



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.726145/2018-28
ACÓRDÃO	3201-012.617 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPBRASIL ALIMENTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2014

COFINS. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

MATERIAL DE USO E CONSUMO/DESTACARTÁVEIS. INSUMO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A Recorrente exerce atividade de fornecimento de alimentos preparados (merenda escolar). Os gastos pertinentes ao uso e consumo de tocas, luvas, máscaras, saco de lixo, etc, necessários à prestação de serviços, pois o preparo necessita de assiduidade (tocas, máscaras, luvas e afins) e gera um descarte necessário (sacos de lixo e etc.), sem os quais há perda de qualidade do produto/serviço fornecido.

ICMS. EXCLUSÃO BASE DE CÁLCULO. TEMA 069 DO STF.

O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento. Produção de efeitos da decisão após 15.3.2017.

ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

A Recorrente tem como atividade o fornecimento de alimentos preparados (merenda escolar). Nos termos da legislação essa atividade desenvolvida não se qualifica como agroindustrial para que a contribuinte faça jus à dedução do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Os serviços contratados de pessoas jurídicas aplicados sobre as máquinas e equipamentos são considerados insumos, para fins de creditamento de PIS e Cofins, desde que tais máquinas e equipamentos sejam, comprovadamente, utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Não gera direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

A Recorrente tem como atividade o fornecimento de alimentos preparados (merenda escolar). Nos termos da legislação essa atividade desenvolvida não se qualifica como agroindustrial para que a contribuinte faça jus à dedução do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925.

HONORÁRIOS DE ADVOGADO E CONTABILIDADE. COMUNICAÇÕES. REEMBOLSO DE QUILOMETRAGEM, VIAGENS E ESTADIAS. CRÉDITOS ORIGINADOS DOS VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO E ENCARGOS SOCIAIS EMPREGADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com honorários de advogado e contabilidade, comunicações, reembolso de quilometragem, viagens, estadias, créditos originados dos valores da folha de pagamento e encargos sociais empregados, não geram direito a crédito por ausência de previsão legal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2014

PIS. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

MATERIAL DE USO E CONSUMO/DESTACARTÁVEIS. INSUMO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A Recorrente exerce atividade de fornecimento de alimentos preparados (merenda escolar). Os gastos pertinentes ao uso e consumo de tocas, luvas, máscaras, saco de lixo, etc, necessários à prestação de serviços, pois o preparo necessita de assiduidade (tocas, máscaras, luvas e afins) e gera um descarte necessário (sacos de lixo e etc.), sem os quais há perda de qualidade do produto/serviço fornecido.

ICMS. EXCLUSÃO BASE DE CÁLCULO. TEMA 069 DO STF.

O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento. Produção de efeitos da decisão após 15.3.2017.

ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE.

A Recorrente tem como atividade o fornecimento de alimentos preparados (merenda escolar). Nos termos da legislação essa atividade desenvolvida não se qualifica como agroindustrial para que a contribuinte faça jus à dedução do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Os serviços contratados de pessoas jurídicas aplicados sobre as máquinas e equipamentos são considerados insumos, para fins de creditamento de PIS e Cofins, desde que tais máquinas e equipamentos sejam, comprovadamente, utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

HONORÁRIOS DE ADVOGADO E CONTABILIDADE. COMUNICAÇÕES. REEMBOLSO DE QUILOMETRAGEM, VIAGENS E ESTADIAS. CRÉDITOS ORIGINADOS DOS VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO E ENCARGOS SOCIAIS EMPREGADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com honorários de advogado e contabilidade, comunicações, reembolso de quilometragem, viagens, estadias, créditos originados dos valores da folha de pagamento e encargos sociais empregados, não geram direito a crédito por ausência de previsão legal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

INCONSTITUCIONALIDADE. CARF. INCOMPETÊNCIA PARA ANÁLISE

O Conselho Administrativo Fiscal (CARF) não detêm competência para acolher alegações que impliquem no afastamento de normas legais vigentes por suposto vício de inconstitucionalidade.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

ALEGAÇÕES. PROVA.

Cabe à contribuinte trazer ao julgado todos os dados e documentos comprovadores dos fatos que alega, por força do art. 15 e § 4 do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A DRJ equivocou-se e não enfrentou a matéria relativa as despesas com material de uso e consumo/descartáveis. Entretanto, no presente caso, a manutenção do v. Acórdão ora recorrido não implicará em supressão de instância, pois de acordo com o § 3º do art. 59 do Decreto 70.235/1972, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. Preliminar rejeitada.

NULIDADE DECISÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA

Nulidade incorrência. A DRJ pronunciou-se acerca da tese defensiva no tópico 2.2 Honorários de advogado e contabilidade. Preliminar rejeitada.

NULIDADE AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não se vislumbra no caso concreto nenhuma das hipóteses contidas do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas de créditos decorrentes dos dispêndios com material de uso e consumo/descartáveis (toucas, luvas, máscaras e sacos de lixo descartáveis registrados na conta 410300300013 – Material de Uso e Consumo) e, (ii) por maioria de votos, para manter a negativa de provimento em relação aos demais itens do recurso, vencido o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que dava provimento em maior extensão.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores, Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto[a] integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

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

I – Do lançamento Em decorrência da ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

A ação fiscal (TDPF nº 04.0.01.00-2017-00012-8), teve como objeto os tributos IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, período 01/2013 a 12/2014, sendo que o procedimento fiscal sofreu alteração para inclusão na fiscalização o IRPJ e a CSLL referentes ao ano de 2012, e a Contribuição Empresa/Empregador referente aos períodos 01/2014 a 12/2017.

No entanto, o presente processo cuida apenas dos lançamentos da Cofins e da Contribuição para o PIS com a incidência não-cumulativa referentes aos fatos geradores de 01 a 12/2014, conforme constam nos Autos de Infração às fls. 2 a 20.

De acordo com o que foi informado no Relatório de Auditoria Fiscal (fls.21 a 46), foram feitas glosas de créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS aproveitados pela contribuinte, sob justificativas que se resume a seguir.

- Aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero

Créditos que a contribuinte apurou em seu favor calculados sobre as aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero. Valores que não poderiam ser aproveitados tendo em vista a vedação disposta no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

- Créditos decorrentes de serviços prestados por pessoa jurídica

Créditos que a contribuinte utilizou em relação aos serviços prestados por pessoa jurídica cuja natureza não está contemplada no conceito de insumo, não havendo previsão para o seu aproveitamento.

- Créditos originados dos valores da folha de pagamento e encargos dos seus próprios empregados

Utilização indevida de créditos referentes a despesas com folha de pagamento e encargos sociais, de dedutibilidade vedada pela norma, conforme disposto no inciso I do § 2º art. 3, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

- Glosa de créditos indevidos (despesas financeiras PJ)

Ausência de previsão legal para utilização de créditos apurados sobre despesas financeiras.

Além dessas glosas citadas, foi constatado também insuficiência de declaração/recolhimento dessas contribuições, conforme a seguir.

- Falta de declaração e recolhimento das contribuições para o PIS/Cofins sobre o valor do ICMS incidente nas vendas efetuadas.

A contribuinte não incluiu o ICMS na apuração da base de cálculo das contribuições.

Segundo justificativa apresentada pela fiscalizada, foi feita a dedução do ICMS "... por entender pela legislação vigente e acompanhamento do judiciário ser passível tal redução".

Incidentes sobre a totalidade das receitas, e não dispondo a contribuinte de autorização judicial para não incluir o ICMS na base de cálculo dessas contribuições, foi feito o cálculo dos débitos da fiscalizada, acrescentando os valores excluídos indevidamente.

II – Da Impugnação

Foi dada ciência dos Autos de Infração por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 22/11/2018 (fl. 920), tendo sido apresentada Impugnação em 21/12/2018.

A seguir estão sintetizadas as alegações e fundamentações apresentadas pela Impugnante.

A. DA SUPOSTA INCLUSÃO INDEVIDA DE VALORES NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS: GLOSA DE CRÉDITOS INFORMADOS/CALCULADOS E TIDOS COMO SEM PREVISÃO LEGAL PARA O SEU APROVEITAMENTO ...

A.1. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO

A empresa fornece refeições coletivas, onde cerca de 70% dos insumos por ela utilizados são tributados, na entrada, à alíquota zero, a exemplo de arroz, feijão, carne e os legumes.

A.2. CRÉDITOS DECORRENTES DE SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA

A.2.1 HONORÁRIOS DE ADVOGADO E CONTABILIDADE ...

A.2.2 COMUNICAÇÕES A empresa necessita do serviço de comunicação diretamente no exercício de sua atividade no fornecimento de merenda nas escolas da municipalidade contratante, como, por exemplo, utiliza a ferramenta de telefonia de forma constante entre os agentes da empresa.

Trata-se de insumo na prestação de serviço nos moldes do inciso II do art.3º da Lei nº 10.637, de 2002. O item comunicação é colocado na formação do preço da prestação de serviço de nutrição, não há como não o defini como insumo.

...

A.2.3 REEMBOLSO DE QUILOMETRAGEM, VIAGENS E ESTADIAS Trata-se de dispêndios com deslocamentos com pessoal e produtos no exercício da atividade da Defendente, que os tornam itens essenciais à prestação de seus serviços.

...

A.2.4 SEGUROS Como vencedora do certame licitatório, a empresa é obrigada a apresentar garantia para execução do contrato, sendo necessária a contratação de seguro em favor dos funcionários que prestam serviços nas dependências da contratante.

...

A.2.5 INTERNET ...

A.2.6 MATERIAL DE ESCRITÓRIO Nesse item estão computados os custos de elaboração de cardápio, formalização de indicações nutricionais e materiais necessários para cumprimento dessas atividades que estão ligadas diretamente a produção e execução dos serviços prestados.

...

A.2.7 ASSINATURAS DE PUBLICAÇÕES

As despesas/custos classificados como Assinaturas de Publicações tratam-se de gastos para manter a atividade intelectual do serviço prestado, assim garantindo a execução e prestação do serviço de forma organizada, visto que o setor nutricional é bem amplo e atinge desde a infância até a terceira idade.

...

A.2.8 DESPESAS COM MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO

Gastos com manutenção da geladeira para resfriar os produtos perecíveis, fogões, fornos e caldeiras que são necessários ao preparo do alimento, ...

A.2.9 DESPESAS COM MATERIAIS DESCARTÁVEIS

Gastos pertinentes ao uso e consumo de tocas, luvas, máscaras, saco de lixo, etc, necessários à prestação de serviços, pois o preparo necessita de assiduidade

(tocas, máscaras, luvas e afins) e gera um descarte necessário (sacos de lixo e etc.), ...

A.2.10 DESPESAS COM ÁGUA E ESGOTO

Os produtos necessitam ser higienizados antes de serem preparados, como no caso de hortifrutigranjeiros, e a cozinha e os talheres necessitam estar em condições impecáveis para utilização, ...

A.2.11 DESPESAS COM CORREIOS E MALOTES

A empresa necessita encaminhar a CTPS para a contabilidade para proceder ao registro e demais anotações correlatas dos funcionários contratados, ...

A.2.12 DESPESAS COM SERVIÇOS DE MOTOBOY

Utiliza o motoboy para deslocamento entre unidades de operação para atender necessidade de se retirar pequenas quantidades de alimentos, materiais descartáveis e demais insumos ...

A.2.13 CRÉDITOS ORIGINADOS DOS VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO E ENCARGOS SOCIAIS DOS SEUS PRÓPRIOS EMPREGADOS ...

No caso vertente, trata-se do creditamento dos valores pagos à título de mão de obra da folha de pagamento (pessoa física), encargos, vale-transporte, assistência médica, cestas básicas, horas extras e etc. com referência ao PIS/Pasep e à Cofins.

A referida mão de obra enquadra-se perfeitamente no conceito de insumo, consistente na necessária preparação e fornecimento das refeições pela empresa, consumindo-se na prestação dos serviços, mostrando-se plausível o creditamento efetuado pela empresa.

Além de alimentos, fornece mão de obra faturada em separado, com a emissão de notas fiscais de locação de mão de obra. Por conta disso, mostra-se extremamente plausível o creditamento efetuado pela empresa.

Dentre os créditos glosados nessa rubrica, há os referentes às despesas/custos com assistência médica, vale-transporte e cestas básicas pagos a pessoas jurídicas. Na remota possibilidade de se manter a autuação, há de se excluir dos cálculos esses valores.

A.2.14 DESPESAS FINANCEIRAS ...

B. INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO/RECOLHIMENTO: FALTA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/COFINS SOBRE O VALOR DO ICMS INCIDENTE NAS VENDAS EFETUADAS ...

C. DA INAPLICABILIDADE DO PERCENTUAL DE 75% NA MULTA PROPORCIONAL DEVIDO AO SEU CARÁTER CONFISCATÓRIO

Em última hipótese, em qualquer caso em que seja julgado subsistente parcial ou totalmente os Autos de infração correlatos ao epigrafado procedimento administrativo, requer a redução da multa proporcional aquém do percentual de

75% (setenta e cinco por cento), seja para o percentual de 20% (vinte por cento) ou outro percentual, desde que proporcional ao caso, pois caracterizado o desvio de finalidade da sanção fiscal e violada a vedação constitucional do confisco.

A impugnação foi julgada pela DRJ Belo Horizonte, Acórdão nº 02-92.739, de 22 de abril de 2019, improcedente em parte.

Acórdão 02-92.739 - 6ª Turma da DRJ/BHE

Sessão de 22 de abril de 2019

Processo 10469.726145/2018-28

Interessado SPBRASIL ALIMENTACAO E SERVICOS LTDA.

CNPJ/CPF 02.293.852/0001-40

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. AUTORIDADE JULGADORA. INCOMPETÊNCIA.

A autoridade julgadora está vinculada à legislação tributária, sendo incompetente para apreciação de inconstitucionalidade de lei ou ilegalidade de atos regularmente editados pela Administração Tributária, salvo nos casos especiais previstos no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

ALEGAÇÕES. PROVA.

Cabe à contribuinte no momento da apresentação da Impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos comprovadores dos fatos que alega, por força do art. 15 e § 4 do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 MULTA REGULAMENTAR. EFEITO DE CONFISCO.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) não detêm competência para acolher alegações que impliquem no afastamento de normas legais vigentes por suposto vício de inconstitucionalidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO PARA CREDITAMENTO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp. nº 1.221.170/PR, não contemplando todo e qualquer custo ou despesas operacionais.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMO. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE

Não dará direito a crédito da contribuição o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE INCOMPATÍVEL.

O crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, tem como destinatário a pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial e que adquira os produtos sujeitos ao desconto presumível (Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006), não cabendo estender a presunção a contribuinte cuja atividade não seja assim considerada pela legislação.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Os serviços contratados de pessoas jurídicas aplicados sobre as máquinas e equipamentos são considerados insumos, para fins de creditamento de PIS e Cofins, desde que tais máquinas e equipamentos sejam, comprovadamente, utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

CRÉDITOS. DESPESAS FINANCEIRAS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para apropriação de créditos da Cofins em relação a despesas financeiras.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ÁGUA E ESGOTO.

POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No regime da não-cumulatividade é possível o desconto pela pessoa jurídica de crédito calculado sobre dispêndio com água e esgoto na atividade de produção e fornecimento de alimentos à venda, por integrar o processo produtivo e o próprio produto fornecido.

BASE DE CÁLCULO. ICMS.

O ICMS integra a base de cálculo da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os argumentos apresentados na Impugnação. Requer a Recorrente:

- anulação do v. Acórdão recorrido, retornando os autos à DRJ/BHE para que se analise as teses em questão e restitua o prazo para recurso, cancelando se o termo de revelia indevidamente lavrado em relação à glosa dos materiais de uso e consumo;
- cancelamento da autuação em virtude do reconhecimento do direito aos créditos que foram tomados de acordo com as teses delimitadas em razão da essencialidade e relevância das despesas;
- caso seja julgado parcialmente procedente o auto de infração, em relação aos créditos que seriam originados pela “aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero” pugna-se pelo reconhecimento ao direito da empresa autuada ao crédito presumido previsto no artigo 8º da lei nº. 10.925/2004, afastando-se a vedação da IN SRF 660/06;
- a suspensão do julgamento do presente recurso até o trânsito em julgado do RE em tramite perante o c. STF em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS;
- a redução da multa proporcional aquém do percentual de 75% (setenta e cinco por cento), seja para o percentual de 20% (vinte por cento) ou outro desde que proporcional ao caso, pois caracterizado o desvio de finalidade da sanção fiscal e violada a vedação constitucional do confisco.

Vieram os autos para análise desta Turma que por meio da Resolução nº 3201-002.938 sobrestou o feito no DIPRO/CARF até que ocorresse o julgamento definitivo do RE 574.706 STF.

Considerando que o STF proferiu decisão no Recurso Extraordinário 574.706 os autos foram reencaminhados à 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Preliminares

Nulidade - cerceamento de defesa pela falta de apreciação da impugnação em relação à glosa dos créditos apurados sobre os dispêndios registrados na conta 410300300013 – material de uso e consumo

A DRJ manifestou em relação as despesas com materiais de uso e consumo/ descartáveis nos seguintes termos:

Referente à glosa dos créditos apurados sobre os dispêndios registrados na conta 410300300013 - Material de Uso e Consumo, a Impugnante não se manifestou a respeito. Assim, foi considerada não impugnada essa glosa, não tendo se instaurado o litígio em relação a essa parte.

Especificamente em relação aos descartáveis:

A Defendente se refere a gasto pertinente ao uso e consumo de toucas, luvas, máscaras, saco de lixo, etc, necessários à prestação de serviços, pois o preparo necessita de assiduidade (toucas, máscaras, luvas e afins) e gera um descarte necessário (sacos de lixo e etc.), sem os quais há perda de qualidade do produto/serviço fornecido, que se enquadra diretamente no conceito de insumo necessário ao desenvolvimento da atividade empresarial da Defendente, devendo ser considerado o creditamento.

Entretanto, não se verifica que tenha havido alguma glosa em relação a algum gasto com os materiais referidos. No quadro colocado no parágrafo 29 do Relatório de Auditoria Fiscal (fl. 26) não figura conta contábil com essa descrição. Tampouco se constata nos históricos dos registros listados no “DOCUMENTO – 09” (fl. 549 a 608) alusão a algum gasto relativo aos materiais mencionados pela Defendente.

Não se constatando a alegada glosa, não há pronunciamento positivo ou negativo em relação à pretensão da Interessada, posto que não existe lide a ser apreciada.

Em sede de Recurso Voluntário a Recorrente defende:

06. Defende o v. Acórdão que a ora Recorrente não teria se manifestado acerca da glosa dos créditos apurados sobre os dispêndios registrados na conta 410300300013 – Material de Uso e Consumo, considerando-a não impugnada.

07. Ocorre que, consoante disposição contida no segundo parágrafo do tópico “II – DO DIREITO” contido na impugnação, a ora Recorrente expressamente informa que procedeu à defesa em conjunto de todos os tópicos, referindo-se individualmente apenas aos créditos que demandavam maior atenção.

08. Assim, ao revés do quanto alegado a glosa dos créditos apurados sobre os dispêndios registrados na conta 410300300013 – Material de Uso e Consumo se insere no conteúdo da defesa, especialmente no tópico “a impugnação apresentada e deve ser avaliado sob pena de cerceamento do direito de defesa da ora Recorrente.

09. Diante do acima exposto é nítido o erro material do v. acórdão equivocada interpretação acerca da alegada falta de manifestação da ora Recorrente e, conseqüente falta de fundamentação legal acerca da glosa acima referida no presente tópico.

10. Tamanha a veracidade que se procedeu à análise da tese defensiva correlata no item 2 do v. acórdão, tendo se denominado de “2. Arguição de que os valores glosados se adequam ao conceito de insumo”.

11. E ainda vê-se que o material de uso e consumo foi devidamente defendido no tópico “A.2.9 DESPESAS COM MATERIAIS DESCARTÁVEIS” que nada mais são do que materiais de uso e consumo.

12. Tamanha a veracidade que esse tópico se inicia com a seguinte afirmação em seu segundo parágrafo: “Gasto pertinente ao uso e consumo/descartáveis..” e que foram ignorados no julgamento do recurso como se vê no tópico 2.5 do v. acórdão a seguir transcrito:

(...)

13. Desse modo o v. acórdão ora recorrido se mostra nulo de pleno direito, nos moldes do artigo 59, II do Decreto nº 70.235/72 e que prevê a nulidade dos atos que foram praticados com preterição do direito de defesa, tal qual restou defendido nº presente tópico.

14. A manutenção do v. Acórdão ora recorrido implica em supressão de instância, pois se esse r. Tribunal Administrativo conhecer ou não da tese analisando-a sob o foco em que se mostra devido sem que o mesmo tenha ocorrido na DRJ, esse e. CARF estará decidindo matéria que deveria ter sido conhecida pela instância inferior mas não o foi, suprimindo-a.

15. Ademais, a falta de análise dessa tese implicou na lavratura de termo de revelia indevido em virtude da impugnação dessa glosa efetuada e comprovada.

16. Diante do acima exposto é nítido o equívoco procedido ao se analisar o mérito da defesa, preterindo-se o direito à ampla defesa e ao contraditório pela falta de análise da impugnação em relação ao tópico em questão.

17. Com base no acima exposto, o v. Acórdão ora recorrido mostra-se viciado, devendo ser retificado para a correção dessa mácula sob pena de cerceamento ao

direito de defesa da Recorrente, violando os princípios da ampla defesa, do contraditório, da reserva legal, além do devido processo legal, cancelando-se imediatamente o termo de revelia lavrado em apartado em relação à glosa ora esclarecida.

Depreende-se da análise dos autos que de fato a DRJ equivocou-se e não enfrentou a matéria relativa as despesas com material de uso e consumo/descartáveis, entretanto, no presente caso, a manutenção do v. Acórdão ora recorrido não implicará em supressão de instância, pois de acordo com o § 3º do art. 59 do Decreto 70.235/1972, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Nulidade por omissão

Aduz a Recorrente:

18. Com a confecção do v. Acórdão ora impugnado, a douta 6ª Turma da DRJ/BHE omitiu-se acerca da tese defensiva consistente no alegado vício formal acerca da glosa das despesas com Honorários de Advogado e Contabilidade.

19. Mesmo tendo mencionado no 1º parágrafo do item 2.2 às fls. 21 do v. Acórdão que a Recorrente alegou vício formal em sua impugnação, ficou-se inerte em apreciar referida tese defensiva.

20. Tal omissão macula o decisum in totum, fazendo-se necessária a sua anulação para que se proceda à análise da tese defensiva em questão.

21. Referida nulidade vem expressamente prevista de acordo com o disposto no artigo 59, II do Decreto nº 70.235/72, que explicita as hipóteses de nulidade, senão vejamos:

“Art.59. São nulos:

(...)

II – Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”. (grifou-se).

22. Aliás, no mesmo Decreto ora citado, existe a previsão das regras que regulam a confecção das decisões administrativas, consoante se constata pelas letras do artigo 31, do Decreto 70.235/72, onde consta que:

“Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra TODAS as exigências”. (Grifos Nossos).

23. Sendo que a falta de apreciação de tese defensiva não se trata de omissão que possa ser corrigida de ofícios, pois o artigo 32 do mesmo decreto prevê que apenas inexatidões materiais e erros descrita ou de cálculo poderão ser corrigidos de ofício, senão vejamos:

“Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo”.

24. Neste norte, todos sabem da existência dos princípios norteadores da Administração Pública, entre os quais, destaca-se o da estrita legalidade, bem como o do devido processo legal.

25. Tem-se Nobres Julgadores desse r. Conselho Administrativo, que a Administração Tributária não pode se furtar em reconhecer os princípios da Administração Pública, deixando de atuar com a devida legalidade, apontando todos os aspectos que configuram uma legítima ação de fiscalização, discriminando seus atos, que diga-se oportunamente, devem ser desta forma.

26. Todavia, nota-se que o v. Acórdão ora recorrido fere tais princípios, já que não apreciou os argumentos lançados pela ora Recorrente, omitindo-se acerca de tese defensiva.

27. Referidos princípios são taxativamente encontrados em nossa Carta Magna, ao determinar que todas as decisões, sejam elas judiciais ou administrativas, deverão ser fundamentadas e deve se respeitar o devido processo legal, garantindo-se o contraditório e a ampla defesa ao cidadão, havendo omissão acerca de tese defensiva, não houve fundamentação alguma a respeito dela, não observou-se o devido processo legal e muito menos se garantiu o direito ao contraditório e à ampla defesa à recorrente.

28. Ora Cultos Julgadores, em que pese o respeito pelo entendimento do nobre Julgador, não pode a ora Recorrente satisfazer-se com a r. decisão, vez que nossa Constituição Federal prevê, taxativamente, que a ampla defesa e o contraditório são assegurados aos cidadãos, seja na esfera judicial, seja na esfera administrativa, que por sua vez, deverá rebater e fundamentar em suas decisões, cada argumento levantado pelo administrado observado o devido processo legal.

29. O direito de defesa não se resume a um simples direito de manifestação no processo, ou seja:

ü envolve mais amplamente o direito de informação sobre o objeto do processo, obrigando assim o órgão julgador a informar a parte contrária dos atos praticados no processo e sobre os elementos dele constantes;

ü envolve o direito de manifestação, assegurando ao defendente a possibilidade de manifestar-se oralmente ou por escrito sobre os elementos fáticos e jurídicos do processo; e ü envolve o direito de ver seus argumentos contemplados pelo órgão incumbido de julgar, correspondendo, obviamente, no caso do processo

administrativo, ao dever da Administração de conferir atenção a esses argumentos, conferindo-lhes a devida relevância, envolvendo não o dever de tomar conhecimento, como também, o de considerar, séria e detidamente, as razões apresentadas.

30. Ao julgar a impugnação da ora Recorrente, deixou-se de analisar as questões suscitadas, omitindo-se a respeito de tese defensiva que implicará na redução considerável da base de cálculo utilizada para a autuação, impedindo seu direito constitucional da ampla defesa.

(...)

32. Assim, a ora Recorrente requer seja anulada a decisão de 1ª Instância, retornando os autos para sua devida apreciação da tese esposada.

Razão não assiste a Recorrente, da leitura do acórdão recorrido vê-se que a DRJ pronunciou-se acerca da tese defensiva no tópico 2.2 Honorários de advogado e contabilidade, a saber:

Arguindo vício formal, a Defendente alega que essas despesas são necessárias para o desenvolvimento dos serviços da empresa, indispensáveis e inerentes, que casos fossem tirados esses serviços da cadeia produtiva, os serviços prestados e os produtos fornecidos tornar-se-iam inúteis, eis que certamente não venceria os certames e não conseguiria exercer sua atividade.

Os históricos que constam nos itens relacionados nas contas 420200300040 - Honorários Advocatícios e 420200300041 - Honorários Contábeis nº “Documento – 09” de fls. 549 a 608 informam que os dispêndios glosados são referentes serviços advocatícios e assessoria contábil/honorário contábil.

Ao mencionar a importância dessas despesas, vê-se que a Defendente entende que os dispêndios atendem aos requisitos postos no mencionado julgado no STJ para serem considerados como insumo.

Não obstante os argumentos apresentados, registre-se que a contribuinte não tem o direito à dedução de créditos de PIS e Cofins, com base nas Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, de todos os bens e serviços que constituam custos ou despesas dos serviços prestados, mas tão somente em relação às despesas taxativamente arroladas nos incisos das referidas leis e na aquisição de insumos no sentido explicitado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, pela PGFN na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF e pela RFB no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

Note-se que dispêndios com serviços advocatícios e de assessoria contábil/honorário contábil, a despeito de poderem ser consideradas necessárias ao desenvolvimento do objeto social da empresa, não podem ser enquadrados com insumos na atividade-fim da contribuinte (preparo e distribuição de

refeições) com base nos requisitos da essencialidade e relevância postos no mencionado julgado no STJ.

Ou seja, não constituem elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo ou da execução do serviço, e sua falta não lhe priva nem subtrai a qualidade, quantidade e/ou suficiência; tampouco integram o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Portanto, não se enquadrando como insumo para os efeitos que se pretende, foi correta a glosa efetuada pela Fiscalização, não havendo que se falar em vício formal ou em reparo a ser feito em relação a esse tópico.

Ademais, um julgador não é obrigado a analisar cada um dos argumentos apresentados pelas partes, mas sim os argumentos que são relevantes e capazes de influenciar o resultado do julgamento, conforme o art. 489, § 1º, inciso IV, do Código de Processo Civil. A decisão deve ser fundamentada de forma suficiente, indicando os motivos que embasam a conclusão tomada, mas não precisa, necessariamente, debater todos os pontos levantados. Nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça – STJ já se pronunciou:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Assim, rejeito a nulidade arguida.

Nulidade Auto de Infração em virtude da sua fundamentação não se adequar ao teor defendido no v. acórdão

Defende a Recorrente a nulidade Auto de Infração em virtude da sua fundamentação não se adequar ao teor defendido no v. acórdão:

(...) a autuação baseou-se na possibilidade de restrição indiscriminada ao creditamento do PIS e da COFINS regradada pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004 enquanto o v. acórdão se fundamenta na essencialidade e relevância consoante julgamento realizado pelo c. STF em fevereiro de 2018.

45. Por conseguinte, uma vez que a fundamentação utilizada para a manutenção do auto de infração pela r. DRJ difere da fundamentação utilizada pelos nobres auditores fiscais quando de sua lavratura, é porque o mesmo deve ser anulado para que outro seja lavrado com a fundamentação correta para justificar o lançamento sob pena de nulidade, o que desde já se requer.

Nesta matéria, também não assiste razão a Recorrente, primeiro porque no caso em análise não se vislumbra nenhuma das hipóteses contidas do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, segundo porque ao proferir a decisão de primeira instância a DRJ apenas fez aplicar o conceito de insumo a luz da jurisprudência do STJ fixada em tese de repetitivo.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito

Inicialmente importa destacar exercer a Recorrente atividade de fornecimento de alimentos preparados (merenda escolar), nesse sentido em relação a possível reversão das glosas mantidas pela DRJ e contestadas pela Recorrente, antes de enfrentar o mérito, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos.

Pois bem, estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

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

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

valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

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

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

(destaques não constam do original)

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

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

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Dito isto, nos termos da legislação e do Parecer Normativo Cosit 05-2018 supracitados, e considerando exercer a Recorrente atividade de fornecimento de alimentos preparados (merenda escolar), passo a analisar as glosas mantidas pela DRJ.

Ocorre que, de tudo que até aqui foi dito e aceita por esta Relatora como premissa na análise da matéria posta em relação a manutenção das glosas relativas a aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero, honorários de advogado e contabilidade, comunicações; reembolso de quilometragem, viagens e estadias; seguros; internet; material de escritório; assinatura de publicações; despesas com correios e malotes; despesas com serviços de motoboy, despesas com manutenção e conservação, créditos originados dos valores da folha de pagamento e encargos sociais dos seus próprios empregados, despesas financeiras, em que pese os argumentos apresentados pela recorrente razão não lhe assiste.

Dessa forma, por entender que a decisão proferida pela DRJ, sobre este ponto específico, seguiu o rumo correto, utilizo sua fundamentação como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF:

2.1 – Aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero

Nesse ponto, a Fiscalização não chegou a avaliar se a aquisição se enquadrava ou não como insumo na atividade da contribuinte, tendo em vista que a impossibilidade de aproveitamento foi fundamentada no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que veda o creditamento sobre aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero.

Entende a Impugnante que tem direito ao creditamento em relação aos insumos utilizados na produção de refeições fornecidas, ainda que na entrada tenha sido tributado à alíquota zero, pois a contribuinte paga indiretamente as contribuições embutidas nos preços relativos aos insumos, como as que incidiram sobre adubos, fertilizantes, maquinários, etc. empregados no processo produtivo.

Alternativamente, objetiva ter reconhecido o direito ao crédito presumido a que se refere o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Referente a esse ponto, o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que assim dispõe:

Art. 3º...

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - ... base na vedação disposta

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

§ 3º ...

A respeito do entendimento da administração pela inexistência de direito a crédito dessas contribuições no caso de aquisição de bens ou serviços em operações sujeitas à alíquota zero, foi reproduzida no já citado Relatório de Auditoria Fiscal a conclusão constante na Solução de Consulta Cosit/RFB 99.074/2017.

A cópia da mencionada Solução de Consulta Cosit/RFB 99.074/2017, constante no “DOCUMENTO – 08” de fls. 540 a 548 anexado ao Relatório de Auditoria Fiscal, traz a fundamentação desse entendimento. Essa Solução de Consulta tem as ementas reproduzidas a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO.

AQUISIÇÃO DE INSUMO. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE

Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO.

AQUISIÇÃO DE INSUMO. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº10.637/2002, arts. 3º, § 2º, II, e 5º, III.

Limitado dessa forma pela lei, resta concluir pela impossibilidade do creditamento em relação às aquisições de bens e serviços sobre as quais incidiu a alíquota zero.

Quanto ao pedido alternativo, verifica-se que o benefício do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, é destinado à pessoa jurídica relacionada à atividade agroindustrial produtora de mercadorias classificadas nas NCM listadas no caput deste artigo (reproduzido a seguir), quando adquire de pessoa física ou cooperado pessoa física bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (utilizados como insumos):

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica que

exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.
(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º ...

Conforme o prescrito no § 1º transcrito, permite-se o creditamento em relação a aquisições de pessoas jurídicas referidas e nos limites ali detalhados.

Essa permissão dada à pessoa jurídica produtora das mercadorias elencadas nesse caput para utilização de crédito sobre aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições é exceção à regra disposta no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que restringe o aproveitamento de crédito de PIS e Cofins pela contribuinte nesses casos.

A Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, que disciplinou a utilização do crédito presumido disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, trouxe a seguinte redação no que é pertinente à análise em comento:

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

a) nos capítulos 2 e 3, exceto os produtos vivos deste capítulo;

a) no capítulo 2, exceto os códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)a) no capítulo 2, exceto os códigos 02.01, 02.02, 02.03, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)b) no capítulo 4;

c) nos códigos 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99;

d) nos capítulos 8 a 12, 15 e 16;

d) nos capítulos 8 a 12, e 15, exceto o código 1502.00.1; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)d) nos capítulos 8 a 12, e 15, exceto os códigos 0901.1 e 1502.00.1; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)

e) nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00;

e) nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09 e 2209.00.00; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)f) no

capítulo 23; e f) no capítulo 23, exceto as preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)f) no capítulo 23, exceto o código 23.09.90. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)g) no capítulo 3, exceto os produtos vivos deste capítulo; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)h) no capítulo 16; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)II - classificados no código 22.04, da NCM.

§ 1º O direito ao desconto de créditos presumidos na forma do caput aplica-se, também, à sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial.

§ 2º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do caput do art. 3º a utilização de créditos presumidos na forma deste artigo.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo também em relação às mercadorias relacionadas no caput quando, produzidas pela própria pessoa jurídica ou sociedade cooperativa, forem por ela utilizadas como insumo na produção de outras mercadorias.

§ 4º O disposto no inciso I do caput não se aplica aos produtos classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, no que for contrário ao disposto nos arts. 54 a 56 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)(Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1346, de 16 de abril de 2013)

DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL

Art. 6º Para os efeitos desta Instrução Normativa, entende-se por atividade agroindustrial:

I - a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990;

e II - o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.

De acordo com o que foi constatado pela Fiscalização e informado na Impugnação, a empresa tem como atividade o fornecimento de alimentos preparados (merenda escolar). Nos termos dessa legislação exposta, essa atividade desenvolvida não se qualifica como agroindustrial para que a

contribuinte faça jus à dedução do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925 referido pela Impugnante.

Dessa forma, produto fornecido pela contribuinte não a habilita a desconto de créditos presumidos calculados em relação aos bens utilizados como insumos no preparo dos alimentos, mesmo se as aquisições se enquadrassem nos códigos NCM passíveis de aproveitamento do crédito.

Assim, não há reparo a ser feito no lançamento referente a esse item, não havendo crédito presumido a ser considerado.

2.2 Honorários de advogado e contabilidade

Arguindo vício formal, a Defendente alega que essas despesas são necessárias para o desenvolvimento dos serviços da empresa, indispensáveis e inerentes, que casos fossem tirados esses serviços da cadeia produtiva, os serviços prestados e os produtos fornecidos tornar-se-iam inúteis, eis que certamente não venceria os certames e não conseguiria exercer sua atividade.

Os históricos que constam nos itens relacionados nas contas 420200300040 - Honorários Advocatícios e 420200300041 - Honorários Contábeis no “Documento – 09” de fls. 549 a 608 informam que os dispêndios glosados são referentes serviços advocatícios e assessoria contábil/honorário contábil.

Ao mencionar a importância dessas despesas, vê-se que a Defendente entende que os dispêndios atendem aos requisitos postos no mencionado julgado no STJ para serem considerados como insumo.

Não obstante os argumentos apresentados, registre-se que a contribuinte não tem o direito à dedução de créditos de PIS e Cofins, com base nas Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, de todos os bens e serviços que constituam custos ou despesas dos serviços prestados, mas tão somente em relação às despesas taxativamente arroladas nos incisos das referidas leis e na aquisição de insumos no sentido explicitado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, pela PGFN na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF e pela RFB no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

Note-se que dispêndios com serviços advocatícios e de assessoria contábil/honorário contábil, a despeito de poderem ser consideradas necessárias ao desenvolvimento do objeto social da empresa, não podem ser enquadrados com insumos na atividade-fim da contribuinte (preparo e distribuição de refeições) com base nos requisitos da essencialidade e relevância postos no mencionado julgado no STJ.

Ou seja, não constituem elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo ou da execução do serviço, e sua falta não lhe priva nem subtrai a qualidade, quantidade e/ou suficiência; tampouco integram o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Portanto, não se enquadrando como insumo para os efeitos que se pretende, foi correta a glosa efetuada pela Fiscalização, não havendo que se falar em vício formal ou em reparo a ser feito em relação a esse tópico.

2.3 Comunicações; Reembolso de quilometragem, viagens e estadias;

Seguros; Internet; Material de escritório; Assinatura de publicações; Despesas com correios e malotes; Despesas com serviços de Motoboy Os históricos dos registros referentes a esses dispêndios nas respectivas contas trazem as informações a seguir:

420200300004 – Comunicações: despesas com telefonia;

420200300044 - Reembolso de Quilometragem: reembolso de quilometragem;

420200300009 – Viagens e estadas: reembolsos e pagamentos a diversas pessoas;

420200300008 - Seguros: pagamentos de seguro e carta fiança;

420200300027 - Internet: pagamento de provedor de internet e relacionados à informática;

420200300005 - Material escritório: material de escritório;

420200300020 – Assinaturas e publicações: pagamento impressos/publicações;

420200300036 - Correios e Malotes: pagamento aos correios;

420200300045 - Serviços Motoboy: pagamentos serviços de transportes a motoboy;

Não obstante as alegações apresentadas pela Defendente para manutenção dos creditamentos em relação a essas despesas, pode se ver claramente, pelas mesmas razões já expostas acima, que os dispêndios elencados nesse item não constituem elementos estruturais e inseparáveis do processo produtivo ou da execução do serviço, e sua falta não lhe priva nem subtrai a qualidade, quantidade e/ou suficiência; tampouco integram o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva ou por imposição legal.

Assim, não há como considerar tais dispêndios como insumo, devendo ser mantida a glosa efetuada.

2.4 Despesas com manutenção e conservação

Os históricos dos registros na conta relativa a esse item trazem as informações a seguir:

410300300010 - Manutenção e Conservação: PGTO Manutenção e Reforma - BARSOTTI VIAGENS E TURISMO LTDA; PAGTO Manutenção e Reforma -VICTOR SERRAO VERISSIMO ME; PAGTO F E R EVENTOS LOCACOES E SEV LTDA.

Segundo a Defendente, trata-se de gastos com manutenção da geladeira para resfriar os produtos perecíveis, fogões, fornos e caldeiras que são necessários ao preparo do alimento, compondo a sua cadeia produtiva diretamente, de modo

que a supressão dessa despesa acarretaria a impossibilidade da prestação dos serviços.

De fato, de acordo com o entendimento trazido no citado Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, é possível o creditamento em relação a gastos com manutenção e conservação de máquinas e equipamentos utilizados na produção ou na prestação de serviços.

Segundo esse Parecer, os serviços contratados de pessoas jurídicas aplicados sobre as máquinas e equipamentos são considerados insumos, para fins de creditamento de PIS e Cofins, desde que tais máquinas e equipamentos sejam, comprovadamente, utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

No caso presente, a Interessada limitou-se a alegar que as despesas relativas a esse item são referentes a gastos com manutenção de equipamentos necessários ao preparo do alimento, não tendo feito prova de que os valores registrados nessa conta 410300300010 - Manutenção e Conservação referem-se a gastos com manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção ou prestação de serviços passíveis de creditamento.

Ademais, observa-se nos históricos dos registros contábeis que os pagamentos foram feitos a empresas cujas denominações sociais não sugerem que têm como atividade a manutenção e conservação de equipamentos industriais.

Assim, sem elementos, fica inviabilizada a análise para saber se os valores registrados nessa conta se referem a gastos com manutenção e conservação aplicados a máquinas e equipamentos utilizados na produção ou prestação de serviços passíveis de creditamento, não havendo como deferir a reversão da glosa pretendida pela Defendente.

(...)

2.7 Créditos originados dos valores da folha de pagamento e encargos sociais dos seus próprios empregados

Foram glosados os dispêndios com a folha de pagamento, nos totais conforme consta no “DOCUMENTO – 06” anexo ao Relatório de Auditoria Fiscal, bem como as despesas a seguir, sobre os quais a contribuinte se apurou créditos das contribuições.

Os históricos dos registros referentes a essas glosas trazem nas respectivas contas as informações a seguir (vide “DOCUMENTO – 09” anexo ao Relatório de Auditoria Fiscal). A documentação apresentada junto à Impugnação corrobora as informações:

420200100011 - Assistência Médica: despesas com assistência médica;

410300100011 - Assistência Médica: pagamento de assistência médica;

420200100012 - Vale Transporte: pagamento de vale transporte;

420200100018 - Cesta Básica: pagamento de cesta básica e cesta de natal.

A Fiscalização fez glosa de tais créditos fundado na vedação expressa na norma, conforme disposto no inciso I do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Com base no entendimento apresentado na Impugnação de que insumo representa todos os gastos fixos ou variáveis indispensáveis à produção ou prestação de serviço, bem como ao funcionamento da empresa, a sua manutenção e ao seu aprimoramento, a Impugnante alega que a vedação do crédito sobre os valores pagos a título de mão de obra (pessoa física), encargos, vale-transporte, assistência médica, cestas básicas, horas extras e etc.

viola diretamente os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da livre concorrência.

Sustenta que descabe a aplicação do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, no caso, pois a alteração constitucional que inseriu o § 12 no art. 195 da CF/88 se deu em data posterior à legislação que trata das alterações do PIS e da Cofins, padecendo, então, de regulamentação, revogando, ainda que tacitamente a legislação anterior que trate de modo diverso a tributação do PIS e da Cofins.

Alega também que nos contratos de prestação de serviços da empresa, além da contratação do fornecimento dos alimentos (arroz, feijão, carne, salada, frutas, sucos e etc...), há também a contratação de locação de mão de obra para o preparo, fornecimento, e o gerenciamento nutricional, trata-se, portanto, de mão de obra que, além de ser necessária ao objeto da empresa, se consome na sua cadeia produtiva, tanto que na formação do preço (proposta) para os editais o custo de mão de obra é lançado em separado e assim também é faturado, conforme as notas fiscais de prestação de serviços dos períodos fiscalizados, onde se verifica que o código de emissão das notas é de locação de mão de obra.

Aduz, que a despesa relativa à mão de obra enquadra-se perfeitamente no conceito de insumo, consistente na necessária preparação e fornecimento das refeições que a empresa fornece, consumindo-se na prestação dos serviços, mostrando-se plausível o creditamento efetuado pela empresa. Dentre os créditos glosados nessa rubrica, há os referentes às despesas/custos com assistência médica, vale-transporte e cestas básicas pagos a pessoas jurídicas. Na remota possibilidade de se manter a autuação, há de se excluir dos cálculos esses valores.

Defende a impugnante um conceito amplo de insumos, com base na essencialidade ou relevância, tal como trazidos no julgamento, pelo Superior Tribunal de Justiça, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que definiu quais seriam as despesas dedutíveis da base de cálculo. No seu entendimento, a folha de

pagamento e as demais despesas glosadas são insumos para efeito de cálculos das contribuições de PIS e Cofins e dedutíveis da base de cálculo.

Conforme já posto acima nas considerações gerais, em relação a aspecto da alegada inconstitucionalidade, a autoridade administrativa não tem competência para se pronunciar sobre entendimento de que leis que instituíram a Contribuição para o PIS e a Cofins são inválidas, porque não estão conformes à Constituição Federal, não cabendo ao julgador afastar a cobrança do tributo sob esse fundamento.

Em que pesem os argumentos apresentados, não se pode dar razão à contribuinte, uma vez que a lei não comporta a amplitude da interpretação pretendida.

Agiu acertadamente a fiscalização, tendo em vista que o creditamento referente à mão-de-obra paga a pessoa física é expressamente vedado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 em seus art. 3º, § 2º abaixo transcrito:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Portanto, a despesa com folha de salários não gera crédito por expressa disposição legal, devendo ser mantido o lançamento.

As despesas com cesta básica, assistência médica e vale-transporte não podem ser considerados insumos, já que não são aplicadas ou consumidas na produção ou no serviço prestado pela empresa, mas configuram tão somente mais um custo em relação aos empregados.

Cabe lembrar que, quando o legislador admitiu a possibilidade de se apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a serem deduzidos dos valores apurados mensalmente dessas contribuições, nos casos em que não se referem a insumos consumidos ou aplicados diretamente na produção de bens e produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, ele o fez de forma literal.

Assim, em regra, somente os insumos aplicados na produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção que a despeito disto permitem o desconto de créditos.

Contudo, não consta no rol dos créditos permitidos pela legislação a apuração de créditos sobre tais despesas, ainda que estas representem custo para a empresa.

Ante o exposto, devem ser mantidas essas glosas efetuadas e o lançamento.

2.8 Despesas financeiras

De acordo com o que foi constatado, a contribuinte apurou créditos sobre despesas financeiras no valor de R\$ 20.475.854,88 em janeiro de 2014, relativas ao anos de 2011, 2012 e 2013, registrados na conta 4203001, conforme consta no “DOCUMENTO – 10” (fls. 609 a 836) anexo ao Relatório de Auditoria Fiscal.

De acordo com o mencionado documento, os valores das despesas financeiras são dispêndios tais como tarifa bancária, multa por atraso de pagamento de dívidas, pagamento de juros, e taxa desconto de administradora de cartões.

Observa-se que a justificativa da Fiscalização para não aceitar o crédito apurado pelo interessado foi que, a partir de 01/05/2004, as despesas financeiras deixaram de ser consideradas créditos na apuração da Cofins no momento da entrada em vigor da nova redação do inciso V do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Por sua vez, a Defendente alega que as receitas financeiras são pertencentes ao rol das receitas não-cumulativas auferidas pelas pessoas jurídicas contribuintes, estando correto o seu procedimento de incluí-las no cálculo das receitas brutas não-cumulativas a que se refere o mencionado inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, de mesmo modo que foi correta a sua inclusão no cálculo das receitas brutas totais a que também se refere o aludido dispositivo.

Transcreve-se a seguir, os dispositivos que constam na Lei nº 10.833, de 2003, trazidos pela Fiscalização e pela Defendente (com redação idêntica à constantes na Lei nº 10.637, de 2002):

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

I...

(...)

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);

V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;(Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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

§ 7ºNa hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será

apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou
II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º ...

O exame das alterações na redação do inciso V do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (acima transcrito), e do inciso V do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, indica que, atualmente, inexistente previsão legal para apropriação de valores (creditamento) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a despesas financeiras.

Nesses termos, os mencionados dispêndios registrados na conta 4203001 – Despesas financeiras não podem ser consideradas como insumo da atividade-fim desempenhada pela Interessada, por ausência de previsão legal e por não serem essenciais (não dependem intrínseca e fundamentalmente deles) ou relevantes (não integram o preparo e fornecimento de refeições).

Assim, não havendo previsão de desconto ou possibilidade de enquadramento como insumo, descabe creditamento das contribuições em relação a essas despesas.

Despesas com materiais de uso e consumo/ descartáveis

Conforme constatado nos autos, a Recorrente exerce atividade de fornecimento de alimentos preparados (merenda escolar) e nesse contexto aduz serem os gastos pertinentes ao uso e consumo de tocas, luvas, máscaras, saco de lixo, etc, necessários à prestação de serviços, pois o preparo necessita de assiduidade (tocas, máscaras, luvas e afins) e gera um descarte necessário (sacos de lixo e etc.), sem os quais há perda de qualidade do produto/serviço fornecido.

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

Ante a decisão supracitada, tais despesas, de fato, enquadram-se diretamente no conceito de insumo necessário ao desenvolvimento da atividade empresarial da Recorrente, devendo ser considerado o creditamento.

Assim, revento a glosa relativa materiais de uso e consumo/descartáveis.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

O Supremo Tribunal Federal – STF, em 15 de março de 2017, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Carmen Lúcia (Presidente), apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao Recurso Extraordinário nº 574.706 e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

Posteriormente, em 13 de maio de 2021, o STF, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora.

Dessa maneira, em que pese os argumentos apresentados pela Recorrente, considerando que o presente Processo Administrativo Fiscal iniciou-se em 19 de novembro de 2018 com a lavratura do Auto de Infração relativo ao período de apuração de 1º de janeiro 2014 a 31 de dezembro 2014, por força da modulação dos efeitos aplicada pelo STF no Tema 069 a Recorrente não faz jus a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins apurados antes de 15 março de 2017.

Sendo assim, mantenho a exigência fiscal.

Da redução do percentual de 75% da multa devido ao seu caráter confiscatório

Requer a Recorrente a redução da multa proporcional aquém do percentual de 75% (setenta e cinco por cento), seja para o percentual de 20% (vinte por cento) ou outro percentual, desde que proporcional ao caso, pois segundo ela, caracterizado o desvio de finalidade da sanção fiscal e violada a vedação constitucional do confisco.

Ocorre que, conforme destacado pela DRJ, as instâncias administrativas não são foro adequado para apreciar questões dessa natureza, não cabendo a este colegiado apreciar arguições de inconstitucionalidade de legislação e de supostas ofensas a princípios constitucionais. Nesse sentido, destaque-se a Súmula 02 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No caso presente, a exigência da contribuição foi feita de ofício, cabendo a penalidade própria do procedimento, nos termos da legislação aplicável.

Portanto, estando conforme a legislação de regência, a multa de ofício no percentual de 75% não pode ser afastada na instância administrativa sob alegação de confisco, tampouco reduzida por falta de expressa autorização legal.

Conclusão

Diante todo o exposto, rejeito as preliminares arguidas e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas as despesas com aquisição de toucas, luvas, máscaras e sacos de lixo descartáveis registradas na conta 410300300013 – Material de Uso e Consumo.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale