



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.720220/2019-91</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3202-000.404 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GR SERVIÇOS E ALIMENTAÇÃO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Luiz Bueno da Cunha** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão de fls. 17874-17937, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte - DRJ/BHE, que considerou improcedente Impugnação de fls. 10970-11006 apresentada pela recorrente em face dos Autos de Infração de fls. 294-305, lavrados para exigência da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo o relatório da decisão da primeira instância administrativa:

Trata-se de Autos de Infração - AI relativos aos períodos de apuração 04/2014 a 06/2014 por meio dos quais se exigem contribuições para o PIS e Cofins, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

#### 1 Termo de Constatação e Verificação Fiscal

Por meio do Termo de Constatação e Verificação Fiscal nº 2 (TCVF-2), às fls. 6511/6522, a Autoridade lançadora esclarece que:

##### 1.1 FATOS

- O contribuinte tem como objeto social as atividades de fornecimento de refeições e outras preparações alimentares, gêneros alimentícios in natura e bebidas em estabelecimento de terceiros, incluindo congressos, eventos, banquetes, festas, carrinhos ambulantes, embarcações, aeronaves, etc. Além disso, tem como atividade o comércio varejista e atacadista de produtos alimentícios, assim como a prestação de serviços de assessoria, consultoria, gerenciamento e logística relacionados às atividades citadas.

- Os valores mensais das receitas auferidas e os valores que integraram a composição das bases de cálculo dos créditos de PIS e Cofins foram verificados nas EFD - Contribuições retificadoras. Os valores mensais dos débitos (pagamentos e depósitos) de PIS e Cofins declarados pela Fiscalizada foram apurados nas DCTF.

- Os depósitos efetuados se referem aos processos judiciais nºs 2004.61.00.018412-9. O processo em questão visa assegurar ao contribuinte o direito ao depósito judicial de PIS e COFINS sobre a apropriação e utilização de créditos decorrentes de despesas com funcionários correspondentes às rubricas alimentação, combustível, assistência médica, planos e seguros de saúde.

- O contribuinte também é parte na ação judicial de nº 0018418-58.2004.4.03.6100, antigo 2004.61.00.018418, pelo qual objetiva afastar as restrições impostas pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, no ponto em que incluiu o inciso II ao § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002.

- Deferida parcialmente a liminar, sobreveio sentença concessiva da ordem. A União Federal apelou pugnando pela reversão do julgado. Remetidos ao Tribunal Regional Federal da Federal da 3ª Região decidiu-se, em 04 de novembro de 2010, pela reforma da decisão. Em 31/03/2011 o mesmo Tribunal Regional negou provimento ao agravo.

- Em dezembro de 2011 a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, rejeitou os embargos opostos por entender não haver qualquer obscuridade, dúvida, contradição ou omissão a ser suprida via embargos de declaração e, por isso, ausentes os pressupostos de admissibilidade. Por fim, em maio de 2017, por decisão da Vice-Presidência, o processo foi

suspenso/sobrestado em função da tramitação, nas instâncias superiores, das demandas contidas no STJ RESP 1.221.170/PR, STF ARE 790.928/PE e STF RE 841.979/PE.

Apuração efetuada pela Fiscalização

- A partir da coleta de todas as informações e documentos necessários para a apuração das bases de cálculo a Fiscalização concentrou-se em duas tarefas principais:

a) verificação, por amostragem, da efetiva ocorrência das aquisições de bens para revenda e bens/serviços utilizados como insumo, de tal forma a justificar o creditamento do PIS e da Cofins sobre os valores correspondentes;

b) adequação legal do creditamento do PIS/Cofins sobre as efetivas aquisições de bens para revenda e bens/serviços utilizados como insumo, assim como a verificação da correta base de cálculo para tal procedimento.

- Todas as operações em que o contribuinte não apresentou a informação relativa à chave eletrônica da nota fiscal ou não apresentou cópia digitalizada foram consideradas como não comprovadas em função da impossibilidade de averiguação. A partir da primeira intimação que solicitou tais documentos e informações, considerando-se todas as prorrogações de prazo e reintimações, decorreu-se prazo superior a um ano, justificando-se a glosa total dos valores a elas correspondentes.

- Além disso, todas as chaves eletrônicas informadas em que se constatou o cancelamento da operação (nota fiscal cancelada), a não caracterização da operação como compra/aquisição (notas de simples remessa, retorno e devolução de mercadoria) ou informação em duplicidade (no próprio mês de apuração ou período posterior) foram desconsideradas, tendo em vista a não comprovação fática da referida operação de compra/aquisição de bens para revenda e bens/serviços utilizados como insumo ou por aproveitamento indevido. As notas fiscais concernentes às duas situações mencionadas estão discriminadas nos itens A dos Anexos I, II e III deste Termo de Constatação.

- No caso das notas fiscais informadas pelo contribuinte, relacionadas aos depósitos judiciais, a Fiscalização, no âmbito da amostra selecionada, não detectou falta de comprovação ou não caracterização das operações dentro do objeto das demandas judiciais que ensejaram tais depósitos.

- Assim, nenhuma das notas relacionadas aos depósitos judiciais foram analisadas sob o ponto de vista da adequação legal do creditamento de PIS e Cofins, uma vez que submetida à análise judicial e devidamente amparadas quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o art. 151 do CTN. Nesta situação, nem mesmo cabe o lançamento com suspensão de exigibilidade, uma vez que além de comprovados os depósitos judiciais os mesmos foram devidamente informados em DCTF.

- Afastadas as notas fiscais que ensejaram os depósitos judiciais, a Fiscalização passou a analisar, por amostragem, as demais notas no que tange ao efetivo valor da base de cálculo aproveitável para o creditamento e, ao mesmo tempo, quanto à adequação legal do creditamento do PIS e da Cofins sobre as efetivas aquisições de bens para revenda e bens/serviços utilizados como insumo.

- O foco da análise da adequação legal foi o critério estabelecido pela legislação quanto à vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” estabelecida no inciso II do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003.

- Pelo fato de a principal atividade operacional da empresa consistir no fornecimento de refeições e outras preparações alimentares, gêneros alimentícios in natura e bebidas em estabelecimento de terceiros a maior parte de seus insumos estão relacionados a esta classe de produtos.

- Há legislação que determina o não pagamento da contribuição do PIS e da Cofins de produtos desta categoria. Exemplificativamente: leite, queijos, farinha de trigo, pães e café nas condições especificadas, ovos, produtos hortícolas e frutas encontram-se nesta situação.

- Assim, as notas fiscais dos fornecedores emitidas, total ou parcialmente, sem o pagamento das contribuições foram consideradas inadequadas, na exata proporção desta restrição, para o aproveitamento do crédito, ou seja, seus valores totais ou parciais foram desconsiderados para efeito de base de cálculo para creditamento das contribuições.

- Por outro lado, independentemente da restrição legal acima mencionada, verificou-se, por amostragem, a consistência dos valores utilizados pelo contribuinte para o cálculo do crédito das contribuições e os efetivos valores de cada uma das respectivas notas fiscais, subtraídos do eventual destaque do IPI e dos descontos incondicionais figurados na própria nota fiscal. As diferenças apuradas também foram desconsideradas para efeito de base de cálculo dos créditos das contribuições.

- Os Anexos I, II e III, em seus itens B, respectivamente correspondendo aos meses de abril, maio e junho de 2014, demonstram as bases ajustadas pela Fiscalização para efeito do cálculo do creditamento das contribuições, considerando, conjuntamente, para cada uma das notas fiscais, os dois critérios de análise. Assim, quando a nota fiscal do fornecedor foi emitida integralmente com produtos/serviços não submetidos ao pagamento das contribuições, a base foi ajustada pela Fiscalização para zero.

- No caso inverso, ou seja, quando a nota fiscal do fornecedor foi emitida com produtos/serviços submetidos integralmente ao pagamento das contribuições, a base foi ajustada subtraindo-se dos valores efetivos da nota fiscal o valor destacado do IPI e dos descontos incondicionais.

- Nos casos em que a nota fiscal foi emitida com produtos/serviços submetidos e não submetidos ao pagamento das contribuições o mesmo procedimento foi efetuado de forma individualizada para cada um dos itens da nota fiscal e, posteriormente, reagrupados e somados para evidenciar o efeito total do ajustamento da base apurada pela Fiscalização.

- As diferenças positivas entre os valores utilizados pelo contribuinte para o cálculo do crédito das contribuições e as bases ajustadas foram desconsideradas para efeito de base de cálculo dos créditos das contribuições.

- Apesar da demanda judicial constante do processo nº 0018418-58.2004.4.03.6100 versar justamente sobre o afastamento das restrições impostas pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, no ponto em que incluiu o inciso II ao § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, não se configura para este processo, diferentemente dos processos 2004.61.00.018412-9 e 2004.61.00.025615-3, qualquer situação prevista no art. 151 do CTN que ampare a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

- Não há qualquer tipo de medida liminar concedida e o mérito já foi julgado em 2ª instância pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região em desfavor do contribuinte nesta questão específica, incluindo a rejeição do agravo legal e dos embargos de declaração.

- Por outro lado, não há qualquer depósito judicial relativo à matéria específica, em conformidade com a resposta do próprio contribuinte aos Termos de Constatação nºs 5 e 6. Saliente-se ainda que a decisão de sobrestamento/suspensão do processo nº 0018418-58.2004.4.03.6100, tendo em vista as citadas demandas em tramitação no STJ (RESP 1.221.170/PR) e no STF (ARE 790.928/PE e RE 841.979/PE), não se constitui em situação prevista pelo referido art. 151 do CTN para a suspensão da exigibilidade de tributos.

- Note-se que no caso específico em análise não se está questionando a essencialidade ou a relevância dos produtos e serviços adquiridos pelo contribuinte. O que se coloca em pauta neste auto de infração é a vedação de creditamento em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição do PIS e da Cofins, premissa fundamental da não cumulatividade das contribuições.

- Em relação aos ajustes da base de cálculo em função da subtração de eventual destaque do IPI e dos descontos incondicionais figurados na própria nota fiscal, deve-se salientar que o valor-base do cálculo do montante do crédito é o custo de aquisição do bem, conforme definido contabilmente, salvo exceções previstas na legislação tributária.

- Assim, estão incluídos no custo de aquisição de insumos geradores de crédito das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente: a) preço de compra do bem; b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente; c) seguro do local de

disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente; d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido; e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados; f) tributos não recuperáveis.

- Não se permite a inclusão no custo de aquisição do bem para fins de apuração de créditos das contribuições do PIS e da Cofins na modalidade de insumos: a) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme § 4º do art.12 do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977; b) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) recolhido em etapa anterior em regime de substituição tributária (Solução de Consulta Cosit nº 104, de 27 de janeiro, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 1/2/2017); c) descontos incondicionais constantes da nota.

- Consolidaram-se mensalmente os valores não comprovados das operações de compra/aquisição de bens para revenda e bens/serviços utilizados como insumo mais as diferenças positivas entre os valores utilizados pelo contribuinte para o cálculo do crédito das contribuições e as bases ajustadas pela Fiscalização.

- A partir dos resultados glosados recalculou-se a base de cálculo total dos créditos das aquisições de bens e serviços utilizados como insumo e dos bens para revenda, subtraindo-se do valor mensal original informado pelo contribuinte a respectiva glosa mensal.

- Considerando-se os novos valores da base de cálculo total dos créditos das aquisições de bens e serviços utilizados como insumo e dos bens para revenda chegou-se aos valores a pagar de PIS e de Cofins.

- As diferenças positivas entre os valores a pagar apurados pela Fiscalização e os valores a pagar apurados pelo contribuinte e informados em DCTF foram lançadas por meio de auto de infração como insuficiência de recolhimento de PIS e Cofins.

## 2 Impugnação

Cientificada em 26/04/2019 - sexta-feira (AR à fl. 10.964) a Autuada apresentou, em 27/05/2019, a impugnação de fls. 10.970/11.006, aduzindo, em síntese, as seguintes questões:

### 2.1 NULIDADE DOS AI POR VÍCIO MATERIAL. ERRO DA FISCALIZAÇÃO NA APURAÇÃO DOS BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DO PIS E DA COFINS. ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

- Sustenta o TCVF-2 que “as notas fiscais dos fornecedores do contribuinte emitidas, total ou parcialmente, sem o pagamento das contribuições (alíquota zero, isentas, não tributáveis, etc.) foram consideradas inadequadas, na exata proporção desta restrição, para o aproveitamento do crédito” (destaques nossos). Igualmente, a glosa se sustentaria pelo fato de a nota fiscal ter sido emitida “sem o pagamento das contribuições (alíquota zero, isentas, não tributáveis etc.)”.

- Contudo, a auditoria fiscal não seguiu a própria premissa, tendo glosado créditos de notas fiscais de produtos tributados, como se constata no levantamento pericial anexo (doc. 03). Segundo se verifica na apuração feita pela Impugnante, a autuação considerou como sendo sujeitas à alíquota zero aquisições que, em verdade, correspondem a itens que são tributados pelo PIS e pela Cofins, conforme amostragem de notas fiscais ora juntada, sendo certo que a relação que consta da revisão do trabalho fiscal feito pela Autuada se encontra à disposição para avaliação completa, o que pode se dar inclusive com a conversão do julgamento em diligência (doc. 04).

- Essas aquisições totalizam, no período autuado, R\$ 28.695.092,45 - montante que equivale a mais de 12% das glosas realizadas sob o fundamento de que as aquisições não foram tributadas pelas contribuições. O valor do PIS e da Cofins sobre tais aquisições, com a inclusão da multa de 75% e dos juros Selic, corresponde a R\$ 5.957.387,67 - cerca de 12% dos Autos de Infração. Os vícios materiais acima narrados demonstram que a autuação foi calculada sobre valores desconexos aos motivos suscitados na própria peça fiscal que acompanhou os lançamentos.

- No caso concreto, a Autoridade lançadora não cumpriu a sua missão de “determinar a matéria tributável” e “calcular o tributo” (CTN, art. 142) mediante a subsunção dos fatos concretos às normas gerais e abstratas cuja aplicação foi invocada, violando, dessa feita, a norma atributiva de competência.

- Este fato, por si só, implica a nulidade da autuação, tendo em vista a orientação do Superior Tribunal de Justiça - STJ no sentido de que o erro na apuração dos elementos que informam a base de cálculo do tributo implica iliquidez e incerteza do lançamento.

- Portanto, a exigência deve ser cancelada em sua integralidade, uma vez que os lançamentos padecem de vícios materiais insanáveis, pois os critérios invocados para impor a exação não se relacionam com o crédito tributário quantificado. Quando menos, caso assim não se entenda, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade, deve o valor correspondente às glosas de aquisições tributadas pelo PIS e Cofins (consideradas como aquisições sujeitas à alíquota zero pelo auditor fiscal) ser excluído da autuação.

**2.2 NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO RE Nº 1.221.170/PR AO CASO DOS AUTOS, POR DETERMINAÇÃO JUDICIAL. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL E PRECLUSÃO LÓGICA DO DIREITO DE A FAZENDA NACIONAL DISCUTIR A APLICABILIDADE DO PARADIGMA À SITUAÇÃO.**

- A Impugnante propôs o Mandado de Segurança nº 0018418-58.2004.4.03.6100 (doc. 05) com o objetivo de obter o direito ao desconto de créditos de PIS e Cofins sobre a aquisição de itens que deveriam ser qualificados insumos, ainda que não sujeitos ao pagamento das contribuições, em decorrência da aplicação da técnica da não cumulatividade.

- Após o trâmite regular do feito, a Impugnante interpôs recurso extraordinário e recurso especial para reformar o acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que lhe foi desfavorável. Esses recursos foram sobrestados pelo Vice-Presidente do TRF da 3ª Região, em razão dos paradigmas pendentes de julgamento no STF e no STJ, cuja matéria, conforme decidido na ocasião, é a mesma tratada na ação judicial proposta pela ora Impugnante.

- Logo, o TRF da 3ª Região vinculou o desfecho das questões travadas no mandado de segurança impetrado pela Impugnante ao resultado dos julgamentos dos citados paradigmas pelas Cortes Superiores.

- O STF ainda não decidiu, em sede de repercussão geral, qual o alcance constitucional do princípio da não cumulatividade no RE nº 841.979/PE. De outro lado, o STJ julgou o REsp n. 1.221.170/PR, definindo os contornos do conceito de insumo para que determinada aquisição gere direito a crédito de PIS e COFINS (essencialidade ou relevância do bem ou serviço adquirido para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte).

- Assim, tendo em vista que o TRF da 3ª Região concluiu que a matéria discutida nos autos do MS nº 0018418-58.2004.4.03.6100 é a mesma decidida pelo STJ no REsp. nº 1.221.170/PR, é inexorável à conclusão de que o paradigma deve ser aplicado ao caso concreto, pelo que a Impugnante tem o direito aos créditos glosados no presente processo administrativo.

- Note-se que as decisões proferidas pelo STF com repercussão geral ou pelo STJ nos casos repetitivos são vinculantes para a administração tributária federal, como evidencia o art. 19, § 4º, da Lei nº 10.522, de 2002. A PGFN, inclusive, já editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF para formalizar a observância da matéria (conceito de insumo para a não cumulatividade do PIS e Cofins) tanto pelos procuradores federais quanto pelos auditores fiscais da Receita Federal. A negativa de aplicação do recurso repetitivo ao caso dos autos mostra-se ilegal e deve ser prontamente afastada.

- Em primeiro lugar, porque a discussão sobre a aplicabilidade ou não do REsp nº 1.221.170/PR ao caso vertente deve ocorrer unicamente no processo judicial. Estando o tema submetido a litígio judicial, caberia, quando muito, o lançamento destinado a prevenir a decadência e, ainda assim, desde que não fosse contrário à orientação dos Tribunais Superiores em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo. Aplica-se à espécie o quanto estabelece o Parecer Normativo - PN Cosit 7, de 2014, que trata da concomitância entre o processo administrativo fiscal e o processo judicial com o mesmo objeto.

- E nem se diga que seria aplicável ao caso da Impugnante a segunda parte do parecer, no sentido de que o feito administrativo teria objeto mais abrangente que o MS nº 0018418-58.2004.4.03.6100. A ilação não procede porque, segundo a própria peça fiscal, o ponto controvertido nos lançamentos constituídos consiste na “premissa fundamental da não cumulatividade das contribuições conforme expressamente estabelecido no inciso II do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.637, de

2002, da Lei nº 10.833, de 2003, em síntese verdadeiro pilar que fundamenta o lançamento constituído por meio do presente auto de infração” (TVF, p. 8).

- Ora, basta ver a inicial do MS nº 0018418-58.2004.4.03.6100 para se constatar que o mesmo dispositivo - art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 - consta como fundamento e no pedido da demanda. As partes, causas de pedir e pedido são os mesmos nos feitos administrativo e judicial. Portanto, há identidade absoluta de objetos entre o presente processo administrativo e o MS nº 0018418-58.2004.4.03.6100. Dessa forma, se o MS foi sobrestado para a aplicação do resultado verificável nos processos selecionados pelos Tribunais Superiores como representativos da controvérsia, era defeso à Fiscalização deixar de observar a ordem judicial.

- Em segundo lugar, porque caso a Fazenda Nacional discordasse da aplicação do recurso repetitivo ao caso da Impugnante, deveria ter apresentado seu inconformismo no momento oportuno e nos autos do processo judicial, ou seja, deveria a Procuradoria da Fazenda Nacional ter recorrido ou se oposto contra a decisão do Vice-Presidente do TRF da 3ª Região que determinou o sobrestamento do feito até o trânsito em julgado da decisão no REsp n. 1.221.170/PR, o que não ocorreu. Em vez disso, a Procuradoria, ao tomar ciência da decisão de sobrestamento, após cota nos autos (fl. 784 - doc. 05) abrindo mão da interposição de recurso, com os seguintes dizeres: “Nada a requerer. Não há interesse em apresentar recurso/resposta”.

- A concordância com a decisão judicial que suspendeu o andamento do processo a fim de aguardar para que seja solucionado mediante a aplicação do recurso repetitivo implica total incompatibilidade com os lançamentos ora combatidos, que, trilhando caminho oposto, afastou a aplicação do REsp nº 1.221.170/PR ao caso concreto sem razão válida, tornando o crédito tributário insubsistente.

- Não bastasse a impossibilidade de agente fiscal tornar sem efeito o quanto decidido pelo Judiciário e depois de praticado o ato respectivo por quem e no tempo determinado (preclusão lógica), ainda assim é incorreta a assertiva da Fiscalização de que a discussão não envolve a abrangência do conceito de insumo. O posicionamento vai de encontro ao entendimento manifestado pela própria Receita Federal, pelo menos até o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e reconhecimento da procedência de seus fundamentos.

- Tratando exatamente do objeto desempenhado da Impugnante, isto é, da atividade de fornecimento de refeições, o Fisco afirmou no passado que, por envolver negócio de caráter predominantemente comercial, não seria possível o registro de crédito de PIS e Cofins, na modalidade de insumos, sobre a aquisição de carnes por não envolver a prestação de serviços e nem a produção de bens destinados à venda, para os fins do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (Solução de Consulta Cosit nº 550, de 2017).

- De qualquer forma, fato é que mais recentemente tem se consolidado na esfera administrativa o entendimento pela possibilidade de crédito dos gastos que sejam

essenciais ou relevantes mesmo por aqueles que sejam somente revendedores, como é o caso da Impugnante. Nesse sentido, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais concluiu pelo direito a crédito de PIS e Cofins nas aquisições de combustíveis e despesas com a manutenção de frota própria para comerciantes atacadistas, isto é, empresas que não industrializam produtos nem prestam serviços (Acórdão n. 9303-007.702). Nesse precedente, foi explicitamente aplicada a solução adotada pelo STJ nos casos repetitivos.

- Portanto, qualquer que seja o ângulo que se analise a questão - incompetência do agente fiscal (que substituiu ao Procurador da Fazenda Nacional, preclusão lógica e incontestável controvérsia quanto ao direito ao crédito sobre os gastos ao argumento de que insumos só seriam passíveis de apropriação por prestadores de serviços ou fabricantes de produtos), não cabem dúvidas de que, tal como determinado e aceito pelas partes no MS nº 0018418-58.2004.4.03.6100, deve-se aplicar ao caso a solução contida no REsp nº 1.221.170/PR, conforme determinado pelo Poder Judiciário, justificando-se o cancelamento dos lançamentos.

**2.3 SUJEIÇÃO DAS RECEITAS DA IMPUGNANTE À ALÍQUOTA ZERO DO PIS E DA COFINS. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO COM O PROCEDIMENTO ADOTADO NO CASO CONCRETO. COMPENSAÇÃO ENTRE OS CRÉDITOS GLOSADOS COM OS DÉBITOS INDEVIDOS DAS CONTRIBUIÇÕES.**

- A autuação visa a cobrar suposto pagamento insuficiente de PIS e Cofins no regime não cumulativo, pois a Impugnante abateu de seus débitos, calculados à alíquota de 9,25% sobre a receita bruta auferida com o fornecimento de refeições, créditos que foram mensurados em aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.

- Ocorre que as receitas auferidas pela Impugnante no mercado interno em decorrência da venda de refeições também não devem ser oneradas pelo PIS e Cofins, pois estão sujeitas à alíquota zero, conforme prescrevem vários incisos do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

- Nesse sentido, válido mencionar o entendimento da Receita Federal, segundo o qual a atividade de fornecimento de refeições coletivas, como a desempenhada pela Impugnante, configura operação mercantil, mediante a venda de diversos gêneros alimentícios, e não prestação de serviços (Solução de Consulta Cosit nº 87, de 2018 e Solução de Consulta Cosit nº 233, de 2014).

- O fornecimento de refeições é tratado para efeitos tributários como uma operação mercantil, isto é, como revenda de mercadorias. O próprio TCVF-2 corrobora a afirmação ao descrever as atividades da Impugnante e o escopo da glosa de créditos, in verbis:

*“O foco da análise da adequação legal foi o critério estabelecido pela legislação quanto à vedação de creditamento em relação à ‘aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição’*

*estabelecida no inciso II do §2º do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Exatamente pelo fato de a principal atividade operacional da empresa consistir no fornecimento de refeições e outras preparações alimentares, gêneros alimentícios 'in natura' e bebidas em estabelecimento de terceiros, a maior parte de seus insumos evidentemente estão relacionados a esta classe de produtos. Ocorre que há uma variada legislação ao longo do tempo que determina o não pagamento da contribuição do PIS/COFINS de produtos desta categoria, o que determina que a aquisição dos mesmos não esteja sujeita ao pagamento da contribuição. Exemplificativamente: leite, queijos, farinha de trigo, pães e café nas condições especificadas, ovos, produtos hortícolas, frutas, etc. encontram-se nesta situação" (destaques nossos).*

- Logo, o procedimento adotado pela Impugnante, consistente nos lançamentos de débito e crédito, não causou prejuízos ao erário. Isso porque a Impugnante, em vez de submeter suas receitas à alíquota zero do PIS e da Cofins, apropriou créditos sobre os insumos adquiridos e debitou suas saídas, para fazer valer a não cumulatividade das contribuições, em observância ao art. 195, § 12, da Constituição. Dessa forma, o crédito pela Impugnante, se tido como indevido, anulou o débito, igualmente descabido, produzindo o mesmo resultado que seria verificado não tivesse havido a inclusão de receitas submetidas à alíquota na base regularmente onerada.

- A prevalecer a situação pretendida pelo Auditor-Fiscal, a Impugnante se encontraria na insólita situação de ser tributada, concomitantemente, no regime cumulativo de PIS e Cofins em termos de apropriação de créditos (pois seus insumos não geram créditos, no entender da Fiscalização) e não cumulativo em termos de alíquota aplicável (1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins), o que é um contrassenso.

#### 2.4 IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA CUMULATIVA DO PIS E COFINS PARA CONTRIBUINTES SUJEITOS A ALÍQUOTAS MAJORADAS DAS CONTRIBUIÇÕES. TRATAMENTO DESIGUAL A CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO SEMELHANTE.

- Caso se entenda pela negativa ao creditamento de PIS e Cofins nas aquisições dos insumos pela Impugnante, ou ainda, pela inaplicabilidade da alíquota zero sobre suas receitas (art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004), haverá incidência "em cascata" na cadeia, o que está em desacordo com toda a sistemática jurídica que rege a cobrança dessas contribuições sociais.

- Isso porque, de um lado, o entendimento da Receita Federal implica a vedação quase que integral aos créditos sobre os insumos adquiridos pela Impugnante, eis que não estão sujeitos ao pagamento da contribuição, por política legislativa. De outro lado, a Impugnante está obrigada ao regime não cumulativo do PIS e Cofins, por se tratar da regra geral (até mesmo em razão da tributação compulsória de seus resultados pelo lucro real).

- A análise da legislação revela que os mesmos itens adquiridos pela Impugnante - produtos alimentícios e carnes não sujeitos ao pagamento de PIS e Cofins -, quando comprados por empresas produtoras de mercadorias de origem animal ou vegetal (agroindústrias), geram crédito presumido das contribuições, em percentuais variáveis em função do tipo de mercadoria. Note-se que os créditos decorrem não só de compras feitas junto a pessoas físicas (ou cooperativas de pessoas físicas), mas também de “pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária” (Lei nº 10.925, de 2004, artigos 8º e 15, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 660/06).

- O projeto que resultou na Lei nº 10.865, de 2004, previa a redução a zero da alíquota do PIS e Cofins na importação e comercialização de determinados fertilizantes e defensivos agropecuários e suas matérias-primas, assim como de sementes para semeadura, na forma regulamentada pelo Poder Executivo. No Senado, foi estabelecida, em contrapartida à alíquota zero, a revogação do crédito presumido concedido às indústrias produtoras de mercadorias de origem animal e vegetal. Contudo, a Câmara rejeitou a parte do projeto que previa a revogação do crédito presumido, mantendo apenas a redução de alíquota a zero. Isso levou o Executivo a vetar parcialmente o projeto de lei, para excluir a alíquota zero.

- Sobreveio a MP nº 183, de 2004, que procurou corrigir a suposta distorção que levou ao veto da alíquota zero incidente sobre determinados insumos agropecuários. Nesse sentido, ficou assegurada a aplicação da alíquota zero, porém com a revogação do crédito presumido.

- A exposição de motivos da MP nº 183, de 2004, revela que, se não fosse assegurado o crédito presumido para agentes de setores do ramo de alimentos, tais agentes seriam indiretamente onerados pelo PIS e Cofins. Isso porque os insumos por eles adquiridos teriam embutido no custo uma parcela das contribuições, a qual não seria passível de ser compensada pelo método tradicional, pois os bens adquiridos não seriam onerados pelo PIS e Cofins. Caso não fosse estabelecido o crédito presumido proporcional, as pessoas jurídicas do ramo de alimentos acabariam por arcar com parte do PIS e Cofins da cadeia, o que representaria incidência “em cascata”, com violação à não cumulatividade (CF, art. 195, § 6º).

- A supressão do crédito presumido poderia gerar cumulatividade do PIS e Cofins. Tal se daria porque a redução a zero das alíquotas atinge apenas alguns dos insumos utilizados pelas produtoras, ao passo que o crédito presumido leva em conta diversos outros insumos, sujeitos à tributação, e que, portanto, integram o preço das matérias-primas utilizadas pela indústria de alimentos. Nessas circunstâncias, o direito ao crédito não representa benefício fiscal, mas técnica de calibração da carga tributária, de modo a assegurar a observância da não cumulatividade.

- Todavia, o direito ao crédito presumido é limitado pela legislação aos produtores de mercadorias de origem animal e vegetal, não se estendendo à Impugnante.

Sucedem que não há qualquer razão para justificar a distinção entre as agroindústrias e as pessoas que atuam no fornecimento de alimentação, mediante a concessão de crédito presumido para as primeiras e vedação do aproveitamento de créditos sobre os insumos adquiridos pelas segundas.

- Vedar o aproveitamento de créditos sobre os insumos essenciais e relevantes para as atividades da Impugnante, ao singelo argumento de que na etapa de compra dos itens há aplicação de alíquota zero sobre as receitas fornecedor, implica violação ao princípio da não cumulatividade no caso concreto, até porque o próprio Poder Executivo já se manifestou no sentido de que o crédito presumido, no segmento agropecuário, não consiste em benefício fiscal, mas sim em mecanismo destinado a operacionalizar o referido princípio.

- Portanto, deve-se preservar a sistemática não cumulativa do PIS e Cofins, cancelando-se os autos de infração.

2.5 DIREITO AO CRÉDITO DE PIS E COFINS NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 3º, § 2º, II, DAS LEIS NºS 10.637, DE 2002 E 10.833, DE 2003.

- A não cumulatividade prevista nas Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 prevê a compensação de “base com base”, vale dizer, o montante dos créditos a serem compensados não guarda correlação com o valor do PIS e Cofins cobrados na operação anterior, eis que a materialidade das contribuições (“receita bruta” ou “faturamento”) se refere a um único sujeito passivo individualmente considerado e não à cadeia de circulação dos bens e serviços.

- Tanto é que o valor dos créditos de PIS e Cofins passíveis de serem descontados pelo sujeito passivo independem do regime tributário a que está sujeito o seu fornecedor. Dito de outra forma, o sujeito passivo apropriará créditos de PIS e Cofins, como regra, à alíquota conjunta de 9,25%, ainda que o seu fornecedor adote o lucro presumido, ou seja optante pelo Simples Nacional.

- Daí que o direito ao crédito de PIS e Cofins não cumulativos independe da cobrança das contribuições nas etapas anteriores. A corroborar o afirmado o art. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 garante o direito ao crédito na aquisição de produtos isentos, desde que sejam utilizados como insumo em produtos e serviços tributados pelas contribuições.

- O direito ao creditamento de PIS e Cofins deve estender-se às hipóteses em que os insumos adquiridos pela Impugnante estão sujeitos à alíquota zero das contribuições e são utilizados no fornecimento de refeições, atividade tributada pelo PIS e Cofins.

- A uma, porque o direito ao crédito de PIS e Cofins está previsto no art. 195, § 12, da Constituição Federal e difere das regras aplicáveis ao ICMS e ao IPI, não podendo ser vilipendiado por dispositivo da legislação infraconstitucional.

- A duas, porque não faria o menor sentido em se permitir o direito ao crédito nas aquisições isentas e vedar o crédito nas aquisições tributadas pela alíquota zero, sob pena de se violar o princípio da isonomia, previsto no art. 150, II, da Constituição, dando-se tratamento desigual a contribuintes em situação semelhante.

- Logo, o direito ao crédito de PIS e Cofins aplica-se também às aquisições tributadas pela alíquota zero, pois seus efeitos são os mesmos da isenção, a teor do art. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, devendo ser cancelada a autuação também com relação a esse ponto.

#### 2.6 NOTAS FISCAIS NÃO LOCALIZADAS DURANTE A FISCALIZAÇÃO. VERDADE MATERIAL.

- A Impugnante acosta aos autos (doc. 06) notas fiscais não avaliadas no curso da auditoria, devendo ser abatido do montante autuado o valor dos créditos relativos a tais documentos fiscais.

#### 2.7 DESCONTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ALIMENTOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

- Deve-se reconhecer, quando menos, o direito aos créditos presumidos de PIS e Cofins pela aquisição de proteínas (carnes, frangos etc.) utilizados como insumos, na forma prevista nos artigos 34 da Lei nº 12.058, de 2009 e 56 da Lei nº 12.350, de 2010.

- Com efeito, se correta a premissa fiscal de que os gastos que deram origem aos créditos glosados são insumos, ao invés de itens revendidos e assim não passíveis de serem tratados como compras consumidas na fase industrial ou na prestação de serviços (como apontado ao longo da presente impugnação), por certo que a eles deve ser dado integral tratamento como tais.

- Sendo assim, na medida em que as compras de alimentos foram consideradas pela Fiscalização como insumos da Impugnante, isso impunha por decorrência o dever de que todos eles fossem tidos por essa perspectiva para fins de adoção inclusive do crédito presumido quando utilizadas em etapa produtiva subsequente. Submetem-se à aplicação de crédito presumido as proteínas animais, por força dos dispositivos acima citados, dentre outros.

- Portanto, uma vez admitidas as próprias premissas da Fiscalização, deve ser reconhecida a imprestabilidade dos autos de infração por não ter havido a identificação e consideração dos créditos presumidos de todos os alimentos adquiridos pela Impugnante que segundo a legislação podem ser abatidos quando aplicados em nova atividade, a exemplo do quanto especificamente indicado em relação às proteínas animais. Sucessivamente, caso não se entenda pela imprestabilidade das autuações, deve-se ao menos abater dos valores lançados os créditos presumidos de todos os alimentos cuja legislação assegura a sua apropriação quando utilizados como insumos.

2.8 IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DO CRÉDITO PROPORCIONAL AO IPI DESTACADO NAS NOTAS DE AQUISIÇÃO. O TRIBUTO É CUSTO DA IMPUGNANTE, QUE NÃO O RECUPERA POR NÃO DESENVOLVER ATIVIDADE INDUSTRIAL. INOBSERVÂNCIA DO ENTENDIMENTO DA PRÓPRIA RFB.

- Depreende-se da peça fiscal, ao citar o art. 12, § 4º, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, o qual contempla a definição de receita bruta e dela exclui “os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário”, que, aos olhos da Fiscalização, o IPI seria passível de ser recuperado pela Impugnante na sua atividade, uma vez que a sua incidência deve ser estruturada respeitando o regime não cumulativo, segundo mandamento constitucional (art. 153, § 3º, II).

- Ocorre que o suposto em que se baseiam os lançamentos - a Impugnante seria contribuinte do IPI - NÃO se verifica no feito de que se cuida. Daí o vício existente nos autos de infração ora impugnados no que diz respeito a esse ponto.

- A legislação do PIS e da Cofins autoriza o creditamento integral do custo do item aplicado no desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica. Estão excluídos desse montante as parcelas recebidas unicamente na condição de depositária, dado que nessa situação a sociedade atua como mero agente arrecadador e repassador. Ela recebe e posteriormente recupera a importância atribuindo o seu ônus a outro integrante do ciclo econômico que integra.

- Por esse motivo é que a regulamentação do PIS e da Cofins, além das orientações da Receita Federal, são no sentido de que tributos que tenham tal característica, incluindo-se o IPI, poderão ou não integrar o preço do produto para cálculo do crédito dependendo das características da atividade econômica do adquirente.

- Se ele puder transferir o ônus a outro integrante da cadeia, lhe é vedado apropriar a parcela como crédito. Diversamente, se o tributo for pago por ele sem que faça o repasse com destaque na nota de saída, significará que assumiu o ônus.

- A Impugnante tem por atividade econômica o fornecimento de refeições e gêneros alimentícios in natura. O CNAE da Impugnante bem resume as atividades econômicas a que ela se dedica.

- O CNAE principal da Impugnante - 56.20-1-03 -, segundo as próprias notas explicativas do sistema, envolve “o serviço de alimentação em caráter privativo (exploração por terceiros) para grupos de pessoas em fábricas, universidades, colégios, associações, casernas, órgãos públicos, etc”. Não se confunde com os códigos de atividade de restaurantes, bares, lanchonetes, casas de chá, sucos ou similares.

- O descrito fornecimento de refeições e a venda de produtos alimentícios dos mais variados tipos não envolve nenhuma atividade de industrialização. A

legislação do IPI assim estabelece e, por conta disso, a própria Administração Fiscal manifesta-se no mesmo sentido. Dessa forma, o IPI representa custo suportado pela Impugnante e, como tal, não havendo como recuperá-lo mediante repasse direto no desenvolvimento de sua atividade, integra o preço de compra para cálculo do crédito de PIS e Cofins na formação das bases tributáveis.

- A Coordenação do Sistema de Tributação - Cosit já se manifestou pelo direito à integração do IPI ao valor dos itens adquiridos para o desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica quando ela não está sujeita ao imposto nas suas operações (Solução de Consulta Cosit nº 579, de 2017).

- Referido entendimento é de aplicação obrigatória ao caso em exame, uma vez que Soluções de Consulta Cosit, “a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida” (IN 1.396/2013, art. 9º), justificando-se o cancelamento das autuações também nessa parte.

## 2.9 CONCLUSÃO E PEDIDO.

Ao final, requer sejam acatadas as razões da presente impugnação, quer no que toca aos erros cometidos pela Fiscalização na constituição do crédito tributário, quer no que respeita à impossibilidade de descumprimento do provimento judicial proferido no MS nº 0018418-58.2004.4.03.6100 e dever de aplicação da posição fixada no paradigma respectivo, quer no que determina a legislação ao impor que as receitas da Impugnante sujeitem-se à alíquota zero ou, quando menos, tenham o direito ao crédito nas compras efetuadas, sem prejuízo da consideração do IPI no preço de compra das mercadorias e da validação do registro de créditos a partir das notas acostadas à presente defesa.

## 3 Aditamento.

Em 1º de julho de 2019 a Autuada apresentou a petição de fls. 17666/17669 alegando, em complemento, o que se segue:

- O Auto de Infração foi lavrado com base na apuração dos créditos de PIS e Cofins efetuada pela Impugnante em sua escrituração fiscal, vale dizer, o Auditor-fiscal validou a apuração das contribuições feita pelo sujeito passivo, com única exceção das divergências de adequação legal referente aos créditos de produtos tributados pela alíquota zero, do IPI destacado e dos descontos incondicionais. É o que se depreende, por exemplo, do seguinte trecho do TCVF-2:

“Por outro lado, independentemente da restrição legal acima mencionada, verificou-se, por amostragem, a consistência dos valores utilizados pelo contribuinte para o cálculo do crédito das contribuições e os efetivos valores de cada uma das respectivas notas fiscais” (p. 7).

- Dito de outra forma: o trabalho fiscal validou todas as demais premissas e critérios da apuração do PIS e Cofins perpetrada pela Impugnante.

- Nada obstante, o auditor fiscal não aplicou o devido regime jurídico aos fatos apurados e declarados pela Impugnante em sua escrituração fiscal, o que torna nulos os Autos de Infração por insanável vício de motivação.

- Com efeito, a exigência fiscal ora combatida se refere à suposta insuficiência de recolhimento do PIS e Cofins apurados no segundo trimestre de 2014. Conforme se verifica no TCFV-2 e nos demais documentos acostados aos autos, a Impugnante apropriou, no mês de abril de 2014, créditos referentes à aquisição de bens utilizados como insumo cuja base de cálculo foi de R\$ 126.304.126,48. Contudo, em relação aos meses de maio e junho de 2014 a Impugnante apropriou créditos referentes à aquisição de bens para revenda, nos respectivos importes de R\$ 138.883.192,56 e R\$ 127.338.809,17, em vez de bens utilizados como insumo.

- Nesse sentido, o Auditor-fiscal, incoerentemente, não observou o regime jurídico tributário aplicável ao caso. Isso porque o agente da Fiscalização considerou, na lavratura do Auto de Infração, que as aquisições referentes aos meses de maio/2014 e junho/2014 também correspondem a bens utilizados como insumo (e não bens adquiridos para revenda, conforme apurado pelo sujeito passivo), aplicando, por conseguinte, a “adequação legal” que entendia como correta para glosar os créditos a que faz jus a Impugnante.

- Porém, tivesse o auditor fiscal respeitado o regime jurídico aplicável aos fatos declarados pela Impugnante (os quais foram validados pela Fiscalização, frise-se), somente poderia concluir que se aplicaria, ao caso, a alíquota zero de PIS e Cofins na revenda de tais produtos, conforme exaustivamente demonstrado na impugnação.

- As receitas auferidas pela Impugnante no mercado interno em decorrência da venda de refeições também não devem ser oneradas pelo PIS e Cofins, pois estão sujeitas à alíquota zero, conforme prescrevem vários incisos do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

- Nesse sentido, a própria RFB entende que a atividade de fornecimento de refeições coletivas, como a desempenhada pela Impugnante, configura operação mercantil, mediante a venda de diversos gêneros alimentícios e não prestação de serviços (Solução de Consulta COSIT n. 233/2014).

- Tendo em vista que a atividade da Impugnante (que é mercantil) corresponde à venda, no mercado interno, dos produtos alimentícios elencados nos incisos do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, conclui-se que as respectivas receitas estão submetidas à alíquota zero do PIS e Cofins, por expressa previsão legal.

- Logo, verifica-se total incoerência e inconsistência nos autos de infração combatidos, pois o Auditor-fiscal utiliza as informações prestadas pela Impugnante conforme lhe é conveniente, para lastrear as conclusões a que pretende chegar de antemão.

- Num primeiro momento, a autuação adota as informações declaradas pelo sujeito passivo para calcular o suposto crédito tributário, validando os fatos

apurados. Contudo, num segundo momento, o auditor fiscal ignora por completo tais informações e considera que os créditos apropriados pela Impugnante se referem a insumos e não a bens adquiridos para revenda, deixando de aplicar o correto regime tributário ao caso.

- Portanto, apenas para que não haja dúvida do quanto apontado na defesa já apresentada, deve-se reconhecer a nulidade da autuação por vício de motivação, cancelando-se integralmente a exigência fiscal por esse fundamento, sem prejuízo daqueles já expostos anteriormente, o qual, a despeito de ter constado da impugnação, ainda que não tivesse a integrado, não teria impedimento de ser levantado nesse momento, dado representar matéria de ordem pública.

4 Diligência Por meio da Resolução nº 2-002.332, de 25 de novembro de 2019 (fls. 17746/17752), esta 6ª Turma da DRJ06 converteu o julgamento em diligência para que “a Autoridade lançadora opine sobre a possibilidade de obtenção de créditos em relação aos dispêndios cuja prova documental foi colocada aos autos tão somente por ocasião da impugnação, excetuando-se as notas fiscais emitidas em período não abarcado pelos lançamentos (por exemplo, notas fiscais às fls. 13.589/13.595, dentre outras) e as porventura apresentadas em duplicidade” (documentos que a Impugnante alega não terem sido avaliados no curso do procedimento fiscal, conforme item 2.6 deste “Relatório”).

A Autoridade administrativa emitiu, então, o Termo de Informação Fiscal de fls. 17759/17768 e seus anexos I a V (fls. 17769/17846) com a finalidade de relatar as conclusões da ação fiscal de diligência determinada pela Resolução nº 2-002.332 desta Turma de julgamento.

#### 5 Manifestação da Autuada após a diligência fiscal

Após ser intimada a Impugnante apresentou a petição de fls. 17852/17868, por meio da qual alegou, em síntese, que:

##### 5.1 DOCUMENTOS FISCAIS DESCONSIDERADOS PELA AUTORIDADE LANÇADORA

###### 5.1.1 Documentos que não correspondem a notas fiscais, mas que comprovam a aquisição de bens e serviços

- Foram indeferidos os créditos relativos a aquisições comprovadas por meio de documentos que não são notas fiscais, como recibos, boletos e relatórios.

- Equivoca-se a Autoridade lançadora, tendo em vista que as notas fiscais não são os únicos documentos aptos a provar a realização de gastos com aquisição de bens e serviços que geram direito a crédito de PIS e de Cofins.

- Isso porque a não cumulatividade dessas contribuições obedece ao “método subtrativo indireto”, pelo que o valor dos créditos apropriados pelo adquirente independe do destaque em nota fiscal ou do regime jurídico a que se submete o fornecedor, conforme já decidiu a própria RFB na Solução de Consulta nº 22, de 2016.

- Inexiste previsão legal no sentido de que os créditos de PIS e de Cofins são calculados sobre “as notas fiscais de aquisição de bens e serviços”, ou, ainda, que restrinja o creditamento ao tipo de documento fiscal que comprove o gasto. O crédito é calculado sobre as aquisições e não sobre as notas fiscais, sendo certo que a comprovação da aquisição do insumo pode ocorrer por meio de diversos documentos.

5.1.2 Notas fiscais que não constaram das planilhas apresentadas pela Requerente durante a fiscalização

- Os créditos relativos às notas fiscais que não constaram das planilhas apresentadas pela Requerente durante a Fiscalização devem ser reconhecidos, porque a atividade relativa ao lançamento tributário é plenamente vinculada e, por conta disso, a Autoridade está adstrita ao quanto disposto na legislação. Assim, o Auditor-Fiscal deve, durante o lançamento, não apenas calcular os débitos do sujeito passivo, mas também descontar todos os créditos a que este faz jus.

- A legislação do PIS e da Cofins admite expressamente o aproveitamento de créditos que não foram utilizados no momento adequado, como se lê no art. 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003: “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”. Evidente, portanto, que a Requerente pode pleitear o aproveitamento de seus créditos a qualquer momento, sem a necessidade de se retificar nenhuma obrigação acessória (como as planilhas apresentadas durante a Fiscalização), conforme já decidiu o CARF.

5.1.3 Notas fiscais emitidas supostamente em períodos distintos do fiscalizado.

- O Auditor-fiscal deixou de considerar diversas notas fiscais emitidas em abril e maio de 2014, meses abrangidos pelo próprio período de apuração dos lançamentos, as quais deveriam ter sido computadas no montante dos créditos a que faz jus a Requerente. Nesse passo, foram arroladas no Anexo 2 diversas notas fiscais emitidas em abril e maio de 2014, as quais foram erroneamente desconsideradas pela Fiscalização nos trabalhos da diligência, por supostamente se referirem a meses distintos das respectivas competências (apresenta uma lista com inúmeras notas fiscais que teriam sido desconsideradas pela Autoridade administrativa).

- As notas fiscais emitidas em abril e maio de 2014 e que constaram da relação do Anexo 2 ao Termo de Informação Fiscal de Diligência devem ser computadas no montante dos créditos a que faz jus a Requerente, sendo descabida a sua desconsideração pelo Auditor-fiscal.

5.2 CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS INDEFERIDOS PELA AUTORIDADE LANÇADORA

- No que tange aos documentos fiscais analisados esclarece o Termo de Informação Fiscal de Diligência que não foram aceitos os créditos de produtos não tributados. Quanto a esse quesito a Requerente faz remissão ao quanto exposto na impugnação a respeito do direito ao creditamento na aquisição de insumos

tributados à alíquota zero, como se constassem da presente manifestação, evitando-se repeti-los por apego à brevidade.

- Além disso, a Autoridade lançadora não acatou os créditos relativos a aquisições que não estariam relacionadas à produção de bens ou à prestação de serviços, pelo acolhimento dos critérios da essencialidade e relevância definidos pelo Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, em consonância com a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170 (recursos repetitivos), afastando o crédito em relação a itens que não estariam, a seu ver, relacionados a tais atividades. No Anexo 5 foram relacionados os itens que foram parcial ou integralmente glosados.

- Em primeiro lugar, deve ser reconhecida a nulidade do Termo de Informação Fiscal de Diligência nessa parte, por vício de motivação. Com efeito, a Autoridade lançadora limitou-se a não acatar os créditos de forma genérica, por suposto não enquadramento dos gastos no conceito de insumos, mas não analisou individualmente cada um dos gastos efetuados pela Requerente e sua correspondência à atividade da pessoa jurídica, a fim de averiguar se o gasto permite ou não o aproveitamento de créditos.

- É unânime o entendimento de que os atos administrativos devem ser motivados para serem plenamente eficazes. Trata-se de um requisito de validade, cuja inobservância resulta na nulidade do ato.

- Além disso, o conteúdo dos atos administrativos deve possuir uma coerência lógica interna (silogismo) entre as premissas fáticas e jurídicas que autorizam a prática do ato e a finalidade material (resultado/conclusão) ao qual se presta. Daí porque deve o ato administrativo evidenciar ainda um nexo de causalidade entre os fundamentos de fato e de direito que ensejam o seu nascimento.

- A jurisprudência do CARF tem reconhecido que os despachos decisórios que carecem de fundamentação, ou cuja fundamentação existe, mas é deficiente (incongruência, descrição genérica dos fatos, ausência de fundamento legal) são nulos.

- Em se tratando de exigência fiscal, o ônus da prova de que os gastos não configuram insumos para efeitos de créditos de PIS e de Cofins compete à Autoridade lançadora, conforme decidiu o citado Tribunal Administrativo. No âmbito judicial o posicionamento dos Tribunais Superiores é semelhante.

- O Termo de Informação Fiscal de Diligência também é nulo por mudança de critério jurídico, em violação aos artigos 146 e 149 do CTN. Isso porque em momento algum dos autos se cogitou da glosa de créditos de PIS e de Cofins em decorrência do que vem a ser conceito de insumo.

- Ao contrário, o Auto de infração impugnado chega a afirmar que “no caso específico em análise não se está questionando a essencialidade ou relevância dos produtos e serviços adquiridos pelo contribuinte”, tanto que não acatou a aplicabilidade do paradigma do REsp n. 1.221.170/PR ao caso em análise, a despeito da determinação do TRF da 3ª Região a esse respeito, eis que a questão

suscitada na autuação versa sobre o direito a crédito na aquisição de insumos tributados à alíquota zero.

- Em outras palavras, caso se pudesse admitir como correto o novo entendimento fiscal, isso não poderia, por força do art. 146 do CTN, implicar a revisão dos lançamentos atinentes aos fatos geradores ocorridos anteriormente à alteração, como no caso concreto.

- Sem prejuízo do quanto afirmado acima, é certo que os gastos glosados pela Autoridade lançadora são essenciais e relevantes para as atividades da Requerente, não tendo o Fiscal feito uma análise exauriente da questão.

- Por exemplo, os gastos com telefonia e serviços de dados (Internet) efetuados pela Requerente são essenciais para o desempenho de suas atividades e obtenção de receitas. A instalação e o pagamento para obter serviço de comunicação é feito exclusivamente porque a unidade em que a pessoa jurídica atende está situada em local de difícil acesso (como, por exemplo, plataformas de petróleo, minas ou obras afastadas dos grandes centros).

- Nesse passo, o serviço é utilizado para gerenciar a atividade geradora de receita (o pedido de insumos, a transmissão dos custos e das quantidades de refeições ofertadas etc.). Existe, assim, relação de causalidade direta com a produção da receita tributável pelo PIS e pela Cofins, pois o serviço de comunicação foi contratado e serve apenas como meio de a Requerente prestar o serviço que proporciona o auferimento de receita com o fornecimento de refeições.

- O mesmo pode ser dito em relação aos serviços de suporte técnico e de consultoria e assessoria em informática, que tem por escopo permitir o funcionamento dos sistemas de gestão dos sites da Requerente, pois casos os sistemas das plantas não funcionem adequadamente, a Requerente fica impossibilitada de elaborar e servir as refeições. Portanto, tais gastos são realizados diretamente na prestação de serviços da pessoa jurídica, que conferem direito a crédito de PIS e de Cofins.

- Igualmente, os gastos que configurem uma imposição legal nas atividades da pessoa jurídica devem ser considerados como relevantes e, portanto, insumos passíveis de créditos de PIS e Cofins. Nesse sentido, a Requerente é obrigada a pagar vale-transporte aos funcionários, ou a fornecer, direta ou indiretamente, o serviço de transporte (Lei 7.418/1985 e Decreto 95.247/1987).

- Trata-se apenas de alguns exemplos que demonstram o equívoco da Autoridade lançadora no caso concreto, que optou pelo caminho simples de glosar os créditos sem avaliar a essencialidade e a relevância de cada gasto nas atividades da Requerente, pelo que é nulo o Termo de Informação Fiscal de Diligência nesse ponto.

- Enfim, a Requerente impugna por meio desta manifestação todo o trabalho fiscal em relação às glosas totais ou parciais expostas no Anexo 5, inclusive as notas fiscais relativas a despesas médicas e hospitalares que não constaram das

relações de fls. 5987, 5989 e 5991, dada a mudança ilegal de critério jurídico perpetrada pela Fiscalização.

### 5.3 PEDIDO

- Requer seja acolhida essa manifestação para que o Termo de Informação Fiscal de Diligência não seja acatado em relação aos créditos de PIS e Cofins que foram indeferidos, ante os vícios acima apontados.

A DRJ/BHE considerou a impugnação parcialmente procedente, reconhecendo o IPI incidente na aquisição de bens tributados pelas contribuições como integrante da base de cálculo de creditamento, bem como créditos decorrentes de notas fiscais apresentadas na impugnação apurados em diligência e cancelando glosas relativas a despesas com vale-transporte de funcionários.

Irresignada, a recorrente apresentou o Recurso Voluntário de fls. 50187-50244, no qual aduz, em síntese:

1. Necessidade de conhecimento integral das razões apresentadas pela recorrente em sua defesa administrativa;
2. Nulidade do AI por vício material. Erro da Fiscalização na apuração dos bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e COFINS. Iliquidez e incerteza do crédito tributário;
3. Que deve ser aplicada a decisão do RE n. 1.221.170/PR ao caso dos autos, por determinação judicial;
4. Que suas receitas seriam sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS e, como debitou suas saídas, o crédito pela recorrente, se tido como indevido, acabou por anular o débito, igualmente descabido, do que não teria decorrido prejuízo ao erário;
5. Que o não reconhecimento do direito ao crédito em suas aquisições desoneradas de produtos alimentícios representaria violação à não-cumulatividade e ao princípio da vedação ao tratamento desigual, vez que agroindústrias possuem direito a crédito presumido em operações dessa natureza;
6. Que, se correta a premissa fiscal, no sentido de que os itens alimentícios representam insumos, então tem direito ao crédito presumido assegurado quando tais produtos são utilizados nessa qualidade, a exemplo do previsto nas Leis 12.058/2009 e 12.350/2010 em relação às proteínas de origem animal;
7. Que faz jus a créditos de PIS/COFINS calculados sobre gastos comprovados por outros meios que não notas fiscais;

8. Que a autoridade lançadora deveria ter considerado créditos decorrentes de notas fiscais que não constaram das planilhas apresentadas pela RECORRENTE durante a Fiscalização;
9. Que a autoridade lançadora desconsiderou, no cálculo da base de creditamento, sob o argumento de que estariam fora do período fiscalizado, notas fiscais que foram emitidas em abril e maio de 2014;
10. Em relação aos créditos de PIS e COFINS indeferidos na diligência, arguiu:
  - a. Nulidade do Termo de Informação Fiscal de Diligência nessa parte, por vício de motivação;
  - b. Mudança de critério jurídico;
  - c. Que gastos glosados pela autoridade lançadora são essenciais e relevantes para as atividades da RECORRENTE, não tendo o Fiscal feito uma análise exauriente da questão.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

***1. Das notas fiscais que não constaram das planilhas apresentadas pela recorrente durante a fiscalização***

Como visto, tratam os autos de exigência da Contribuição para o PIS e da COFINS. No curso da ação fiscal, sucedeu-se o seguinte:

1. A Fiscalização constatou que a recorrente não informou qualquer dado de apuração dos tributos ou informou valores nulos em todos os campos das respectivas EFD-Contribuições mensais relativas a 2014, motivo pela qual intimou-a a justificar ou, tratando-se de erro, transmitir os arquivos com as correções para o SPED (**Termo de Constatação e Intimação nº 1**);
2. Cientificada, a recorrente transmitiu os arquivos retificadores das EFD-Contribuições dos meses de 2014;
3. A Fiscalização analisou as EFD-Contribuições retificadas e constatou grande discrepância entre a somatória dos valores das Notas Fiscais informadas e os dados relativos à composição das receitas e da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Em vista disso, intimou a recorrente a esclarecer as diferenças e a apresentar a composição dos valores mensais de bens para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, relacionando as notas fiscais que os integraram, informando para cada uma delas elementos como: chave da NF, nº da NF, data de emissão, data de entrada, CNPJ do emitente, nome do emitente etc. A fiscalização determinou, especificamente, que essa composição de valores fosse entregue em planilha eletrônica. Além disso, a fiscalização determinou que, em relação às NF que não fossem eletrônicas, fosse apresentada cópia digitalizada do documento (Termo de Constatação e Intimação nº 3);

4. Em resposta, a recorrente apresentou as planilhas de fls. 373-5986 e fls. 6001-6510;
5. Apesar de intimada e reintimada, a recorrente não apresentou a chave ou a cópia digitalizada de muitas das notas que constavam das planilhas, razão pela qual a fiscalização considerou como não comprovadas tais aquisições de bens para revenda e de insumos para fins de composição da base de crédito (TCVF-2);
6. Foram lavrados autos de infração para exigência da Contribuição para o PIS e da COFINS, cujos valores, em parte, decorreu dos créditos não comprovados;
7. A recorrente apresentou impugnação, tendo juntado cópia de diversas notas fiscais com vistas a comprovar seu direito ao crédito;
8. A DRJ/BHE, por meio de resolução, converteu o julgamento em diligência para que a autoridade lançadora verificasse a possibilidade de desconto de créditos relativamente às despesas cujos documentos fiscais foram acostados aos autos junto à impugnação e que se refiram aos períodos de apuração dos lançamentos;
9. Em sede de diligência, a autoridade lançadora consignou que:

*[...] as notas fiscais abaixo relacionadas são documentos que não constam das Relações de Notas Fiscais de abril/2014, maio/2014 e junho/2014 de aquisições de bens e serviços elaborada pelo contribuinte em planilhas (fls. 373 a 5986), quando intimado no período de fiscalização a compor a base de cálculo dos créditos do PIS/COFINS. Isto significa dizer que não foram pleiteadas pelo contribuinte para efeito de crédito do PIS/COFINS, portanto, não foram à época da lavratura do auto de infração verificadas por estarem fora do campo de análise:*

Nº folha	NF	DATA	FORNECEDOR	CNPJ/CPF	VALOR
15.279	42.446	02/01/14	LOC FESTA LOC. COM. MAT. P/ FESTA LTDA	00939610/0001-55	378,31
15.284	120.271	30/10/13	LATICINIOS QUALITAT INDUSTRIA E COM	01825776/0001-03	84,00
15.520	6.410	29/04/14	CITROLIFE DIST DE ALIMENTOS LTDA	18286332/0001-40	1.343,10
15.531	67	03/04/14	B FASHION COM DE LOCAÇAO DE EQUIPAM	19401903/0001-02	450,00
15.540	3.172.321	31/07/14	AMIL ASSISTENCIA MEDICA INTERNACION	29309127/0026-27	98.595,84
15.636	--	24/08/14	COMPANHIA SANEAMENTO DO PARANA	76484013/0001-45	81,34
15.637	--	24/08/14	COMPANHIA SANEAMENTO DO PARANA	76484013/0001-45	81,34

Portanto, não houve análise de tais notas para fins de verificação da possibilidade de desconto de créditos;

10. Em relação a essas notas fiscais, a 6ª Turma da DRJ/BHE entendeu que a recorrente deveria ter se apropriado dos créditos para descontá-los das contribuições devidas e, em caso de erro ou omissão na prestação das informações nas declarações pertinentes (DACON / EFD-Contribuições), retificá-las antes do início de qualquer procedimento fiscal, evitando-se, assim, a perda da espontaneidade para fins de retificação. Manteve, portanto, o entendimento da autoridade lançadora de que não cabia a apreciação dos documentos;

A recorrente contesta o não reconhecimento de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS em relação a notas fiscais que não haviam constado de planilhas apresentadas ao tempo da fiscalização, mas que apresentou na impugnação.

Nesse contexto, importa deixar claro que as informações das notas fiscais que compõem a base de creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS devem constar da EFD-Contribuições. No presente caso, porém, a fiscalização, ao não encontrar essas informações adequadamente escrituradas, determinou que a recorrente as apresentasse em planilhas eletrônicas e apresentasse cópia dos documentos fiscais.

Em que pese o insatisfatório cumprimento das obrigações acessórias e das intimações da fiscalização pela recorrente, fato é que o desconto de créditos é direito que lhe é garantido pelos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

No presente caso, considerando que a fiscalização aceitou que a apuração das contribuições fosse demonstrada por via alternativa, tendo sido apresentados na impugnação elementos de prova de operações que, alegadamente, geram direito a crédito, entendo que lhe assiste o direito de vê-los apreciados.

Há que se destacar, porém, que das 7 notas fiscais relacionadas, 5 referem-se a períodos distintos do período de apuração, inclusive com 3 delas sendo de datas posteriores. Inviável, nesses casos, o aproveitamento dos créditos.

Assim, entendo que o julgamento deve ser convertido em diligência para que a unidade de origem, exclusivamente em relação aos documentos fiscais abaixo:

Nº folha	NF	DATA	FORNECEDOR	CNPJ/CPF	VALOR
15.520	6.410	29/04/14	CITROLIFE DIST DE ALIMENTOS LTDA	18286332/0001-40	1.343,10
15.531	67	03/04/14	B FASHION COM DE LOCAÇAO DE EQUIPAM	19401903/0001-02	450,00

- i. Analise e se manifeste sobre a possibilidade de desconto de créditos em relação às operações que amparam;
- ii. Caso haja direito a crédito, intime a recorrente para que retifique a EFD-Contribuições para inclui-los na escrituração.

## **2. Notas fiscais desconsideradas pela autoridade lançadora**

A recorrente também contesta em seu recurso voluntário a não apreciação, no âmbito da diligência realizada em função da determinação da DRJ, de documentos fiscais emitidos em abril e maio de 2014. Trata-se de notas fiscais relacionadas no Anexo 2 ao Termo de Informação Fiscal (RELAÇÃO MENSAL DOS DOCUMENTOS VERIFICADOS MAS NÃO ANALISADOS EM DILIGÊNCIA - fls. 17798-17807) que haviam constado da planilha apresentada pela recorrente no curso da fiscalização como componentes do cálculo da apuração dos créditos relativos ao meses de maio e junho de 2014 (Relação de NF(s) MAI 2014 aquisições de bens e serviços - fls. 2383-4377 e Relação de NF(s) JUN 2014 aquisições de bens e serviços - fls. 4378-5986).

Conforme se depreende do Termo de Informação Fiscal (fls. 17759-17768), a desconsideração dos documentos se deveu a determinação da DRJ.

Tendo em vista que, por determinação da autoridade julgadora, as notas fiscais emitidas em período não abarcado pelos lançamentos foram isentas de opinião sobre a possibilidade de obtenção de créditos então, apesar de verificadas não foram analisadas neste procedimento de diligência. A discriminação das Notas Fiscais não analisadas está contida no ANEXO 2 - RELAÇÃO MENSAL DOS DOCUMENTOS VERIFICADOS, MAS NÃO ANALISADOS EM DILIGÊNCIA.

No acórdão recorrido, a não apreciação em diligência foi ratificada sob o fundamento de que o crédito de notas emitidas em novembro não poderia ter sido apropriado em dezembro.

A despeito do fundamento, fato é que, originariamente, a negativa do reconhecimento de crédito dessas notas, na fiscalização, deveu-se a sua não comprovação, e não ao fato de terem sido apropriadas em período distinto da emissão. Pode-se verificar a motivação das glosas relativas a essas notas nos Anexos II e III aos autos de infração (RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS COM GLOSA TOTAL OU PARCIAL RELATIVAS AO MÊS DE MAIO DE 2014 – fls. 335-353 e RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS COM GLOSA TOTAL OU PARCIAL RELATIVAS AO MÊS DE JUNHO DE 2014 – fls. 354-372).

Ademais, verifica-se que há notas emitidas em abril constantes da planilha apresentada pela recorrente relativa aos créditos do mês de maio/2014 e em maio constantes da planilha apresentada pela recorrente relativa aos créditos do mês de junho/2014, cujos créditos foram aceitos, total ou parcialmente, pela fiscalização, como, por exemplo, as NF nº 417.929, 418.828, 6.023 e 6.039.

Dessa forma, considerando que a fiscalização aceitou documentos fiscais emitidos em novembro em planilha de apuração de créditos relativos a dezembro, entendo que não cabe à autoridade julgadora denegar o direito de apreciação desses documentos sob fundamento diverso.

Portanto, entendo que o julgamento deve ser convertido em diligência para que a unidade de origem, especificamente em relação aos documentos fiscais que tenham sido emitidos em abril e maio de 2014, estejam relacionados em uma das seguintes planilhas i) “Relação de NF(s) MAI 2014 aquisições de bens e serviços” (fls. 2383-4377) ii) “Relação de NF(s) JUN 2014 aquisições de bens e serviços” (fls. 4378-5986) iii) Relação complementar NF(s) MAI 2014” (fls. 6055-6342) e iv) Relação complementar NF(s) JUN 2014” (fls. 6343-6510), cujo crédito tenha sido glosado por falta de comprovação durante a fiscalização e que tenham sido apresentados na impugnação:

- i. Analise e se manifeste sobre a possibilidade de desconto de créditos em relação às operações que amparam.

### **3. Conclusão**

Ao final, a autoridade lançadora deve elaborar relatório circunstanciado e conclusivo a respeito do resultado das análises realizadas, dando conhecimento a recorrente e abrindo prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, manifestar-se, retornando, em seguida, os autos a este Conselho Administrativo para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Luiz Bueno da Cunha**