 69, afastando a inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, sob pena de manutenção de exigência incompatível com o entendimento vinculante do STF. Por outro lado, tratando-se de fatos geradores anteriores a 15 de março de 2017, permanece hígida a exigência fiscal quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, salvo se a contribuinte comprovar a existência de ação judicial ou requerimento administrativo protocolado anteriormente ao referido marco temporal, hipótese em que se aplica a ressalva estabelecida pela modulação dos efeitos.

Assim, considerando os limites estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema nº 69 da repercussão geral, bem como a modulação dos efeitos da decisão proferida no RE nº 574.706, voto por dar parcial provimento ao tópico recursal, a fim de determinar a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, com efeitos a partir de 15 de março de 2017, nos termos da tese firmada pela Suprema Corte.

Do pedido de diligência

A recorrente requer a conversão do julgamento em diligência, a fim de viabilizar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em observância ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema de Repercussão Geral nº 69, cuja aplicação é obrigatória nos termos do artigo 99 do Regimento Interno do CARF.

Ocorre que a matéria já foi apreciada e acolhida no tópico anterior, com a aplicação do entendimento consolidado no referido Tema de Repercussão Geral. Assim, tendo em vista que a providência pretendida já foi contemplada, rejeito o pedido de conversão do feito em diligência.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar as glosas relativas às despesas com vestimenta e alimentação, bem como reconhecer o direito da recorrente à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, com efeitos a partir de 15 de março de 2017, nos termos da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema nº 69 da repercussão geral.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, redator designado

A autoridade fiscal glosou os créditos com despesas de alimentação de funcionários, destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção, com base no inciso VI do §2º do artigo 172 da IN RFB nº 1911, de 2019.

A recorrente entende que, com fulcro no REsp nº 1.221.170, o STJ firmou entendimento de que a alimentação se enquadra no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização.

Entende que o fornecimento de alimentação é requisito de normas sanitárias, para evitar a contaminação dos ambientes e porque é proibido o consumo e a guarda de alimentos pelos funcionários, bem como requer interpretação analógica do art. 181, IV, da IN RFB 1.911/2019 a seu favor.

O julgador de piso aplicou o entendimento exarado no Parecer Normativo COSIT nº 05, de 2018, emitido após a decisão que definiu o conceito de insumo pelo STJ, em que não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

A Relatora, por sua vez, cita o Decreto nº 9.013/2017, que estabelece o Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal, como fundamento para a possibilidade do creditamento sobre a despesa com alimentação.

Com a devida vênia, discordo deste entendimento.

No Título IV, “Das condições gerais dos estabelecimentos”, Capítulo I, “Das instalações e dos equipamentos”, encontram-se os artigos 42, que estabelece as condições básicas e comuns para os estabelecimentos de produtos de origem animal, e 43, que determina as condições peculiares de estabelecimentos de carnes e derivados. Vejamos:

Art. 42. O estabelecimento de produtos de origem animal deve dispor das seguintes condições básicas e comuns, respeitadas as particularidades tecnológicas cabíveis, sem prejuízo de outros critérios estabelecidos em normas complementares:

I - localização em pontos distantes de fontes emissoras de mau cheiro e de potenciais contaminantes;

II - localização em terreno com área suficiente para circulação e fluxo de veículos de transporte;

III - área delimitada e suficiente para construção das instalações industriais e das demais dependências;

IV - pátio e vias de circulação pavimentados e perímetro industrial em bom estado de conservação e limpeza;

V - dependências e instalações compatíveis com a finalidade do estabelecimento e apropriadas para obtenção, recepção, manipulação, beneficiamento, industrialização, fracionamento, conservação, acondicionamento, embalagem, rotulagem, armazenamento ou expedição de matérias-primas e produtos comestíveis ou não comestíveis;

VI - dependências e instalações industriais de produtos comestíveis separadas por paredes inteiras daquelas que se destinem ao preparo de produtos não comestíveis e daquelas não relacionadas com a produção;

VII - dependências e instalações para armazenagem de ingredientes, aditivos, coadjuvantes de tecnologia, embalagens, rotulagem, materiais de higienização, produtos químicos e substâncias utilizadas no controle de pragas;

VIII - ordenamento das dependências, das instalações e dos equipamentos, para evitar estrangulamentos no fluxo operacional e prevenir a contaminação cruzada;

IX - paredes e separações revestidas ou impermeabilizadas e construídas para facilitar a higienização;

X - pé-direito com altura suficiente para permitir a disposição adequada dos equipamentos e atender às condições higiênico-sanitárias e tecnológicas específicas para suas finalidades;

XI - forro nas dependências onde se realizem trabalhos de recepção, manipulação e preparo de matérias-primas e produtos comestíveis;

XII - pisos impermeabilizados com material resistente e de fácil higienização, construídos de forma a facilitar a coleta das águas residuais e a sua drenagem para seus efluentes sanitários e industriais;

XIII - ralos de fácil higienização e sifonados;

XIV - barreiras sanitárias que possuam equipamentos e utensílios específicos nos acessos à área de produção e pias para a higienização de mãos nas áreas de produção;

XV - janelas, portas e demais aberturas construídas e protegidas de forma a prevenir a entrada de vetores e pragas e evitar o acúmulo de sujidades;

XVI - luz natural ou artificial e ventilação adequadas em todas as dependências;

XVII - equipamentos e utensílios resistentes à corrosão, de fácil higienização e atóxicos que não permitam o acúmulo de resíduos;

XVIII - equipamentos ou instrumentos de controle de processo de fabricação calibrados e aferidos e considerados necessários para o controle técnico e sanitário da produção;

XIX - dependência para higienização de recipientes utilizados no transporte de matérias-primas e produtos;

XX - equipamentos e utensílios exclusivos para produtos não comestíveis e identificados na cor vermelha;

XXI - rede de abastecimento de água com instalações para armazenamento e distribuição, em volume suficiente para atender às necessidades industriais e sociais e, quando for o caso, instalações para tratamento de água;

XXII - água potável nas áreas de produção industrial de produtos comestíveis; (Redação dada pelo Decreto nº 10.468, de 2020)

XXIII - rede diferenciada e identificada para água não potável, quando a água for utilizada para outras aplicações, de forma que não ofereça risco de contaminação aos produtos;

XXIV - rede de esgoto projetada e construída de forma a permitir a higienização dos pontos de coleta de resíduos, dotada de dispositivos e equipamentos destinados a prevenir a contaminação das áreas industriais;

XXV - vestiários e sanitários em número proporcional ao quantitativo de funcionários, com fluxo interno adequado;

XXVI - local para realização das refeições, de acordo com o previsto em legislação específica dos órgãos competentes;

XXVII - local e equipamento adequados, ou serviço terceirizado, para higienização dos uniformes utilizados pelos funcionários nas áreas de elaboração de produtos comestíveis;

XXVIII - sede para o SIF, compreendidos a área administrativa, os vestiários e as instalações sanitárias, nos estabelecimentos sob inspeção em caráter permanente; (Redação dada pelo Decreto nº 10.468, de 2020)

XXIX - locais e equipamentos que possibilitem a realização das atividades de inspeção e de fiscalização sanitárias;

XXX - água fria e quente nas dependências de manipulação e preparo de produtos;

XXXI - instalações de frio industrial e dispositivos de controle de temperatura nos equipamentos resfriadores e congeladores, nos túneis, nas câmaras, nas antecâmaras e nas dependências de trabalho industrial;

XXXII - instalações e equipamentos para recepção, armazenamento e expedição dos resíduos não comestíveis;

XXXIII - local, equipamentos e utensílios destinados à realização de ensaios laboratoriais;

XXXIV - gelo de fabricação própria ou adquirido de terceiros;

XXXV - dependência específica dotada de ar filtrado e pressão positiva;

XXXVI - equipamentos apropriados para a produção de vapor; e

XXXVII - laboratório adequadamente equipado, caso necessário para a garantia da qualidade e da inocuidade do produto.

Art. 43. Os estabelecimentos de carnes e derivados, respeitadas as particularidades tecnológicas cabíveis, também devem dispor de:

I - instalações e equipamentos para recepção e acomodação dos animais, com vistas ao atendimento dos preceitos de bem-estar animal, localizados a uma distância que não comprometa a inocuidade dos produtos;

II - instalações específicas para exame e isolamento de animais doentes ou com suspeita de doença;

III - instalação específica para necropsia com forno crematório anexo, autoclave ou outro equipamento equivalente, destinado à destruição dos animais mortos e de seus resíduos;

IV - instalações e equipamentos para higienização e desinfecção de veículos transportadores de animais; e

V - instalações e equipamentos apropriados para recebimento, processamento, armazenamento e expedição de produtos não comestíveis, quando necessário.

Parágrafo único. No caso de estabelecimentos que abatem mais de uma espécie, as dependências devem ser construídas de modo a atender às exigências técnicas específicas para cada espécie, sem prejuízo dos diferentes fluxos operacionais.

O inciso XXVII do art. 42 supra expressamente determina que sejam previstos local e equipamento adequados, ou serviço terceirizado, para higienização dos uniformes utilizados pelos funcionários nas áreas de elaboração de produtos comestíveis. Assim, é obrigatória a higienização dos uniformes ou a contratação de serviço terceirizado para tanto.

É nesse sentido que este Conselho, em diversas ocasiões, entendeu que há possibilidade de creditamento sobre as despesas com uniformes, quando presente o requisito de essencialidade para a produção ou quando exigidos por lei ou por norma de órgão de fiscalização.

Já em relação à alimentação, o inciso XXVI requer, apenas, local para realização das refeições. Mais adiante, no Capítulo II, “Das condições de higiene”, no artigo 59, determina a segregação das áreas para evitar contaminação cruzada, em que lista o refeitório:

Art. 59. Deve ser prevista a separação de áreas ou a definição de fluxo de funcionários dos diferentes setores nas áreas de circulação comum, tais como refeitórios, vestiários ou áreas de descanso, entre outras, de forma a prevenir a contaminação cruzada, respeitadas as particularidades das diferentes classificações de estabelecimentos.

Parágrafo único. Os funcionários que trabalhem em setores onde se manipule material contaminado, ou onde exista maior risco de contaminação, não devem circular em áreas de menor risco de contaminação, de forma a evitar a contaminação cruzada.

Aqui, há a determinação de segregação das áreas, dentre elas, o refeitório, contudo, não se verifica a obrigação de que a alimentação seja fornecida pelo estabelecimento produtor.

Logo, além de não ser exigência de norma sanitária, as despesas com fornecimento de alimentação de funcionários não estão diretamente ou indiretamente vinculadas à atividade produtiva.

Tanto é assim, que o art. 172, § 2º, VI, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, desconsiderou a despesa com alimentação de funcionários como insumo.

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:

(...)

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181;

O art. 176 da IN RFB nº 2.121, de 2022, manteve este entendimento.

Este Colegiado, em outra formação, entendeu que não são passíveis de crédito os gastos com alimentação de funcionários, conforme se verifica na ementa parcial dos acórdãos 3202-003.272, 3202-003.273, 3202-003.274, 3202-003.275 e 3202-003.276:

DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS PARA VIABILIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições não cumulativas os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra, tais como alimentação, cesta básica, transporte, assistência médica, seguro de vida, cursos etc.

Por concordar com o Relator dos referidos acórdãos, tomo como minhas as razões de decidir do Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha:

O fornecimento de refeições é, sem dúvida, de alta relevância para a nutrição e para a manutenção da saúde dos funcionários, porém não está intrinsecamente ligado à prestação de serviços ou à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de modo que também não contém os atributos necessários à sua conceituação como insumo.

Nesse sentido o parágrafo 133 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018:

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Diante disso, voto por manter as glosas com despesa no fornecimento de alimentação de funcionários.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe