



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.726382/2017-16
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3401-012.653 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de fevereiro de 2024
Recorrentes SPBRASIL ALIMENTACAO E SERVICOS LTDA. E FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL E SPB BRASIL ALIMENTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA. MERO INCONFORMISMO.

O mero inconformismo do contribuinte com o entendimento exarado na autuação não gera por si só a sua nulidade, quando houve a devida motivação e fundamentação do auto de infração e das glosas efetuadas.

INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE RECEPÇÃO CONSTITUCIONAL. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF N. 2.

As alegações acerca da inconstitucionalidade, e da ausência de recepção constitucional, da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF N. 2

O CARF não pode, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade desta norma.

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR. NÃO CARACTERIZADA.

A imputação de responsabilidade solidária ao administrador exige a demonstração de que as obrigações tributárias tenham sido resultantes de atos

praticados como excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, devendo estar acompanhada de prova que vincule a atuação do responsabilizado ao respectivo ato.

ARTIGO 124, INCISO I, CTN. SOLIDARIEDADE PASSIVA. HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

A solidariedade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN não é hipótese de responsabilidade tributária. Trata-se apenas da maneira eleita pelo legislador complementar para graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo, sendo aplicável, por conseguinte, somente aos casos em que há mais de um contribuinte no polo passivo da relação jurídica tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

COFINS. PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. STF. RE 574.706/MG. MODULAÇÃO DE EFEITOS. 15/03/2017.

O Supremo Tribunal Federal decidiu de forma definitiva que o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS. Ocorre que, em razão da modulação dos efeitos do julgado em sede de Embargos de Declaração, os efeitos da r. decisão só se produzem após 15/03/2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a referida data, razão pela qual o referido entendimento não é aplicável no presente caso.

COFINS. PIS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. EXPRESSA VEDAÇÃO LEGAL.

A aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e da COFINS não permitem a apropriação de créditos pelo adquirente, nos termos do artigo 3º, §2º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, vedação esta que alcança também as aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte. No presente caso, a contribuinte demonstrou a essencialidade e pertinência dos insumos utilizados na sua atividade de preparação e fornecimento de merenda escolar, e locação de mão-de-obra especializada, quais sejam: a) despesas com telefonia; b) combustíveis e despesas com veículos; c) internet; d) despesas relativas às viagens dos agentes da Gestão de

Qualidade para acompanhar e avaliar o serviço prestado nos municípios e Estados em que a recorrente atua; e) uniformes e vestimentas; f) despesas relativas aos custos de elaboração de cardápio, formalização de indicações nutricionais e materiais necessários para cumprimento das atividades de fornecimento de refeições e acompanhamento nutricional; g) análises microbiológicas de água e de alimentos, exames laboratoriais nos alimentos que serão fornecidos e exames executados nos funcionários.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA RELEVÂNCIA. IMPOSIÇÃO LEGAL. EXIGÊNCIAS PREVISTAS NO EDITAL DE LICITAÇÃO E CONTRATO FIRMADO COM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. DIREITO AO CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de imposição legal e singularidade das atividades exercidas em prol da Administração Pública, as despesas com o atendimento das exigências do contrato administrativo devem ser consideradas insumo da atividade exercida pelo contratado, em observância ao critério da relevância.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA RELEVÂNCIA. IMPOSIÇÃO LEGAL. EXIGÊNCIAS PREVISTAS POR CONVENÇÕES E ACORDOS COLETIVOS DE TRABALHO. DIREITO AO CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os bens ou serviços especificamente exigidos por convenções e acordos coletivos de trabalho, para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, também revestem o caráter de insumo e, por conseguinte, geram direito ao creditamento relativo às contribuições do PIS e da COFINS.

DESPESAS COM MÃO DE OBRA PAGA A PESSOA FÍSICA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. EXPRESSA VEDAÇÃO LEGAL.

O valor relativo à mão de obra paga a pessoa física não dá direito à apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS, por expressa vedação legal prevista no artigo 3º, §2º, inciso I, das Lei nº 10.833/03 e 10.637/02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, ausência de recepção constitucional e de afastamento da multa de ofício por afronta a princípios constitucionais. Na parte conhecida, por rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e do v. acórdão recorrido. No mérito, por dar parcial provimento ao recurso da forma a seguir apresentada. 1) Por unanimidade de votos para reverter as seguintes glosas: a) despesas com telefonia; b) combustíveis e despesas com veículos; c) internet; d) despesas relativas às viagens dos agentes da Gestão de Qualidade para acompanhar e avaliar o serviço prestado nos

municípios e Estados em que a recorrente atua; e) seguros; f) uniformes e vestimentas; g) despesas relativas aos custos de elaboração de cardápio, formalização de indicações nutricionais e materiais necessários para cumprimento das atividades de fornecimento de refeições e acompanhamento nutricional; h) cesta básica; i) análises microbiológicas de água e de alimentos, exames laboratoriais nos alimentos que serão fornecidos e exames executados nos funcionários. 2) Pelo voto de qualidade, por negar provimento para reverter a glosa de créditos relacionados a seguros, vencidos Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues e Sabrina Coutinho Barbosa. 3) Por maioria de votos, por negar provimento ao recurso para reverter a glosa de créditos relacionados a: a) cesta básica, vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (relator); b) publicidade e propaganda, vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa. Acordam ainda, por unanimidade de votos, por conhecer do Recurso de Ofício e, no mérito, para negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Joao Jose Schini Norbiato.

Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG):

[...] 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 12/2013, conforme constam nos Autos de Infração às fls. 2 a 23.

Conforme relatado nos itens 1 a 50 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal - Parcial (fls. 25 a 35), foram feitas glosas de créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS aproveitados pelo contribuinte, sob justificativas que se resume a seguir.

• **Créditos descontados referentes a aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero**

Créditos que o 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 o 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.

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.

O 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 o 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.

Sujeição passiva solidária

O sócio Eloizo Gomes Afonso Durães, CPF 806.302.868-68, figura como sujeito passivo responsável solidário pelo crédito tributário apurado. Entendeu a autoridade lançadora que ele foi beneficiado diretamente pelas infrações relatadas, quando recolheu a menos as contribuições formando um lucro contábil artificial para acobertar os empréstimos concedidos ao sócio.

II – Da impugnação

Foi dada ciência dos Autos de Infração por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 26/12/2017, tendo sido apresentadas impugnações em 15/01/2018, pelo sujeito passivo solidário (fls. 1025 a 1064), e, em 23/01/2018, pela empresa (fls. 1601 a 1629).

Impugnação apresentada pelo responsável solidário

Na impugnação apresentada por Eloízo Gomes Afonso Durães, que figura nos Autos de Infração como responsável solidário pelo crédito tributário, foram feitas as alegações e fundamentações sintetizadas a seguir:

Preliminarmente

“A. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL QUE VIABILIZE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CERCEAMENTO DE DEFESA”

Falta fundamentação legal que justifique o lançamento de ofício das contribuições, ficando o defendente impossibilitado de proceder à defesa da cobrança e a inaplicabilidade da multa por total ausência de fundamentação legal, implicando na nulidade dos Autos de Infração por erro material.

“B. DA NULIDADE POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL À RESPEITO DA GLOSA EFETUADA NO TÓPICO: GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ-Cta. 420200300016)”

Não há disposição de nenhuma fundamentação legal que sustente a glosa efetuada referente a esse item. Há somente descrição dos serviços que teriam originado o crédito tomado pela empresa, não apresentada fundamentação legal hábil a permitir que os sujeitos passivos procedam à correta impugnação, implicando na necessidade de afastamento desse tópico das autuações.

No mérito.

A. IMPUGNAÇÃO AO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DO DEFENDENTE

A pessoa jurídica possui personalidade própria, em regra, não se confundindo com a personagem de seus sócios, sendo ela responsável por seus próprios débitos. Para que seja possível a inclusão de terceiros no polo passivo da autuação, faz-se necessária a efetiva responsabilização destes e não meras alegações.

A simples alegação de que o defendente tenha se beneficiado diretamente das infrações, sem apontar uma conduta que houvesse sido praticada diretamente por ele para que tais infrações houvessem se concretizado não basta para sua responsabilização.

Não pode ser estendida obrigação do sujeito passivo principal ao defendente pois não há a descrição de qualquer conduta por parte dele que justifique a sua inclusão no polo passivo da presente autuação, devendo ser excluído.

Com base nos paradigmas colacionados e na tese apresentada, a responsabilidade solidária impugnada ao defendente deve ser afastada.

B. 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

B.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.

Tem direito ao creditamento, tendo em vista que se trata de produtos utilizados diretamente na produção das refeições que são comercializadas pela empresa, tributados na totalidade pelo PIS e Cofins, ainda que na entrada tenham sido tributados à alíquota zero.

O fato do produto ter sido comercializado na operação antecedente com alíquota zero não implica dizer que ele não tenha sido tributado pelo PIS e Cofins nas operações anteriores. O contribuinte paga o tributo indiretamente, embutido no preço em outros insumos ou produtos, como, por exemplo, adubos, fertilizantes, ferramentas, maquinários, dentre outros, empregados no processo produtivo.

Ainda que se opte pela manutenção da glosa dos créditos, a autoridade fiscal deveria ter reconhecido o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei no 10.925, de 2004.

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

B.2.1. "GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ-Cta. 420200300016)"

Com relação ao tópico "GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ-Cta. 420200300016)", denota-se falta de fundamentação legal, de sorte que deve ser afastada por vício formal, como no caso da glosa das despesas com o armazenamento dos produtos refrigerados.

As despesas consumidas na prestação dos serviços, ligadas à qualidade dos alimentos fornecidos, mostram-se necessárias ao desenvolvimento, pelo que devem ser consideradas como insumos nos termos legais, validando o creditamento efetuado e liberando da autuação os valores dessa classificação.

B.2.2."GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ-DEMAIS)"

b. 2.2.1 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, utilizam 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 para custo da prestação de serviço de nutrição, não há como não defini-lo como insumo.

Não é apenas uma despesa para vender o produto ou serviço, mas sim um item importante tratado como custo necessário e consumido no desenvolvimento do seu objeto social, pois tem muita relevância na formação do preço.

b. 2.2.2 Conduções, Viagens e Estadias

Esses custos/despesas compreendem um forte e relevante componente na composição do preço para prestação de serviço. O insumo na prestação de serviço dá direito ao referido crédito tributário. De tamanha importância na sua atividade, não pode ser tratado como uma mera despesa, tal qual pretende a fiscalização, pelo que deve o mesmo ser excluído da autuação.

b. 2.2.3 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.

Vislumbra-se com isso a natureza de insumos das despesas/custos com relação a seguros, e conseqüentemente, o deferimento do seu creditamento.

b. 2.2.4 Propaganda e publicidade

Trata-se de despesas/custos com o projeto de educação infantil, assim a empresa é contratada já com este serviço incluso em sua atividade no município, este gasto trata-se, portanto, de custo/despesa inerente a produção deste serviço e engloba-se no conceito de insumo, justificando o crédito tomado por ela, o que justifica a sua exclusão da autuação.

b. 2.2.5 Taxas e emolumentos

Devem ser considerados insumos os custos/despesas classificados como taxas e emolumentos. Eis que para execução dos serviços a empresa é obrigada a apresentar diversos certificados, e para obter tais licenças ela é obrigada a pagar diversas taxas e emolumentos, não podendo praticar sua atividade sem cumprimento desta obrigação

legal, o que lhe permite o creditamento efetuado, devendo ser também excluídos da autuação os valores creditados nessa rubrica.

b. 2.2.6 Internet

Com advento da informática no mundo corporativo, que vem barateando os custos de produção, as empresas necessitam modernizar-se para manter a competitividade do mercado, ou seja, sem essa despesa/custo a empresa não se manteria competitiva em seu negócio, visto que para execução do seu serviço necessita do gasto com Internet para baixar seus estoques, requerer mercadoria dos sistemas, integrar ao sistema da Administração Pública para verificar demandas, sendo este item extremamente necessário para prestação e execução dos serviços e contratos da empresa.

Com isso, esse custo/despesa, mostra-se nítido insumo para o defendente, o que torna válido o creditamento efetuado nessa conta, demandando a sua exclusão do presente processo administrativo.

b. 2.2.7 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 empresa tem que apresentar obrigatoriamente as tabelas nutricionais dos pratos que são fornecidos diuturnamente, em todas as unidades que atende e em todas as refeições que fornece.

Não se trata de mera despesa/custo, mas de despesa/custo necessário, obrigatório e que compõe a formação de preço, consumindo-se na prestação dos seus serviços, justificando o crédito tomado nessa rubrica.

b. 2.2.8 Feiras, Congressos e Cursos

Esses custos estão extremamente ligados à atividade organizacional de educação nutricional disputado em certames que a empresa participa. Tendo em vista que a empresa foi contratada para esse fim, então não pode ter excluído de seus insumos esses itens sem a análise do contexto da prestação de serviços a que se propõe, o que denota a necessidade de exclusão dos valores referentes a esse item das autuações.

b. 2.2.9 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, esta atualização é, sobremaneira, necessária para que os serviços sejam de qualidade, assegurando o cumprimento da legislação pertinente ao mesmo. Devendo serem excluídos da autuação os créditos dessa classificação.

b. 2.2.10 despesas com veículos

Despesas com veículos, assim como com condução, viagens e estadias, tratam-se de insumos da empresa que presta serviço para diversas unidades de atendimento (creches, escolas, hospitais), demandando deslocamento de funcionários entre as unidades, sendo custo necessário, insumo que se consome na prestação de seus serviços, de modo que esse crédito deve ser considerado e excluído da autuação.

b.2.2.11 "contribuição sindical e assistencial", "Cestas Básicas" e "Uniformes e vestimentas"

Devem ser computados como insumos esses custos/despesas, uma vez que são inerentes aos uniformes e vestimentas necessários, obrigatórios, decorrentes de exigências previstas nos editais, bem com a cesta básica que trata de item exigido em convenção coletiva, além da contribuição sindical e assistencial gerado por conta da atividade.

B.3. CRÉDITOS ORIGINADOS DOS VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO E ENCARGOS SOCIAIS DOS SEUS PRÓPRIOS EMPREGADOS

Descabe a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, 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 com a EC 42/2003, posterior à legislação que trata das alterações do PIS e da Cofins (Lei no 10.637, de 2002). Padece de regulamentação o art. 195, § 12 da CF/88, que revogou, ainda que tacitamente, a legislação anterior.

Há quem entenda pela inconstitucionalidade da vedação da dedução sob o ponto de vista material, por ofensa à isonomia, à capacidade contributiva, à livre concorrência e à razoabilidade.

O art. 195, § 12, da CF/88 vedou a cumulatividade na tributação do PIS e da Cofins, que incidem sobre o faturamento, sendo mais abrangente que a não cumulatividade do IPI e ICMS.

Tem-se que insumo representa todos os gastos fixos ou variáveis de modo indispensável à produção ou prestação do serviço, bem como seu funcionamento, a sua manutenção e o seu aprimoramento.

Nessa situação, as despesas com a mão de obra paga à pessoa física, para empresas prestadoras de serviço, como ocorre no caso vertente, além de instrumentos físicos básicos, tem papel indispensável na formação dos seus custos empresariais, pelo que a vedação de crédito sobre essa mão de obra e seus encargos viola diretamente os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da livre-concorrência.

No caso vertente, trata-se do creditamento dos valores pagos a 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.

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.

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.

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

O ICMS não pode compor a base de cálculo do PIS e da Cofins, pois trata-se de receitas do próprio Estado, que não pode ser equiparada a receita própria que ingressa de forma positiva e efetiva no patrimônio do contribuinte.

O conceito de receita/faturamento não inclui os valores recebidos pelo contribuinte a título de ICMS, pois a única função do contribuinte com relação a esses valores é repassá-los aos cofres públicos estaduais.

Não existe no ordenamento jurídico uma norma jurídica que determinasse a inclusão do ICMS no conceito de faturamento/receita, o que legitima a sua exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, sob pena de se caracterizar nítida afronta aos princípios da ilegalidade, da negativa de antinomia e da boa-fé.

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

A multa no percentual de 75% aplicada verifica-se totalmente desproporcional, caracterizando confisco, podendo levar a peticionária a uma condição de total impossibilidade de cumprir com suas prerrogativas, causando danos a seus sócios e principalmente a funcionários e familiares.

Confisco é vedado pela Constituição no inciso IV do artigo 150 quando estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, o que se aplica também às multas e juros, uma vez que são decorrentes do mesmo fenômeno jurídico, qual seja, a tributação.

Razão pela qual a penalidade imposta em percentual superior a 20%, demonstra caráter totalmente confiscatório, devendo ser afastada sua aplicação no caso em comento, ou ao menos no percentual em que está sendo aplicada.

Requerimentos à autoridade julgadora

Que aprecie e decida motivada e individualmente cada uma das questões levantadas e conhecer da presente impugnação dando total provimento para anular os Autos de Infração por falta de informação da fundamentação legal que justifique os lançamentos.

Caso não se opte pela anulação dos Autos de Infração pela falta de fundamentação legal, que justifique a glosa efetuada no tópico "GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ – Cta. 420200300016)".

No mérito, requer o total provimento da impugnação com o afastamento da sujeição passiva levada a termo em desfavor do defendente, excluindo-o do processo administrativo e, ainda, o cancelamento das autuações em virtude do reconhecimento do direito aos créditos que foram tomados pelo defendente de acordo com a defesa procedida em cada tópico.

Caso sejam julgados parcialmente procedentes os Autos de infração, em relação aos créditos que seriam originados pela "aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero" pugna-se pelo reconhecimento ao direito do autuado ao crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

Finalmente, e em última hipótese, em qualquer caso em que seja julgado subsistente parcial ou totalmente os Autos de Infração correlatos ao epígrafado procedimento administrativo, requer a redução da multa proporcional a quem 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.

Impugnação apresentada pelo autuado

A seguir estão sintetizadas as alegações e fundamentações apresentadas pelo impugnante SPBRASIL ALIMENTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA.

Preliminarmente

“A. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL QUE VIABILIZE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CERCEAMENTO DE DEFESA”

Falta fundamentação legal que justifique o lançamento de ofício das contribuições, ficando o defendente impossibilitado de proceder à defesa da cobrança e a inaplicabilidade da multa por total ausência de fundamentação legal, implicando na nulidade dos Autos de infração por erro material.

“B. DA NULIDADE POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL À RESPEITO DA GLOSA EFETUADA NO TÓPICO: GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ-Cta. 420200300016)”

Não há disposição de nenhuma fundamentação legal que sustente a glosa efetuada referente a esse item. Há somente descrição dos serviços que teriam originado o crédito tomado pela empresa, não apresentada fundamentação legal hábil a permitir que os sujeitos passivos das autuações procedam à correta impugnação, implicando na necessidade de afastamento desse tópico das autuações.

No mérito

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.

Tem direito ao creditamento, tendo em vista que se trata de produtos utilizados diretamente na produção das refeições que são comercializadas pela empresa, tributados na totalidade pelo PIS e Cofins, ainda que na entrada tenham sido tributados à alíquota zero.

O fato do produto ter sido comercializado na operação antecedente com alíquota zero não implica dizer que ele não tenha sido tributado pelo PIS e Cofins nas operações anteriores. O contribuinte paga o tributo inderetamente, embutido no preço em outros insumos ou produtos, como, por exemplo, adubos, fertilizantes, ferramentas, maquinários, dentre outros, empregados no processo produtivo.

Ainda que se opte pela manutenção da glosa dos créditos, a autoridade fiscal ter reconhecido o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

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

A.2.1. "GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ-Cta. 420200300016)"

Com relação ao tópico "GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ-Cta. 420200300016)", denota-se falta de fundamentação legal, de sorte que deve ser afastada por vício formal, como no caso da glosa das despesas com o armazenamento dos produtos refrigerados.

As despesas consumidas na prestação dos serviços, ligadas à qualidade dos alimentos fornecidos, mostram-se necessárias ao desenvolvimento, pelo que devem ser

consideradas como insumos nos termos legais, validando o creditamento efetuado e liberando da autuação os valores dessa classificação.

A.2.2. "GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ-DEMAIS)"

a. 2.2.1 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, utilizam 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 para custar a prestação de serviço de nutrição, não há como não defini-lo como insumo.

Não é apenas uma despesa para vender o produto ou serviço, mas sim um item importante tratado como custo necessário e consumido no desenvolvimento do seu objeto social, pois tem muita relevância na formação do preço.

a. 2.2.2 Conduções, Viagens e Estádias

Esses custos/despesas compreendem um forte e relevante componente na composição do preço para prestação de serviço. O insumo na prestação de serviço dá direito ao referido crédito tributário. De tamanha importância na sua atividade, não ser tratado como uma mera despesa, tal qual pretende a fiscalização, pelo que deve o mesmo ser excluído da autuação.

a. 2.2.3 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.

Vislumbra-se com isso a natureza de insumos das despesas/custos com relação a seguros, e conseqüentemente, o deferimento do seu creditamento.

a. 2.2.4 Propaganda e publicidade

Trata-se de despesas/custos com o projeto de educação infantil, assim a empresa é contratada já com este serviço incluso em sua atividade no município, este gasto trata-se, portanto, de custo/despesa inerente a produção deste serviço e engloba-se no conceito de insumo, justificando o crédito tomado por ela, o que justifica a sua exclusão da autuação.

a. 2.2.5 Taxas e emolumentos

Devem ser considerados insumos os custos/despesas classificados como taxas e emolumentos. Eis que para execução dos serviços a empresa é obrigada a apresentar diversos certificados, e para obter tais licenças ela é obrigada a pagar diversas taxas e emolumentos, não podendo praticar sua atividade sem cumprimento desta obrigação legal, o que lhe permite o creditamento efetuado, devendo ser também excluído da autuação os valores creditados nessa rubrica.

a. 2.2.6 Internet

Com advento da informática no mundo corporativo, que vem barateando os custos de produção, as empresas necessitam modernizar-se para manter a competitividade do mercado, ou seja, sem essa despesa/custo a empresa não se manteria competitiva em

seu negócio, visto que para execução do seu serviço necessita do gasto com Internet para baixar seus estoques, requerer mercadoria dos sistemas, integrar ao sistema da Administração Pública para verificar demandas, sendo este item extremamente necessário para prestação e execução dos serviços e contratos da empresa.

Com isso, esse custo/despesa, mostra-se nítido insumo para o defendente, o que torna válido o creditamento efetuado nessa conta, demandando a sua exclusão do presente processo administrativo.

a. 2.2.7 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 empresa tem que apresentar obrigatoriamente as tabelas nutricionais dos pratos que são fornecidos diuturnamente, em todas as unidades que atende e em todas as refeições que fornece.

Não se trata de mera despesa/custo, mas de despesa/custo necessário, obrigatório e que compõe a formação de preço, se consumindo na prestação dos seus serviços, justificando o crédito tomado nessa rubrica.

a. 2.2.8 Feiras, Congressos e Cursos

Esses custos estão extremamente ligados à atividade organizacional de educação nutricional disputado em certames que a empresa participa. Tendo em vista que a empresa foi contratada para esse fim, então não pode ter excluído seus insumos esses itens sem a análise do contexto da prestação de serviços a que se propõe, o que denota a necessidade de exclusão dos valores referentes a esse item das autuações.

a. 2.2.9 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, esta atualização é, sobremaneira, necessária para que os serviços sejam de qualidade, assegurando o cumprimento da legislação pertinente ao mesmo. Devendo serem excluídos da autuação os créditos dessa classificação.

a. 2.2.10 despesas com veículos

Despesas com veículos, assim como com condução, viagens e estadias, tratam-se de insumos da empresa que presta serviço para diversas unidades de atendimento (creches, escolas, hospitais), demandando deslocamento de funcionários entre as unidades, sendo custo necessário, insumo que se consome na prestação de seus serviços, de modo que esse crédito deve ser considerado e excluído da autuação.

a.2.2.11 "contribuição sindical e assistencial", "Cestas Básicas" e "Uniformes e vestimentas"

Devem ser computados como insumos esses custos/despesas, uma vez que são inerentes aos uniformes e vestimentas necessários, obrigatórios, decorrentes de exigências previstas nos editais, bem com a cesta básica que trata de item exigido em convenção coletiva, além da contribuição sindical e assistencial gerado por conta da atividade.

A.3. CRÉDITOS ORIGINADOS DOS VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO E ENCARGOS SOCIAIS DOS SEUS PRÓPRIOS EMPREGADOS

Descabe a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, 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 com a EC 42/2003, posterior à legislação que trata das alterações do PIS e da Cofins (Lei no 10.637, de 2002). Padece de regulamentação o art. 195, § 12 da CF/88, que revogou, ainda que tacitamente a legislação anterior.

Há quem entenda a inconstitucionalidade da vedação da dedução sob o ponto de vista material, por ofensa a isonomia, à capacidade contributiva, à livre concorrência e à razoabilidade.

O art. 195, § 12, da CF/88 vedou a cumulatividade na tributação do PIS e da Cofins, que incidem sobre o faturamento, sendo mais abrangente que a não-cumulatividade do IPI e ICMS.

Tem-se que insumo representa todos os gastos fixos ou variáveis de modo indispensável à produção ou prestação do serviço, bem como seu funcionalmento, a sua manutenção e o seu aprimoramento.

Nessa situação, as despesas com a mão e obra paga à pessoa física, para empresas prestadoras de serviço, como ocorre no caso vertente, além de instrumentos físicos básicos, tem papel indispensável na formação dos seus custos empresariais, pelo que a vedação de crédito sobre essa mão de obra e seus encargos viola diretamente os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da livre concorrência.

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.

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.

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.

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

O ICMS não pode compor a base de cálculo do PIS e da Cofins, pois trata-se de receitas do próprio Estado, que não pode ser equiparada a receita própria que ingressa de forma positiva e efetiva no patrimônio do contribuinte.

O conceito de receita/faturamento não inclui os valores recebidos pelo contribuinte a título de ICMS, pois a única função do contribuinte com relação a esses valores é repassá-los aos cofres públicos estaduais.

Não existe no ordenamento jurídico uma norma jurídica que determinasse a inclusão do ICMS no conceito de faturamento/receita, o que legitima a sua exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, sob pena de se caracterizar nítida afronta aos princípios da legalidade, da negativa de antinomia e da boa-fé.

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

A multa no percentual de 75% aplicada verifica-se totalmente desproporcional, caracterizando confisco, podendo levar a petionária a uma condição de total impossibilidade de cumprir com suas prerrogativas, causando danos a seus sócios e principalmente a funcionários e familiares.

Confisco é vedado pela Constituição no inciso IV do artigo 150 quando estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, o que se aplica também às multas e juros, uma vez que são decorrentes do mesmo fenômeno jurídico, qual seja, a tributação.

Razão pela qual a penalidade imposta em percentual superior a 20%, demonstra caráter totalmente confiscatório, devendo ser afastada sua aplicação no caso em comento, ou ao menos no percentual em que está sendo aplicada.

Requerimentos finais à autoridade julgadora

Que aprecie e decida motivada e individualmente cada uma das questões levantadas e conhecer da presente impugnação dando total provimento para anular os Autos de Infração por falta de informação da fundamentação legal que justifique o lançamento.

Caso não se opte pela anulação dos Autos de Infração pela falta de fundamentação legal, que justifique a glosa efetuada no tópico “GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ – Cta. 420200300016)”.

No mérito, requer o total provimento da impugnação com o cancelamento das autuações em virtude do reconhecimento do direito aos créditos que foram tomados pelo defendente de acordo com a defesa procedida em cada tópico.

Caso sejam julgados parcialmente procedentes os Autos de infração, em relação aos créditos que seriam originados pela "aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero" pugna-se pelo reconhecimento ao direito do autuado ao crédito presumido previsto no artigo 8º da lei n.º. 10.925/2004.

Finalmente, e em última hipótese, em qualquer caso em que seja julgado subsistente parcial ou totalmente os Autos de infração correlatos ao epígrafado procedimento administrativo, requer a redução da multa proporcional a quem 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 Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ), por meio do Acórdão n.º 02-88.699, de 5 de dezembro de 2018, decidiu “rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, por julgar parcialmente procedente a impugnação, para afastar a solidariedade passiva do Sr. Eloizo Gomes Afonso Durães, CPF 806.302.868-68, e alterar os lançamentos para excluir da base de cálculo das Contribuições as despesas com serviços de armazenagens prestados pela Localfrio S/A registradas na conta 420200300016”, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

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.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS FATOS. INOCORRÊNCIA.

Observados os requisitos formais e materiais exigidos na legislação, reunidos os elementos e descrições necessários à compreensão dos fatos e ao exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistente nulidade dos lançamentos efetuados.

ALEGAÇÕES. PROVA.

Cabe ao 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: 01/01/2013 a 31/12/2013

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR. NÃO CARACTERIZADA.

A imputação de responsabilidade solidária ao administrador exige a demonstração de que as obrigações tributárias tenham sido resultantes de atos praticados como excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, devendo estar acompanhada de prova que vincule a atuação do responsabilizado ao respectivo ato.

MULTA REGULAMENTAR. EFEITO DE CONFISCO.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) não detêm competência legal 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: 01/01/2013 a 31/12/2013

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.

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 pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp. n.º 1.221.170/PR, não contemplando todo e qualquer custo ou despesas operacionais.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No regime da não cumulatividade, é possível o desconto pela pessoa jurídica de crédito calculado sobre dispêndio com armazenagem de mercadoria para produção ou fabricação de bens destinados à venda, conforme previsto no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, aplicável à Contribuição para PIS por força do inciso II do art. 15 dessa mesma Lei, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

BASE DE CÁLCULO. ICMS.

O ICMS integra a base de cálculo da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

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

Em consonância com o artigo 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, c/c Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017, a própria C. DRJ recorreu de ofício deste acórdão ao CARF para apreciação da exclusão do responsável solidário do polo passivo da autuação.

Por sua vez, a recorrente interpôs Recurso Voluntário reiterando os argumentos de fato e de direito expostos na impugnação e apresentando os seguintes requerimentos finais:

À vista de todo exposto, requer à ilustre autoridade julgadora que aprecie e decida motivada e individualmente cada uma das questões levantadas nos tópicos retro enumerados que são relevantes para o pleno exercício do direito de defesa da atuada, e digne-se em conhecer do presente recurso lhe dando total provimento para anular o v.Acórdão para que se manifeste expressamente sobre o teor dos tópicos apontados nas duas preliminares supra, sob pena de nulidade.

No mérito requer seja conhecido e totalmente provido o presente recurso com o cancelamento da autuação levada à termo, com base na fundamentação supra delimitada.

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 atuada ao crédito presumido previsto no artigo 8º da lei n.º. 10.925/2004.

Finalmente, e em última hipótese, em qualquer caso em que seja julgado subsistente parcial ou totalmente o auto de infração correlato ao epígrafado procedimento administrativo, requer a redução da multa proporcional a quem 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.

Esta 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção deste e. CARF, por meio da Resolução n.º 3401-001.554, de 18 de fevereiro de 2020, ao adentrar no tópico “Exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS/COFINS”, resolveu sobrestar o julgamento do presente processo até ulterior julgamento dos embargos de declaração opostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no Recurso Extraordinário n.º 574.706, restando prejudicada a apreciação dos demais itens contidos nos recursos, voluntário e de ofício.

Com o trânsito em julgado do acórdão proferido no RE n.º 574.706 PR, no qual o Supremo Tribunal Federal fixou, em sede de repercussão geral, a tese de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”, os autos foram devolvidos ao CARF e, considerando que o i. relator da resolução não integra mais nenhum dos colegiados da Seção, foram encaminhados para novo sorteio, sendo distribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Relator.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que “[...] não há nos autos de infração a descrição do texto legal com base no qual tenha se efetuado o lançamento dos tributos cobrados, mas tão somente os textos legais que tratam da incidência tributária, e tal ausência implica na necessidade de lavratura de novo auto explicitando essa norma e devolvendo o prazo para a impugnação, garantindo a ampla defesa e o contraditório, bem como o devido processo legal”.

Neste sentido, alega que seria “[...] nítido o erro material no enquadramento legal pela falta de apontamento (descrição) do texto legal (artigo de lei) que embasou a prática do ato vinculado de lançamento dos tributos cobrados nos respectivos autos de infração”, de modo que deveria ser reconhecida a nulidade do auto de infração.

Ainda, especificamente quanto à “Glosa de créditos indevidos (prestação de serviços PJ-Cta. 420200300016)”, a recorrente argumenta que “[...] a glosa se deu por eventual falta de comprovação, por parte do Contribuinte de que tais despesas tratavam-se de insumos para o desenvolvimento de seu mister”, sendo que, ao seu ver, haveria um vício de motivação, uma vez que supostamente não existiria a exposição de motivos/fundamentação que embasaram a glosa.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Inicialmente, é oportuno destacar que o auto de infração não precisa apontar o fundamento legal que autoriza o lançamento do tributo pelo auditor fiscal, uma vez que se trata de competência privativa expressamente estabelecida pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, a *prática do ato vinculado de lançamento* não tem que ser fundamentada no auto de infração, uma vez que decorre expressamente da lei que atribui tal competência aos auditores fiscais, restringindo-se o auto de infração a tratar da ocorrência do fato jurídico-tributário, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Neste sentido, merece transcrição também o artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72, que trata dos requisitos obrigatórios do auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Diante disto, tendo o auto de infração sido lavrado por servidor competente e inexistindo qualquer alegação no sentido de que houve descumprimento de qualquer um dos demais requisitos obrigatórios do lançamento, não vislumbro qualquer nulidade no auto de infração.

Neste sentido, cumpre destacar que houve a devida descrição dos fatos que deram ensejo às autuações e dos fundamentos jurídicos que as embasaram, como se extrai especialmente das fls. 25 a 48 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal - Parcial (fls. 25-48), parte integrante dos Autos de Infração lavrados, restando suficientemente claro os motivos que ensejaram as glosas, nos termos do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, e Instruções Normativas da SRF n.º 247, de 2002, e n.º 404, de 2004.

Especificamente quanto à *GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ-Cta. 420200300016)* foi esclarecido nos itens 23 a 26 e 36 a 40 do

mencionado termo de encerramento os fundamentos de fato e de direito que levaram o autuante a não aceitar as deduções.

Tratando-se de despesas com serviços diversos, tais como: serviços de advocacia, consultoria, assessoria, segurança, exames, telefonia, viagens, seguros, propaganda e publicidade, contribuição sindical, taxas e emolumentos, foram solicitados à fiscalizada os esclarecimentos e justificativas acerca da utilização na base de cálculo do crédito de PIS e Cofins, em função de não se harmonizarem com as hipóteses para o seu aproveitamento.

Não tendo sido apresentados os esclarecimentos e as justificativas para que fossem considerados insumos para efeitos de dedução da Contribuição para o PIS e da Cofins, nos termos das Instruções Normativas da SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, a glosa foi feita.

Ressalta-se que as informações constantes do Auto de Infração são suficientemente completas a ponto de permitir à Recorrente, tanto em sua impugnação, quanto no próprio recurso voluntário, suscitar uma ampla discussão acerca do mérito, o que não se coaduna com a hipótese de nulidade do auto de infração, e vai de encontro com a tese de cerceamento do direito de defesa.

Frise-se, por pertinente, que tais questões já haviam sido dirimidas pelo v. acórdão recorrido, razão pela qual também não subsistem as alegações de suposta nulidade do r. *decisum*, sendo certo que o mero inconformismo da recorrente com o entendimento exarado não gera por si só a nulidade da autuação, devendo as suas razões de insurgência serem apreciadas quando do julgamento do mérito do presente recurso.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e do v. acórdão recorrido.

DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS

Conforme supra relatado, ao adentrar no tópico “Exclusão do ICMS da base de cálculo da PIS/COFINS”, esta C. Turma, em outra composição, resolveu sobrestar o julgamento do presente processo até ulterior julgamento dos embargos de declaração opostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no Recurso Extraordinário nº 574.706.

A controvérsia resume-se à exclusão (ou não) do valor do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em observância à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal - STF e à modulação dos efeitos estabelecida em sede de Embargos de Declaração.

O tema foi decidido pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, em sede de Repercussão Geral, no qual foi fixada a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”.

O acórdão do referido julgamento restou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE

FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15-03-2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

Em face do r. acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, os quais foram julgados em 13/05/2021, sendo o acórdão proferido com a seguinte ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” - , RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

(RE 574706 ED, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13-05-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-160 DIVULG 10-08-2021 PUBLIC 12-08-2021)

Por pertinente, reproduzo também a parte dispositiva da r. decisão:

O Tribunal, 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. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Desta forma, restou assentado de maneira definitiva pela Suprema Corte o entendimento de que o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, porém, em razão da modulação dos efeitos do julgado em sede de Embargos de Declaração, os efeitos da r. decisão só se produzem após 15/03/2017 – data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a referida data.

Neste sentido, cito o seguinte precedente deste e. CARF:

COFINS. PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. TERMOS. STF. RE 574.706/MG. O STF fixou a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, nos termos do decidido no RE 574.706/MG, julgado em 15/03/2017. E, de acordo com a modulação dada a essa decisão no julgamento dos Embargos de Declaração opostos àquele decisum, em 13/05/2021, deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor do ICMS destacado nas notas fiscais, nos processos administrativos protocolados até 15/03/2017, como no caso dos autos.

(Processo nº 10980.921426/2012-16; Acórdão nº 9303-013.466; Relator Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira; sessão de 16/11/2022)

Ressalte-se que, nos termos do §2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF (Anexo II da Portaria MF nº 343/2014, “[a]s decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”).

Diante do exposto, considerando que o auto de infração objeto do presente processo foi lavrado em 11/12/2017 e trata de contribuições ao PIS e da COFINS relativas ao período de apuração de 01/01/2013 a 31/12/2013, em observância ao decidido pelo STF, voto em negar provimento ao recurso voluntário neste tópico.

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS E DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE

Inicialmente, cumpre destacar que, no julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, fixou o entendimento de que “[...] 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”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando

menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Destaque-se, por oportuno, que, as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Repetitivo, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste e. Conselho, nos termos do §2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF, de modo que não cabem maiores divagações a respeito dos critérios adotados, devendo ser observado aquele fixado pelo STJ.

Com isso em vista, passamos a apreciar as alegações da recorrente.

Das aquisições de mercadorias sujeitas à alíquota zero

Conforme se verifica da autuação, foram glosados pela fiscalização os créditos apropriados em decorrência da aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero das contribuições ao PIS e da COFINS.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que é “*[...] uma empresa de refeições coletivas, de sorte que cerca de 70% (setenta por cento) dos insumos por ela utilizados são tributados, na entrada, à alíquota zero do PIS e da COFINS, à exemplo de arroz, feijão, carnes e os legumes, contudo, a totalidade das saídas são tributadas pelo PIS e pela COFINS, de sorte que a desconsideração desse creditamento implicaria no pagamento à integralidade das alíquotas do PIS e da COFINS pela empresa autuada*”.

Ademais, alega que “*[...] faz jus ao creditamento pois paga, ainda que embutido no preço, o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, a exemplo de adubos, fertilizantes, ferramentas, maquinários, dentre outros, adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo*”.

No mesmo sentido, defende que “*[...] essas operações não se tratam de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, elas são sim sujeitas ao seu pagamento, mas à alíquota zero, e por isto não incide o óbice previsto no artigo 3º. parágrafo 2º da Lei 10.637/02. com a redação dada pelas Leis nº 10.684/03 e 10.865/04*”.

Por fim, sustenta que, caso não se entenda que ela faz jus aos créditos integrais decorrentes das aquisições das mercadorias sujeitas à alíquota zero, deve ser reconhecido o direito ao crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/04.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Em relação ao presente tema, a legislação é clara ao estabelecer que as aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e da COFINS não permitem a

apropriação de créditos pelo adquirente, nos termos do artigo 3º, §2º, inciso II, da Lei n.º 10.833/03:

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

(...)

§ 2ºNão dará direito a crédito o valor:

(...)

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

Neste sentido, a sujeição do produto à alíquota zero implica o não pagamento das contribuições, de modo que a subsunção das aquisições sujeitas à alíquota zero à norma que veda a apropriação de créditos pelo adquirente é inegável, sendo a jurisprudência deste e. Conselho pacífica sobre o tema.

Nos mesmos termos, merece transcrição a ementa da Solução de Consulta COSIT n.º 227/17:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos. É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III. (**Grifamos**)

No que se refere aos créditos presumidos previstos no artigo 8º da Lei n.º 10.925/04, verifica-se que também não merece guarida as alegações da recorrente, uma vez que, por se tratar de empresa que presta serviço de preparação e fornecimento de refeições, não se subsume à hipótese da norma concessiva do aludido crédito presumido, como se extrai do disposto no referido dispositivo:

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.

Frise-se que, para ter direito ao crédito presumido da agroindústria, a pessoa jurídica deve produzir mercadorias classificadas nos capítulos e códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul elencados no *caput* do artigo, situação distinta da recorrente (prestadora de serviço), assim como, as matérias-primas devem ser adquiridas de pessoa física, cerealista ou pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e/ ou de cerealista, o que também jamais restou demonstrado.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

Dos créditos decorrentes de serviços prestados por pessoa jurídica

(a) Glosa de créditos indevidos (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ- DEMAIS)

Conforme se extrai da autuação, a autoridade lançadora justificou as glosas realizadas neste tópico sob o fundamento de que a fiscalizada “[...] *aproveitou como créditos na apuração do Pis/Cofins valores referentes à prestação de diversos serviços os quais não têm previsão legal para seu aproveitamento*”, realizando o detalhamento mensal das contas contábeis com os referidos valores.

Por sua vez, a recorrente realizou uma análise individualizada de cada glosa, apresentando os argumentos abaixo sintetizados:

Comunicações

[...] a Recorrente demonstrou em sua impugnação que necessita do serviço de Comunicação diretamente no exercício de sua atividade tendo vista os diversos pontos de atuação num mesmo contrato.

Inclusive, citou exemplo dessa situação explicitando que um contrato de fornecimento de merenda escolar em um município qualquer, onde a merenda é produzida diretamente nas escolas da Municipalidade, temos cerca de 100 escolas, quase 40 creches, fora outros pontos de atendimento, sendo notável que a comunicação entre os agentes da empresa (Nutricionistas, Merenda, Estoque, Gestão de qualidade) de fazem pela utilização da ferramenta de telefonia de forma constante para a atualização da produção, solicitação de mercadoria, acompanhante de unidades.

Com base nessa premissa, resta nítido que o item comunicação, se trata de insumo na prestação de seu serviço de locação mão de obra, nos moldes do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002.

(...)

Até porque, há que se observar que a Recorrente mantém contrato em diversos Estados da Federação e necessita atender os requisitos previstos em Edital que estabelecem que as Escolas, Hospitais devem ter fácil comunicação para se relacionar com as nutricionistas com a Gestão de Qualidade evidenciando as ocorrências do dia, sendo este item precificado e composto na planilha de custo para se chegar ao valor do serviço, não há como entender de outra forma se não um Insumo na Prestação de Serviços.

Conduções, viagens e estadias

[...] como retro explicitado, além do fornecimento de refeições, a Recorrente presta também serviços de mão de obra, entre os quais o de acompanhamento nutricional, frise-se: a locação de mão de obra trata-se de um serviço final prestado pela Recorrente, essa prestação de serviços é tributada em separado ao fornecimento de refeição!

*À exemplo, num único contrato firmado com um município qualquer, a Recorrente pode fornecer refeição a 100 (cem) escolas e hospitais, por exemplo, e suas nutricionistas passam o dia prestando seu serviço e se deslocando de escola para escola, visitando diuturna e diariamente, todos os pontos de fornecimento de refeição para **prestarem o serviço de acompanhamento nutricional.***

Nessa toada, elas necessitam se locomover com um veículo automotivo para conseguir visitar todos os pontos contratados e atende-los nas diversas refeições (desjejum, lanche, almoço, lanche da tarde, jantar e ceia, por exemplo) fornecidas diuturnamente.

*Por conseguinte, o deslocamento entre estas unidades de operação como denominamos as escolas ou hospitais (***frise-se que não se trata de deslocamento entre as filiais da Recorrente***), cujas distâncias às vezes ultrapassam 100km entre uma localidade e outra faz parte do serviço prestado, é essencial à prestação desse serviço.*

Não se trata, pois, de despesas de estadia ou viagem para reuniões e coisas do tipo, mas sim de deslocamento necessário à prestação de serviços final ao consumidor da Recorrente, ou seja, sem essa despesa a Recorrente não conseguirá prestar seus serviços de locação de mão de obra!

Além do acompanhamento nutricional a Recorrente também tem sua gestão de qualidade, que necessita se locomover para outros Estados para prestar os serviços nutricionais, assim a locomoção e a viagem, tornam-se itens essenciais à prestação de seus serviços.

Seguros

*No tocante aos créditos de seguros, restou explicitado que a Recorrente, quando vencedora do certame licitatório é **obrigada a apresentar Garantia para execução do contrato**, bem como **tem a necessidade de contratação e seguro em favor dos funcionários que prestarem serviços nas dependências da contratante**, sendo impeditivo assumir ou dar continuidade ao contrato sem apresentação desta garantia, assim os gastos de seguros foram necessários e previsto em Edital para execução do serviço, como pode ser contactado no Edital do Município de Diadema, página 24, letra "o" e páginas 29 e 30, ora anexado — **DOC. 03**, colacionado na impugnação.*

Não se trata, portanto, do seguro pura e simplesmente para beneficiar seus funcionários, mas sim de exigência contratual para a prestação dos seus serviços!

Frise-se, se na houver a contratação dos seguros e oferecimento de garantias, não se assina o contrato de prestação de serviços/fornecimento de refeições!

Com isso, tem-se que a contratação desses "seguros" é obrigatória e não facultativa, sendo ônus imposto pelo contratante.

Propaganda e publicidade

[...] tratam-se de despesas/custos com o Projeto de educação infantil, assim a Recorrente é contratada já com este serviço incluso em sua atividade no município, este gasto trata-se, portanto, de custo/despesa inerente a produção deste serviço e engloba-se no conceito de insumo, justificando o crédito tomado por ela, o que justifica a sua exclusão da autuação.

Taxas e emolumentos

[...] para execução dos serviços a Recorrente é obrigada a apresentar diversos certificados, conforme previsto no Edital de Diadema/SP, em sua página 51 — **DOC. 03** colacionado na impugnação, e para obter tais licenças ela é obrigada a pagar diversas taxas e emolumentos, não podendo praticar sua atividade sem cumprimento desta obrigação legal, o que lhe permite o creditamento efetuado, devendo ser também excluído da autuação os valores creditados nessa rubrica.

[...] essas despesas tratam-se de exigência contratualmente efetuada em edital público de licitação, como se prova pelo edital que fora colacionado na impugnação e acima referido.

Internet

[...] as empresas necessitam modernizar-se para manter a competitividade do mercado, ou seja, sem esta despesa/custo a empresa não se manteria competitiva em seu negócio, visto que para execução do seu serviço necessita do gasto com Internet para baixar seus estoques, requerer mercadoria dos sistemas, **integrar ao sistema da Administração Pública** para verificar demandas, sendo este item extremamente necessário para prestação e execução dos serviços e contratos da empresa.

Material de escritório

[...] neste item estão computados os custos de elaboração de cardápio, formalização de indicações nutricionais e materiais necessários para cumprimento destas atividades que estão ligadas diretamente a produção e execução dos serviços prestados.

A Recorrente tem que apresentar obrigatoriamente as tabelas nutricionais dos pratos que são fornecidos diuturnamente, em todas as unidades que atende e em todas as refeições que fornece.

Feiras, Congressos e Cursos

Insiste-se na possibilidade de creditamento sobre esse item, pois trata-se de custo esta extremamente ligado a atividade organizacional de Educação Nutricional, serviço previstos nos Editais dos certames que a RECORRENTE disputa.

À exemplo, tem-se as despesas de educação nutricional conforme se vislumbra pelas disposições do item 3.3 do Edital de Recife/PE em sua página 32, colacionado na impugnação como **DOC. 04**, tendo em vista que a empresa foi contratada para este fim, então não pode ter excluído de seus insumos estes itens sem a análise do contexto da prestação de serviços a que se propõe, justificando seu creditamento efetuado pela Recorrente, o que denota a necessidade de exclusão dos valores referentes à esse item da autuação.

Assinaturas de publicações

[...] trata-se de custo 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, esta atualização é, sobremaneira, necessária para que os serviços sejam de qualidade, assegurando o cumprimento da legislação pertinente ao mesmo.

Despesas com veículos

As despesas com veículos, assim como as despesas com Conduções, Viagens e Estádias, supra delimitadas, tratam-se de nítidos insumos da RECORRENTE, pois como sobrevisto, num mesmo contrato está encampada a prestação de serviços para diversas unidades de atendimento (escolas, creches, hospitais e etc...).

Assim, o gerenciamento da prestação dos serviços entre essas unidades demanda o deslocamento dos funcionários da RECORRENTE entre essas unidades, e que devido à distância entre elas, necessita-se da utilização de veículos automotores, de modo a viabilizar que esse deslocamento ocorra em tempo hábil à garantir a execução do objeto social da RECORRENTE dentro dos moldes em que foram contratados.

Desse modo, o combustível desse veículo, por exemplo, trata-se de insumo da RECORRENTE, sendo custo necessário, obrigatório e que se consome na prestação de seus serviços, de modo que esse crédito deve ser considerado e excluído da autuação levada à termo, são custos essenciais ao desenvolvimento das atividades da Recorrente.

“Contribuição sindical e assistencial”, “Cestas Básicas” e “Uniformes e Vestimentas”

No que diz respeito aos custos/despesas classificados como "contribuição sindical e assistencial", "Cestas Básicas" e "Uniformes e vestimentas" pela fiscalização no Anexo 3, uma vez que a empresa presta serviços de locação de mão de obra, os custos inerentes aos uniformes e vestimentas são necessários, obrigatórios, tratando-se de exigência previstas nos editais (DOC. 03 — página 24, colacionado na impugnação), bem como a cesta básica que se trata de item exigido pela Convenção Coletiva (DOC. 05 colacionado na impugnação), além da contribuição sindical e assistencial, que é gerado por conta da própria atividade, ou seja, se há funcionários, há o dever de recolher.

Entendo que assiste razão parcial à recorrente.

Inicialmente, cumpre destacar que, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genérica de preparação e fornecimento de refeições, ou de locação de mão-de-obra especializada. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Neste sentido, restou demonstrado que a recorrente exerce a atividade de preparação e fornecimento de merenda escolar, e locação de mão-de-obra especializada, para a Administração Pública, sendo tal relação comercial regida por contratos administrativos firmados após a participação da recorrente em procedimentos de licitação. Destaque-se que, em tais casos, as empresas devem atender integralmente todas as exigências do edital de licitação, assim como, o contrato firmado deve ser executado fielmente pela contratada, nos termos do artigo 66 da Lei nº 8.666/93¹.

Além disto, restou evidenciado que os contratos de fornecimento de merenda escolar, e locação de mão-de-obra especializada (nutricionistas), exigem que as refeições sejam produzidas diretamente nas escolas, hospitais e creches do município, sendo que, à título de exemplo, num único contrato firmado com um município qualquer, a recorrente tem que fornecer refeição a 100 (cem) escolas e hospitais, por exemplo, e suas nutricionistas passam o dia prestando seu serviço e se deslocando de local em local, visitando todos os pontos de fornecimento de refeição, nas diversas refeições (desjejum, lanche, almoço, lanche da tarde, jantar e ceia, por exemplo), para prestarem o serviço de acompanhamento nutricional.

¹ Art.66. O contrato deverá ser executado fielmente pelas partes, de acordo com as cláusulas avençadas e as normas desta Lei, respondendo cada uma pelas conseqüências de sua inexecução total ou parcial.

Quanto ao deslocamento dos funcionários, ficou demonstrado que a recorrente realiza o reembolso do combustível por eles gasto no trajeto entre as unidades de fornecimento de refeições, ressaltando que, devido à distância e ao número de unidades, “[...] *necessita-se da utilização de veículos automotores para viabilizar que esse deslocamento ocorra em tempo hábil à garantir a execução do objeto social da RECORRENTE dentro dos moldes em que foram contratados*”.

Frise-se que a condição de insumos de combustíveis consumidos em veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de prestação de serviços foi reconhecida expressamente no artigo 176, §1º, inciso III, da Instrução Normativa RFB nº 2.121/22:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

Há também exigência de que haja fácil e direta comunicação entre os pontos de fornecimento de refeições, as nutricionistas e a Gestão de Qualidade da empresa, assim como, o acompanhamento nutricional exige a locomoção dos agentes da Gestão de Qualidade para acompanhar e avaliar o serviço prestado em cada um dos municípios e Estados em que a recorrente atua.

Ainda, como bem apontado pela recorrente, para “[...] *execução do seu serviço necessita do gasto com Internet para baixar seus estoques, requerer mercadoria dos sistemas, integrar ao sistema da Administração Pública para verificar demandas, sendo este item extremamente necessário para prestação e execução dos serviços e contratos da empresa*”.

Da mesma forma, a recorrente tem que apresentar obrigatoriamente as tabelas nutricionais dos pratos que são fornecidos diuturnamente, em todas as unidades que atende e em todas as refeições que fornece, sendo que os custos computados na conta denominada *Material de escritório* se referem aos “[...] *custos de elaboração de cardápio, formalização de indicações nutricionais e materiais necessários para cumprimento destas atividades que estão ligadas diretamente a produção e execução dos serviços prestados*”.

Ademais, em razão das exigências previstas nos editais de licitação, a recorrente é obrigada a apresentar garantia para execução do contrato e seguro em favor dos funcionários que prestarem serviços nas suas dependências, sendo impeditivo assumir ou dar continuidade ao contrato sem o cumprimento das referidas exigências.

Somado a isto, tanto por previsão no contrato administrativo, quanto por questões sanitárias, a recorrente é obrigada a fornecer os uniformes e vestimentas necessários para o exercício da atividade de seus funcionários.

Por fim, a recorrente demonstrou também que, em razão do estabelecido na Convenção Coletiva de Trabalho 2012/2013 do SINTERCOJ – Sindicato dos trabalhadores

empresas de refeições coletivas, refeições convênios, cestas básicas, cozinhas industriais, restaurantes, é obrigada a fornecer mensalmente cesta de alimentos aos seus funcionários.

Em breve síntese, restou demonstrado que (i) as despesas com telefonia são essenciais para garantir a comunicação direta entre os funcionários, as unidades de fornecimento de refeições e a Gestão de Qualidade; (ii) as despesas com veículos e combustível são relevantes em razão da necessidade de rápido deslocamento dos funcionários entre as diversas unidades de fornecimento de refeições; (iii) as despesas com internet são essenciais em razão da necessidade de sistema para baixar estoques, requerer mercadoria e integrar ao sistema da Administração Pública para verificar demandas; (iv) as despesas com viagens e estadas são essenciais em razão da necessidade dos agentes da Gestão de Qualidade acompanharem e avaliarem o serviço prestado em cada um dos municípios e Estados em que a recorrente atua; (v) as despesas com seguro são relevantes ao exercício da atividade da recorrente, por se tratar de exigência prevista nos editais de licitação, que não podem ser inobservadas pela recorrente em razão das singularidades presentes nos contratos firmados com a Administração Pública; (vi) as despesas com uniformes e vestimentas são relevantes tanto por questões sanitárias quanto por se tratar de exigência prevista nos contratos administrativos firmados pela recorrente, sendo utilizadas diretamente pelos funcionários na execução do serviço prestado; e (vii) as despesas com cesta básica também são relevantes, por se tratar de obrigação estabelecida em Convenção Coletiva do Trabalho.

Em relação às exigências previstas nos contratos firmados com a Administração Pública e estabelecidas em Convenção Coletiva do Trabalho, entendo que devem ser tecidas algumas considerações.

Quanto às exigências previstas no contrato firmado com a Administração Pública, entendo que as despesas para o seu atendimento configuram insumos na atividade desenvolvida pela recorrente, observando o critério da relevância, tanto por imposição legal, quanto pela singularidade do serviço prestado.

Isto porque o edital de licitação configura lei entre as partes, sendo que tanto a Administração Pública, quanto os licitantes, a ele estão diretamente vinculados (Princípio da Vinculação ao Edital). Neste sentido, o artigo 41 da Lei nº 8.666/93 expressamente dispõe que “[a] Administração não pode descumprir as normas e condições do edital, ao qual se acha estritamente vinculada”, o qual repercute, como consectário lógico, na vinculação do licitante.

No que se refere à imposição legal para cumprimento do contrato firmado com a Administração Pública, o artigo 66 da Lei nº 8.666/93 dispõe que “[o] contrato deverá ser executado fielmente pelas partes, de acordo com as cláusulas avençadas e as normas desta Lei, respondendo cada uma pelas conseqüências de sua inexecução total ou parcial”, sendo que, nos termos do artigo 78, incisos I e II, do mesmo diploma legal, o não cumprimento ou o cumprimento irregular das cláusulas contratuais constituem motivo para rescisão do contrato.

Ressalte-se que, em tais situações, não há liberdade contratual por parte da recorrente, ou seja, não há liberdade para escolher o negócio a ser celebrado e nem o conteúdo das cláusulas contratuais², restringindo-se a sua liberdade ao direito de participar (ou não) do

² Salvo exceções previstas em lei.

procedimento de licitação e, sagrando-se vencedora, firmar (ou não) o contrato com a Administração Pública.

Ademais, especificamente em relação ao critério da relevância, no julgamento do REsp n.º 1.221.170, o E. Ministro Mauro Campbell Marques destaca em seu voto que os itens adquiridos por imposição legal devem ser abarcados no conceito de insumo, uma vez que “[...] se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei”, exatamente o que se verifica no presente caso.

Merece destaque também o disposto no artigo 176, §1º, inciso II, da IN n.º 2.121/22, que demonstra uma ampliação do conceito de insumo anteriormente exarado pela Receita Federal ao admitir que consideram-se insumos, inclusive, bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal.

Diante disto, entendo que, por se tratar de imposição legal e singularidade das atividades exercidas em prol da Administração Pública, as despesas com o atendimento das exigências do contrato administrativo devem ser consideradas insumo da atividade exercida pelo contratado, por observar o critério da relevância.

No que se refere aos bens ou os serviços especificamente exigidos para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, assim restou disciplinada a matéria pelo artigo 177, *caput* e parágrafo único, da IN n.º 2.121/22:

Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Com a devida vênia, entendo que, ao exercer sua competência de interpretar e aplicar a legislação tributária, editando instruções normativas necessárias à sua execução, a Receita Federal andou bem ao reconhecer que os bens e serviços exigidos, por norma legal ou infralegal, para viabilizar a mão-de-obra empregada nas atividades, devem ser considerados insumos, por outro lado, ultrapassou os limites estabelecidos em lei, inovando o ordenamento jurídico, ao excetuar as hipóteses em que a exigência decorre da celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Ora, a partir do momento em que se reconhece o caráter de insumo aos bens e serviços exigidos, **por norma legal ou infralegal**, para viabilizar a mão-de-obra empregada nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços, não vislumbro qualquer fundamento legal que permita a exclusão das exigências decorrentes de acordos e convenções coletivas de trabalho.

Nos termos do artigo 611 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, a Convenção Coletiva de Trabalho configura acordo de caráter normativo, sendo que, conforme estabelece o artigo 611-A do mesmo diploma legal, a convenção coletiva e o acordo coletivo de

trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre diversas questões atinentes à relação de trabalho.

Neste sentido, assim leciona o professor Maurício Godinho Delgado:

As convenções coletivas, embora de origem privada, criam regras jurídicas (normas autônomas), isto é, preceitos gerais, abstratos e impessoais, dirigidos a normatizar situações *ad futurum*. Correspondem, conseqüentemente, à noção de lei em sentido material, traduzindo ato-regra (Duguit) ou comando abstrato. São, desse modo, do ponto de vista substantivo (ou seja, de seu conteúdo), diplomas desveladores de inquestionáveis regras jurídicas (embora existam também no seu interior cláusulas contratuais).

Somado a isto, a Constituição Federal elenca, em seu artigo 7º, inciso XXVI, o reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho como direito dos trabalhadores urbanos e rurais.

Ressalte-se que a relevância está na imposição da exigência – que deve ser observada no exercício da atividade do contribuinte – e não propriamente no instrumento jurídico que a impõe, até porque, a própria instrução normativa compreende que o conceito de insumo alcança exigências impostas tanto por norma legal quanto infralegal.

Por tais razões, entendo que os bens ou serviços especificamente exigidos por convenções e acordos coletivos de trabalho, para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, também revestem o caráter de insumo.

Diante do exposto, entendo que, por se tratarem de itens imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela recorrente, cumprindo com os requisitos da essencialidade e/ou relevância, devem ser revertidas as glosas relativas às seguintes contas “420200300004- *Comunicações*: despesas com telefonia”, “420200300012 - *Combustíveis e desp c/veiculos*: pagamento reembolso de quilometragem a diversas pessoas”, “420200300027- *Internet*: pagamento de provedor de internet”, “420200300009 - *Viagens e estadas*: despesas com viagens”, “420200300008 - *Seguros*: comissão sobre fiança bancária, e seguro”, “410300300038 - *Uniformes e vestimentas*: pagamento vestuário e uniformes”, “420200300005- *Material escritório*: material de escritório”; e “420200100018 - *Cesta Básica*: pagamento cesta básica e de natal”.

Especificamente em relação à conta “420200300009 - *Viagens e estadas*: despesas com viagens”, destaco que a reversão das glosas deve alcançar apenas as despesas relativas às viagens dos agentes da Gestão de Qualidade para acompanhar e avaliar o serviço prestado nos municípios e Estados em que a recorrente atua, e quanto à conta “420200300005- *Material escritório*: material de escritório”, apenas as despesas relativas aos custos de elaboração de cardápio, formalização de indicações nutricionais e materiais necessários para cumprimento das atividades de fornecimento de refeições e acompanhamento nutricional.

No que se refere às glosas relativas às despesas com: assinaturas de publicações; feiras, congressos e cursos; taxas e emolumentos; propaganda e publicidade; e contribuição sindical e assistencial, entendo que devem ser mantidas as glosas, uma vez que, apesar de serem necessárias para o funcionamento da empresa, não se enquadram na condição de insumos na

atividade-fim da recorrente (preparo e fornecimento de refeições, e locação de mão-de-obra especializada).

Inicialmente, no que tange às despesas com assinaturas de publicações; feiras, congressos e cursos, não se discute a importância do estudo e do aperfeiçoamento dos funcionários. Ocorre que tais gastos não atendem ao critério da essencialidade e relevância, não sendo considerados insumos para fins de apropriação de créditos no regime da não-cumulatividade atualmente vigente.

Quanto às despesas com propaganda e publicidade, ressalto que os registros na conta contábil informam se tratar de *“pagamentos reembolsos diversos a diversas pessoas (em quase totalidade dos itens lançados), pagamento impressos/publicações, pagamento de propaganda e publicidade”*, enquanto a recorrente se limita a alegar que *“[...] tratam-se de despesas/custos com o Projeto de educação infantil, assim a Recorrente é contratada já com este serviço incluso em sua atividade no município”*, sem trazer qualquer prova ou detalhamento da atividade, o que, por óbvio, impede o reconhecimento do respectivo crédito.

Por sua vez, a conta *“420200300026- Taxas e emolumentos”* traz como informação *“despesas com taxas diversas pagas a diversas pessoas, órgãos e entidades, e despesas e custas processuais”*, enquanto a recorrente se limita a alegar que *“[...] é obrigada a apresentar diversos certificados, conforme previsto no Edital de Diadema/SP, em sua página 51 — DOC. 03 colacionado na impugnação, e para obter tais licenças ela é obrigada a pagar diversas taxas e emolumentos”*, sendo que a única prova apresentada trata da licença de funcionamento da empresa, condição para participação no certame licitatório.

Ora, além da conta contemplar outras taxas e emolumentos pagos pela empresa e não justificados, as despesas defendidas pela recorrente se referem a despesas arcadas para o fim de participação no procedimento de licitação, o que é anterior e, até mesmo, desvinculado (a depender do resultado da licitação) da atividade efetivamente exercida pela recorrente, razão pela qual é de rigor a manutenção da glosa.

Por fim, quanto às contribuições sindicais e assistenciais, verifica-se que, nos termos do artigo 582 da CLT, *“[O]s empregadores são obrigados a descontar da folha de pagamento de seus empregados relativa ao mês de março de cada ano a contribuição sindical dos empregados que autorizaram prévia e expressamente o seu recolhimento aos respectivos sindicatos”*. Ou seja, além das contribuições sindicais e assistenciais serem tributos - o que, por si só, já afasta o seu reconhecimento como bem ou serviço -, o empregador não arca com o encargo financeiro do tributo, sendo tais contribuições custeadas pelo próprio empregado, de modo que não há que se falar em apropriação de crédito em relação a tais despesas, devendo, por conseguinte, ser mantida a glosa.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas às seguintes contas *“420200300004- Comunicações: despesas com telefonia”*, *“420200300012 - Combustíveis e desp c/veiculos: pagamento reembolso de quilometragem a diversas pessoas”*, *“420200300027- Internet: pagamento de provedor de internet”*, *“420200300009 - Viagens e estadas: despesas com viagens”*, *“420200300008 - Seguros: comissão sobre fiança bancária, e seguro”*, *“410300300038 - Uniformes e vestimentas: pagamento vestuário e uniformes”*, *“420200300005- Material escritório: material de escritório”*;

e “420200100018 - Cesta Básica: pagamento cesta básica e de natal”, nos termos do presente voto.

(b) Glosa de créditos indevidos (PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PJ- Cta. 420200300016)

Neste tópico da autuação, a glosa foi realizada sobre créditos dos quais a recorrente não apresentou qualquer esclarecimento ou justificativa acerca do seu aproveitamento e sobre os créditos apropriados em razão das despesas com os seguintes serviços: serviços de advocacia, consultoria, assessoria, segurança, exames, telefonia, viagens, seguros, propaganda e publicidade, contribuição sindical, taxas e emolumentos.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente reitera a alegação de total falta de fundamentação da glosa, requerendo o seu afastamento por vício formal.

Quanto ao mérito, afirma que “[...] prepara e fornece refeições prontas (mão de obra, armazenamento, transporte, fiscalização, serviços de nutrição e fornecimento direto)”, ressaltando que sua atividade é exercida “[...] praticamente com exclusividade para órgãos da Administração Pública em geral, necessitando da mão de obra de profissionais especializados para viabilizar a disputa nos certames públicos, representando-a ativamente, preparando toda a documentação necessária, e etc. ”, sendo que “[...] sem essa atuação não haveria a prestação de serviços e o fornecimento de refeições, o que torna o custo com tais profissionais (advogados, contadores, e etc...) em insumos essenciais ao desenvolvimento do mister da Recorrente”.

No que se refere às despesas com exames, a recorrente defende a possibilidade de apropriação dos créditos, com base nos seguintes argumentos:

[...] os exames pagos pela Recorrente tratam-se de análises microbiológicas de água e de alimentos, exames laboratoriais nos alimentos que serão fornecidos e também exames executados nos funcionários que prestarão serviços, conforme exigência prevista no Edital de Diadema/SP, página 51 — DOC. 03 juntado na impugnação e que foi ignorado no julgamento”

*Frise-se que a qualidade dos alimentos fornecidos, assim como a saúde dos profissionais que prestam os serviços, trata-se de preocupação ímpar da Recorrente, **além de obrigação contratual**, de modo que as despesas nessas rubricas mostram-se necessárias, mais que isso, essenciais, obrigatórias (previsão contratual) e totalmente consumidas na prestação dos serviços, pelo que devem ser considerados como insumos nos termos legais, validando o creditamento efetuado e liberando da autuação os valores dessa classificação. **(Grifos do original)***

Entendo que assiste razão parcial à recorrente.

Quanto ao suposto vício formal, reitero o exposto no tópico da preliminar de nulidade, no sentido de que, ao contrário do alegado pela recorrente, houve a devida fundamentação das glosas: seja em razão da ausência de esclarecimento e justificativa para apropriação do crédito, seja pelo entendimento da autoridade autuante de que os créditos glosados não se referiam a insumos da atividade exercida pelo recorrente.

No que se refere às glosas relativas às despesas com: serviços de advocacia, consultoria, assessoria, segurança, propaganda e publicidade, contribuição sindical, taxas e emolumentos, entendo que devem ser mantidas as glosas, uma vez que, apesar de serem

necessárias para o funcionamento da empresa, não se enquadram na condição de insumos na atividade-fim da recorrente (preparo e fornecimento de refeições, e locação de mão-de-obra especializada), pelas razões já expostas no tópico anterior.

Por outro lado, em relação às despesas com exames, mais especificamente, com análises microbiológicas de água e de alimentos, exames laboratoriais nos alimentos que serão fornecidos e também exames executados nos funcionários, entendo que devem ser revertidas as glosas, por se tratar de despesas que se enquadram no conceito de insumo, cumprindo tanto com o requisito da essencialidade quanto da relevância.

Isto porque as análises microbiológicas de água e de alimentos, os exames laboratoriais nos alimentos que serão fornecidos e os exames executados nos funcionários, são essenciais para garantir a qualidade do serviço prestado e do alimento fornecido, assim como, são relevantes por integrarem o processo produtivo neste ramo de atividade, seja por imposição das normas sanitárias, seja em razão das exigências do próprio edital de licitação, que deve ser executado fielmente pelo contratado, nos termos do artigo 66 da Lei nº 8.666/93³.

Ainda, com base nos fundamentos expostos no tópico anterior, entendo que também devem ser revertidas as glosas relativas à telefonia, viagens e seguros.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas às despesas com telefonia, viagens, seguros e análises microbiológicas de água e de alimentos, exames laboratoriais nos alimentos que serão fornecidos e exames executados nos funcionários.

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

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente reitera a sua alegação de que “[...] a proibição do creditamento sobre a mão de obra e conseqüentemente sobre seus encargos viola o princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 195, §12 da CF/88”, sustentando que “[...] não se trata de alegação de inconstitucionalidade e que não poderia ser objeto de conhecimento desse Tribunal Administrativo, mas sim de receptividade da Legislação que veda esse creditamento”.

Neste sentido, argumenta que “[...] a alteração constitucional (que inseriu o §12 no artigo 195 da CF/88) se deu com a EC 42/2003, posterior à legislação que trata das alterações na tributação do PIS e da COFINS (Lei nº 10.637/2002), padecendo, então, de regulamentação o artigo 195, §12 da CF/88, revogando, ainda que tacitamente, a legislação anterior que trate de modo diverso a tributação do PIS e da COFINS, motivo pelo qual descabe a aplicação do artigo 3º, §2, I da Lei nº 10.637/2002 no caso em comento”.

Posteriormente, volta a sustentar a “[...] inconstitucionalidade da vedação da dedução, não pelo excesso do legislador infraconstitucional ao art. 195, 12 da CF, em sua esfera de liberdade de conformação, mas sob o ponto de vista material, por ofensa à isonomia, à capacidade contributiva, à livre-concorrência e à razoabilidade, abaixo trabalhada”.

³ Art.66. O contrato deverá ser executado fielmente pelas partes, de acordo com as cláusulas avençadas e as normas desta Lei, respondendo cada uma pelas conseqüências de sua inexecução total ou parcial.

E, por fim, pleiteia que, caso mantida a autuação em relação à mão-de-obra, que sejam revertidas as glosas dos “[...] créditos referentes às despesas/custos com assistência médica, vale transporte e cestas básicas, que são pagos à pessoas jurídicas, como se prova pela juntada do livro razão referente aos períodos fiscalizados — DOC. 07”.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Inicialmente, considerando que foi reiterada a alegação de inconstitucionalidade em razão da ofensa à princípios constitucionais, destaco que não cabe a este Colegiado, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade desta norma.

Neste sentido, assim dispõe a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As alegações acerca da inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Ressalte-se que, se não cabe a este Conselho Administrativo realizar controle de constitucionalidade, ainda mais inadequado seria o juízo de recepção constitucional da legislação, conforme pretendido pela recorrente.

Com efeito, a apreciação dessas questões encontra-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de recepção constitucional ou constitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado não observar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

De qualquer forma, considerando que, além das alegações de inconstitucionalidade e ausência de recepção constitucional, a recorrente também pleiteou o reconhecimento dos créditos sobre mão-de-obra paga a pessoa física, sob o argumento de que tais despesas são essenciais e relevantes no exercício da atividade, destaco que, apesar do esforço argumentativo da recorrente, tal possibilidade de creditamento é expressamente vedada pela legislação ordinária, estando estabelecido no artigo 3º, § 2º, inciso I, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 que “[n]ão dará direito a crédito o valor: de mão de obra paga a pessoa física”.

Quanto às despesas com encargos, assistência médica e vale-transporte, destaco que não há previsão legal autorizando o referido creditamento, sendo que, no que se refere ao vale-transporte, o legislador tomou a decisão de permitir o aproveitamento de créditos relativos a tais despesas apenas por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, conforme estabelecido no artigo 3º, §1º, inciso X, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, sendo que, apesar de se tratar de decisão legislativa extremamente questionável, deve ser observada nos julgamentos deste Órgão Julgador administrativo.

Por outro lado, em consonância com o decidido nos tópicos supra, voto por reverter a glosa relativa aos gastos com cesta básica, por se tratar de exigência prevista em Convenção Coletiva de Trabalho.

Diante do exposto, voto por não conhecer deste tópico do recurso quanto às alegações de inconstitucionalidade e ausência de recepção constitucional e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento apenas para reverter as glosas relativas aos gastos com cesta básica.

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

Neste tópico, a recorrente sustenta que a multa de ofício aplicada não pode ser mantida no patamar de 75%, “[...] pois caracteriza desvio de finalidade da sanção afrontando nitidamente a vedação constitucional do confisco”.

Além disto, alega que a multa no percentual aplicado “[...] verifica-se totalmente desproporcional, além de nitidamente caracterizar Confisco, pois tão distante do caráter educativo e punitivo que deveria ter, podendo levar a Peticionária a uma condição de total impossibilidade de cumprir com suas prerrogativas, não só lhe causando sérios danos, mas também às famílias de todos os seus sócios e principalmente aos seus funcionários e familiares”.

Conforme já fundamentado no tópico anterior, não cabe a este Colegiado invocar a proporcionalidade, a razoabilidade, o não confisco, ou qualquer outro princípio, para afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade desta norma.

Assim, estando previsto na lei, no caso, no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, a hipótese de aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não pode este colegiado admitir a não aplicação ou a redução da penalidade prevista, uma vez que se estaria afastando a aplicação da lei, com base nos princípios supra mencionados.

Ademais, a lei não prevê qualquer hipótese de redução da multa em razão de circunstâncias de fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, estabelecendo uma aplicação neutra da multa em todas as hipóteses de ausência de lançamento ou recolhimento do imposto.

Diante disto, voto por não conhecer do recurso em relação aos argumentos de afastamento da multa de ofício por afronta a princípios constitucionais.

Recurso de ofício

O Recurso de ofício deve ser conhecido, em razão da exclusão do responsável tributário da lide e tendo em vista que a exoneração ultrapassa o limite estabelecido na Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

A responsabilidade solidária imputada na autuação ao sócio da empresa SPBRASIL Alimentação e Serviços Ltda., Sr. Eloizo Gomes Afonso Durães, foi assim fundamentada no *Termo de Encerramento de Ação Fiscal - Parcial*:

94. Por todo o exposto, vê-se que as infrações aqui relatadas beneficiaram diretamente o sr. Eloizo Durães, sócio da SP ALIMENTAÇÃO. A constituição indevida de ativos (contribuições a recuperar sobre custos e despesas sem previsão legal) alcançou dois objetivos: (a) recolhimento a menor das contribuições para o Pis e Cofins e (b) formação de um lucro contábil artificial para acobertar (sob o manto da distribuição isenta de lucros) os empréstimos concedidos ao sócio, para seu desfrute pessoal em detrimento do pagamento das contribuições sociais, bem coletivo e indisponível. Tanto é assim, que os valores originais das contribuições lançados por esta fiscalização referentes ao ano-calendário de 2013 perfazem o total de R\$ 12.007.157,33, enquanto que o lucro distribuído ao Sr. Eloizo Durães foi de R\$ 13.855.276,63.

95. Nesse sentido, mais do que justo, nos termos do art. 124, inciso I, da Lei 5.172/66 (CTN), constituímos e elegemos o Sr. **ELOIZO GOMES AFONSO DURÃES, CPF 806.302.868-68, SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO** dos débitos constituídos pelo presente lançamento de ofício.

Ao apreciar a impugnação apresentada pelo Sr. Eloizo, o v. acórdão recorrido entendeu por afastar a responsabilidade tributária imputada, com base nos seguintes fundamentos:

[...] nos termos do CTN, em relação à imputação de responsabilidade aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III do art. 135) é necessária a comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou de infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. Não basta a suposição de ato infracional: é necessário individualizar a atuação do imputado, lastreando-se sempre em provas.

Em que pese a justificativa do autuante ao incluir a pessoa do sócio como responsável solidário, a situação apresentada não se revela suficiente para atribuição de responsabilidade tributária, sendo necessária a comprovação de um das situações previstas no caput do art. 135 do CTN.

A aplicação do indigitado comando normativo não tem o condão de retirar da fiscalização o ônus de provar a ocorrência da infração à lei, ou seja, da atuação dolosa da pessoa física no sentido de fraudar ou sonegar tributos.

Ante o exposto, deve ser afastada a responsabilidade solidária de fato atribuída ao Sr. ELOIZO GOMES AFONSO DURÃES, CPF 806.302.868-68, pelos créditos tributários constituídos nos Autos de Infração objeto da presente lide.

Entendo que a r. decisão deve ser mantida.

Conforme se verifica da autuação, a responsabilidade solidária foi imposta com base no artigo 124, inciso I, do CTN, sendo que o v. acórdão recorrido se manifestou no sentido de que, para imputação da responsabilidade solidária, seria necessária a comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou de infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, nos termos do artigo 135 do CTN.

Nos alinhamos integralmente ao referido entendimento, por considerar que a solidariedade prevista no inciso I do artigo 124 não é hipótese de responsabilidade tributária. Trata-se apenas da maneira eleita pelo legislador complementar para graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo. É o termo *responsabilidade* aqui utilizado

deve ser entendido não como hipótese de sujeição passiva distinta do contribuinte, mas no seu significado mais puro, como obrigação de responder pelas ações próprias ou dos outros⁴.

Isto porque a Constituição Federal definiu os fatos signo-presuntivos de riqueza e estabeleceu os arquétipos dos tributos, porém, silenciou quanto às situações em que os fatos jurídicos tributários são realizados por mais de um sujeito. No mesmo sentido, ao estabelecerem as regras matrizes de incidência tributária dos tributos, os legisladores ordinários criam tão somente uma hipótese de incidência com o seu correspondente consequente, ou seja, estabelecem que, com a realização de determinado fato, será devido determinado tributo, silenciando também sobre as situações em que tal fato é realizado por mais de um sujeito, o que veio a ser disciplinado pelo artigo 124 do Código Tributário Nacional, em observância ao previsto no artigo 146, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CF.

Ao disciplinar a solidariedade em âmbito tributário, o inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional se distanciou textualmente do disposto no artigo 264 do Código Civil, o qual dispõe de forma clara que a solidariedade se dá com a pluralidade de devedores na mesma relação jurídica.

O legislador do CTN optou por definir a presença da solidariedade entre os sujeitos passivos tributários com base na existência de *interesse comum* dos participantes na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, o que, além de se tratar de expressão vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexos que se estabelece entre os devedores da prestação tributária, como bem demonstra Paulo de Barros Carvalho:

Basta refletirmos na hipótese do imposto que onera as transmissões imobiliárias. No Estado de São Paulo, a lei indica o comprador como o sujeito passivo do gravame. Entretanto, quer ele quer o vendedor estão diretamente ligados à efetivação do negócio, havendo indiscutível interesse comum. Numa operação relativa à circulação de mercadorias, ninguém afirmaria inexistir convergência de interesses, unindo comerciante e adquirente, para a concretização do fato, se bem que o sujeito passivo seja aquele primeiro. Nas prestações de serviços, gravadas pelo ISS, tanto o prestador quanto o tomador do serviço têm interesse comum no evento, e nem por isso o sujeito passivo deixa de ser o prestador.

Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o *interesse comum* dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código.⁵

Com base no referido dispositivo, criou-se o entendimento de que, mesmo sem qualquer previsão na lei instituidora do tributo ou em norma específica de responsabilidade tributária, nas situações em que mais de um sujeito tenha *interesse comum* no fato descrito como hipótese de incidência tributária, poder-se-ia atribuir, em caráter solidário, o dever de adimplir a obrigação tributária a terceiro.

Com a devida vênia, compreendemos com Paulo de Barros Carvalho que “[...] a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e

⁴ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, elaborado no Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 2440.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2012. p.386.

somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação”⁶. Ou seja, a interpretação que nos parece mais adequada do inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional é justamente aquela que se mantém fiel ao artigo 264 do Código Civil, no sentido de que somente haverá solidariedade quando existir mais de um contribuinte no polo passivo da relação jurídica tributária.

Neste sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOUREIRO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. [...]

4. Na relação jurídico-tributária, quando composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. *Ad exemplum*, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. [...]

7. Conquanto a expressão "interesse comum" encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

(REsp 859.616/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2007, DJ 15/10/2007, p. 240) (**Grifamos**)

Tal entendimento também se extrai do AgRg nº 1.055.860 - RS (2008/0119112-1), no qual, ao analisar a pretensão fazendária de aplicar o artigo 124, inciso I, do CTN, para responsabilizar solidariamente empresas do mesmo grupo econômico, assim se manifestou a Relatora Min. Denise Arruda, em seu voto:

[...] para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

Ressalta-se, por oportuno, que o artigo 124, inciso I, foi incluído no CTN no Capítulo IV - Sujeito Passivo, enquanto a responsabilidade tributária e suas hipóteses estão disciplinadas no Capítulo V – Responsabilidade Tributária, o que reforça a conclusão de não se tratar de dispositivo que prevê a responsabilização de terceiros.

⁶ “É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p.386.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício, para o fim de manter a exclusão do responsável solidário da lide.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, ausência de recepção constitucional e de afastamento da multa de ofício por afronta a princípios constitucionais.

Na parte conhecida, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e do v. acórdão recorrido, e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento, para o fim de reverter as seguintes glosas: a) despesas com telefonia; b) combustíveis e despesas com veículos; c) internet; d) despesas relativas às viagens dos agentes da Gestão de Qualidade para acompanhar e avaliar o serviço prestado nos municípios e Estados em que a recorrente atua; e) seguros; f) uniformes e vestimentas; g) despesas relativas aos custos de elaboração de cardápio, formalização de indicações nutricionais e materiais necessários para cumprimento das atividades de fornecimento de refeições e acompanhamento nutricional; h) cesta básica; i) análises microbiológicas de água e de alimentos, exames laboratoriais nos alimentos que serão fornecidos e exames executados nos funcionários.

No que se refere ao Recurso de Ofício, voto por conhecer do recurso, para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Redator designado.

Com devido respeito e admiração ao i. Relator Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, expresso no presente voto minhas divergências em relação ao seu posicionamento de reverter as glosas de créditos das contribuições para o PIS/COFINS referentes aos dispêndios com seguros e cesta básica.

O i. Relator reverteu a glosa concernente aos dispêndios com seguros por entender que *“se tratar de imposição legal e singularidade das atividades exercidas em prol da Administração Pública, as despesas com o atendimento das exigências do contrato administrativo devem ser consideradas insumo da atividade exercida pelo contratado, por observar o critério da relevância”*.

Já em relação às despesas com cesta básica, o i. Relator entendeu que devem ser considerados insumos, tendo em vista que a fiscalização *“ultrapassou os limites estabelecidos em lei, inovando o ordenamento jurídico, ao excetuar as hipóteses em que a exigência decorre da celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho”*.

Entendo que foram procedentes as glosas de despesas com seguros e cestas básicas por não se tratar de insumos na prestação de serviço de fornecimento de refeições.

Como bem delineado pela decisão consubstanciada pelo REsp 1.221.170/PR, no presente caso é cabível a aplicação do Teste de Subtração, a seguir reproduzido:

“São "insumos", (...), todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.”

Ou seja, a retirada do serviço de “seguro” e do fornecimento da “cesta básica” certamente não afeta/obsta a prestação de serviço pela empresa, muito menos acarreta a perda da qualidade do serviço. Neste sentido, resta concluir que não há que se falar em aproveitamento de crédito destes dispêndios com “seguro” e “cestas básicas” como insumos na prestação de serviço.

Destaque-se que o contrato administrativo firmado entre as partes ou mesmo as convenções coletivas de trabalho assinadas entre os sindicatos não devem se sobrepor às determinações legais concernentes a tributação das contribuições para o PIS e da COFINS, especificamente no que concerne ao conceito de insumos conforme estabelecido no REsp 1.221.170/PR.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso no sentido de manter as glosas de créditos relacionadas aos dispêndios com “seguros” e “cesta básica”.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva