



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.723742/2013-81

Recurso nº Voluntário

Resolução nº 3302-000.959 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária

Data 26 de fevereiro de 2019

Assunto Solicitação de diligência

Recorrente PRUDENTE REFEIÇÕES LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem do lançamento proceda a nova análise detalhada dos lançamentos contábeis das contas da escrituração contábil digital da contribuinte em que ocorreram as glosas constantes do item "2.3 - Compra de insumos" do Termo de verificação fiscal (2.3.1 a 2.3.5), e com base nos critérios descritos na fundamentação desta Resolução, pronuncie-se, de forma fundamentada, em relatório fiscal conclusivo, quais deles não atendem aos requisitos da essencialidade ou relevância estabelecidos anteriormente, vencido o Conselheiro Walker Araújo que entendia pela possibilidade de julgamento.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos da lide, reporto-me ao relatório do acórdão nº 01-28.313 - 3^a Turma da DRJ/BEL, de 23/01/2014:

Trata o presente processo de autos de infração de Cofins e PIS/Pasep lavrados contra a empresa acima identificada, nos valores respectivos de R\$ 2.145.391,74 e R\$ 466.039,43 (incluídos nesse valor o principal, multa proporcional e juros de mora). Os lançamentos são decorrentes de glosa de créditos.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 79/87, verifica-se que foram glosados créditos calculados sobre valores relativos a:

a) Compra de produtos alíquota zero, sob fundamento de que é vedada a apuração de crédito relacionado à aquisição para revenda, de produtos sujeitos à alíquota zero da contribuição (produtos relacionados no art. 1º, incisos da Lei 10.925/2004) mesmo que na revenda essas receitas estejam submetidas à alíquota zero da contribuição;

b) Compra de produtos sujeitos ao regime monofásico, sob o fundamento de que é vedada a apuração de crédito nas compras de produtos, sujeitos ao regime de tributação monofásico, instituído pela Lei nº 10.833/2003 e regulamentado pelo Decreto nº 6707/2008.

c) Também foram glosados créditos apurados sobre gastos com:

*c.1) Vasilhames, talheres, liquidificador, dentre outro, sob o fundamento de que os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, só podem gerar crédito caso não estejam incluídos no ativo imobilizado; c.2) Materiais de limpeza e higiene, sob o fundamento de que não são considerados insumos, pois não atendem ao requisito do desgaste ou dano ter ocorrido "em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação". Também não correspondem a serviços aplicados **diretamente** na produção de bens ou na prestação dos serviços e, portanto, não geram direitos a créditos a serem descontados do PIS/Pasep e COFINS.*

c.3) Manutenção de veículos, pneus, combustíveis e lubrificantes, sob o fundamento de que não existe qualquer previsão legal que fundamente a apuração de créditos relativos às despesas com combustíveis e lubrificantes, reparos e serviços de manutenção, inclusive materiais e peças de reposição empregados, no que toca aos veículos da empresa, tendo em vista se tratarem de típico custo indireto, ou seja, dizem respeito à operação de venda, não havendo, por óbvio, como se cogitar que componham o custo de aquisição dos insumos, tampouco que sejam insumos, ou seja, diretamente empregados no processo de produção dos bens por ela produzidos, inexistindo, portanto, qualquer fundamento legal que possa sustentar a apuração desses créditos das contribuições em pauta.

c.4) Despesas relativas à manutenção e conservação de veículos utilizados nos estabelecimentos comerciais da empresa, tais como despesas com rolamentos, pneus, pintura e reparos de veículos, sob o fundamento de que em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho de suas atividades sociais, não se caracterizam insumos por se tratarem de bens e serviços utilizados ou consumidos na atividade comercial da empresa.

c.5) Compras de sacolas, fitas adesivas/ crepes, rolos de papel manilha/ filme, sob o fundamento de que as despesas realizadas com embalagem de produtos para revenda, não geram créditos das contribuições, por não haver previsão específica para tanto nem se enquadarem no conceito de insumo previsto pelos incisos II, do arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, vez que precedem e sucedem, respectivamente, a fabricação dos produtos, ou seja, não são aplicados ou consumidos na produção propriamente dita.

c.6) Compras de calças, camisas, luvas, botas e toucas, sob o fundamento de que os valores das despesas realizadas com a aquisição de calças e camisas de brim, luvas e botas, utilizadas por empregados na execução dos serviços prestados conforme seu objeto social, fornecimento de refeições, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, porque não se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados. Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.865, de 2004 e IN SRF nº 247, de 2002, arts. 66 e 67.

d) Foi glosado o valor de R\$ 1.572.760,00 relativo ao estoque de abertura, conforme Anexo V Glosa dos itens do Estoque de Abertura. Consta do Termo de Verificação Fiscal a seguinte explicação: “A empresa apresentou o Registro de Inventário Oficial, contendo todos os itens do estoque em 2008, estoque de abertura para o ano de 2009. Este documento consta deste termo. Da análise de todos os itens deste estoque foram glosados os itens conforme Anexo V Glosa dos itens do Estoque de Abertura. Da análise de todos os itens deste estoque foram glosados os itens conforme Anexo V Glosa dos itens do Estoque de Abertura. Do valor total do Estoque de Abertura apresentado pela empresa, R\$ 3.592.002,00, foi excluído o total do valor glosado conforme anexo V. R\$ 1.572.760,00. O resultado apurado. R\$ 3.592.002,00 R\$ 1.572.760,00 = R\$ 2.019.242,00, foi dividido em 12 parcelas iguais de R\$ 168.270,17. Sobre este resultado mensal apurado foram aplicadas as alíquotas de 3% (R\$ 5.048,11) para COFINS e de 0,65% (R\$ 1.093,76) para PIS e lançados como créditos mensais, para o ano de 2009, conforme está demonstrado nos anexos III e IV.”

e) Foram glosados, ainda, créditos referentes a despesas financeiras, sob o fundamento de que a utilização desses créditos, a partir de agosto de 2004 é imprópria, pois o inciso V do art. 37 da Lei 10.865 de 30/04/2004, não inclui as despesas financeiras como passíveis de utilização de créditos.

Cientificada das exigências em 17/09/2013 (fl. 4 e 42), a empresa apresentou, tempestivamente, impugnação aos autos de infração, fls. 6.536/6.566, contestando o feito fiscal, na qual: a) Preliminarmente requer a anulação dos lançamentos, nos seguintes termos: “O presente Procedimento Fiscal que deu ensejo à multa ora combatida deve ser anulado posto que desprovido de fundamentos que autorizem a glosa dos créditos dos tributos auditados, bem com a aplicação da multa inserida no referido MPF.”

b) No mérito, inicialmente discorre sobre a apuração não cumulativa das contribuições, aduzindo que “por este método, deve-se observar a

base de cálculo do tributo, calculando os débitos incidentes sobre a receita e faturamento e deduzindo os créditos apurados para se identificar o montante a ser pago” e que “Deste modo claro é que a intenção do legislador e o espírito da lei são de tributar a saída dos produtos e serviços, permitindo que todos os valores e despesas que tenham feito parte do processo produtivo, possam ter seus custos incluídos na base de cálculo para apuração do crédito a ser abatido no valor total a ser pago, independentemente das alíquotas aplicadas sobre eles pelo vendedor.”

c) Complementa:

“Ocorre que no caso das contribuições para o PIS e para a COFINS pelo regime não cumulativo, diferentemente do que ocorre no IPI, a materialidade é a receita e não somente a atividade fabril, mercantil ou de serviços, assim, a noção de insumo erigida pela nova sistemática do PIS e da COFINS não pode guardar simetria com aquela delineada pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.

Desse modo, a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribuam para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita.

Logo, os parâmetros trazidos pela Receita Federal são claramente restritivos, não se coadunando com o disposto nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.

No âmbito do CARF as decisões têm caminhado no sentido de se flexibilizar o entendimento acerca do que deva ser considerado como insumo. Transcreveu parte de uma decisão.

No caso da alimentação industrial, atividade da empresa autuada, especializada na produção de alimentação in loco ou transportada, os insumos que a compõem vão desde a matéria prima destinada a preparação das refeições, até os utensílios e equipamentos essenciais à atividade, bem como os produtos e serviços de limpeza obrigatórios para resguardar a higiene dos alimentos e a segurança no transporte até o destinatário final.

A produção do bem e as despesas e custos inerentes somente finalizam com a disponibilidade do bem para venda, após cessado todo o processo produtivo e este estar disponível para a venda.

Em se tratando de alimentação industrial, diversas variáveis, além da matéria prima, são requisitos legais exigidos para se produzir o produto final, a refeição.

Exige-se não só a qualidade dos alimentos que compõem a refeição, mas que o transporte, armazenamento, manipulação se dê da forma estabelecida na legislação federal da Vigilância Sanitária. São essenciais o uso de determinados utensílios que não causem contaminação cruzada entre os alimentos; o uso de proteção na manipulação para proteger tanto o empregado, de um possível acidente,

como o alimento, de uma contaminação; e o transporte e armazenagem também são fiscalizados, exigindo-se formas adequadas de embalagem e transporte para que não ocorra deterioração da refeição até à entrega ao comensal.

O processo de produção de refeições coletivas, por se tratar de grande quantidade, exige a observância de procedimentos de higiene e segurança, bem como respeito à legislação federal RDC 216 da Vigilância Sanitária, combinado com o respeito ao Manual de Boas Práticas e utilização de materiais aprovados pela Vigilância Sanitária com as devidas FISPQFicha de informações de segurança de produtos químicos.

O processo produtivo pode ser descrito como uma cadeia que tem início na programação das refeições que serão servidas, quantitativos e cardápio, passando pela compra da matéria prima e transporte até o local da produção. A cozinha deve ser limpa e esterilizada, e os funcionários devidamente uniformizados e protegidos para darem início ao preparo dos alimentos. Todo o procedimento é realizado com utensílios que não gerem contaminação e equipamentos e matéria prima devem ser higienizados com produtos previamente aprovados pela vigilância sanitária, seguindo rigorosamente os padrões por eles estabelecidos. Depois de pronta a refeição é acondicionada em embalagens de alumínio (marmitex), as sobremesas são ensacadas e marcadas e todas são acomodadas em caixas próprias para o transporte das refeições, devendo ser transportada em veículos até à entrega final ao comensal.

Após discorrer sobre seu processo produtivo a impugnante contesta as glosas através dos argumentos sumariados abaixo:

3.6 DAS GLOSAS

3.6-1. Do crédito dos produtos adquiridos sujeitos à alíquota zero. Absorção ao produto final tributado.

Dentre os produtos utilizados pela empresa autuada, a matéria prima consiste basicamente em gêneros alimentícios que compõem a mesa de todo cidadão brasileiro. No intuito de permitir que os cidadãos viessem a ter possibilidade de se alimentar de uma forma melhor, o governo exonerou a cobrança dos tributos de PIS e COFINS sobre gêneros alimentícios pertencentes à cesta básica.

Tais produtos são adquiridos pela empresa autuada, para fazer parte do seu processo produtivo, incorporando-se ao seu produto final, denominado REFEIÇÃO, que é integralmente tributada.

A Recorrente não vende produtos in natura, mas produtos transformados, que agrupados de forma a atender um cardápio preestabelecido, e diversas exigências da vigilância sanitária que fiscaliza o seu processo produtivo, se transformam em um produto final composto de alimentos preparados para o consumo.

Desta forma, mesmo que os produtos tenham sido adquiridos com alíquota zero, não houve a revenda do produto in natura, mas sim a sua transformação e agregação ao produto final produzido pela empresa.

Desta forma, não há que se falar em revenda de produtos sujeitos à alíquota zero, pois todos os produtos adquiridos foram transformados e vendidos, incidindo sobre o valor final destes o imposto devido, sem quaisquer benefícios.

Assim sendo, o não aproveitamento do crédito devido nos itens classificados como matéria prima da empresa ensejará no imposto cumulativo e vedará praticamente todo o crédito a que tem direito, posto que são estes os itens que compõem o seu produto final, a REFEIÇÃO, vendida unitariamente e sobre a qual, na venda, incide em sua base o cálculo de PIS e COFINS, além de afastar o benefício concedido pelo Governo, pois a alíquota zero inicialmente concedida será eliminada.

As Instruções Normativas e normas complementares afins, por força do princípio da não-cumulatividade, por não gozar de envergadura constitucional, evidentemente, não podem a pretexto de regulamentar, restringir a restrição e muito menos ainda o Auditor-Fiscal, restringir a restrição da restrição, o que significaria o aniquilamento de uma determinação magna ao ponto de inverter a lógica interna do regime tornando-o mais oneroso que a própria cumulatividade.

Considerandose o princípio da não-cumulatividade que rege a aplicação dos tributos de PIS e COFINS, e considerando que os bens adquiridos à alíquota zero foram utilizados e aproveitados na cadeia produtiva para o preparo do bem final; e considerando, por fim, que o produto final é totalmente tributado na saída, há de ser mantido os créditos presumidos referente aos gêneros alimentícios, excluindo-se a glosa aplicada.

3.6-2. Do crédito de produtos sujeitos ao regime monofásico. Não previsão legal e descaracterização da norma de PIS e COFINS.

Fora glosado os créditos de PIS e COFINS provenientes de produtos inseridos no regime monofásico de tributação. Contudo, o emprego de tal modo de tributação ocorre de forma equivocada, onerando demasiadamente o fabricante que utiliza tais produtos em sua cadeia produtiva, na qual a venda lhe é tributada, desvirtuando a característica elementar determinada por este meio de tributação.

O regime monofásico deveria ser entendido como uma sistemática em que há a ocorrência de um único fato gerador, onde a tributação é suportada por, apenas, um elo da cadeia produtiva, sendo que as demais operações não se submeteriam à regra de incidência tributária.

Na prática não é isso que ocorre, inobstante a tentativa da Lei 10.147/00, a jurisprudência confirma que o entendimento do fisco é equivocado e que a tentativa de vedar o direito ao crédito nestas operações tributadas na saída desvirtua o sistema plurifásico legal, na medida em que os insumos sujeitos ao sistema monofásico, apesar de não gerarem crédito, agregam débito na saída tributada.

Certo é que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

As operações realizadas por intermediários relativas aos bens inseridos no regime monofásico, ainda que submetidos ao sistema de tributação sujeitos a alíquota zero, não impedem os contribuintes de realizarem a manutenção dos créditos de todas as aquisições por eles efetuadas, especialmente dos próprios produtos, como lhes garante a aludida norma, supra.

3.6-3. Dos demais insumos: vasilhame, material de limpeza e higiene, sacolas, fitas adesivas, rolo de papel manilha e papel filme

Conforme descrito na relação de atividade da empresa impugnante, o cuidado com limpeza e higiene é exigência legal determinada pela Vigilância Sanitária e para o atendimento destas determinações se faz necessário o uso de produtos de limpeza e higiene que garantam completamente que a preparação dos alimentos servidos esteja isenta de contaminação capaz de ensejar problemas aos comensais.

A Resolução RDC 216, que dispõe sobre o regulamento técnico de boas práticas para os serviços de alimentação estabelece procedimentos a fim de garantir as condições higiênicosanitárias dos alimentos preparados e distribuídos.

Dentre os diversos itens presentes na Resolução, alguns determinam o uso adequado de vasilhames, material de limpeza e higiene, bem como a forma de transporte e acondicionamento dos produtos, caracterizando como insumo tudo que é adquirido ao processo produtivo em atendimento à legislação federal da vigilância sanitária.

Os produtos de higiene e limpeza são utilizados na higienização dos hortifrútis (folhosos, legumes e frutas) e limpeza dos vasilhames e utensílios que produzem, armazenam e transportam os produtos, seguindo rigorosamente a cartilha da Vigilância Sanitária, bem como o Manual de Boas Práticas exigido pelo órgão fiscalizador.

No acondicionamento e transporte do produto até o consumidor final, são utilizadas embalagens para acomodação das refeições, como embalagens de alumínio (marmitex), sacolas plásticas para acomodação de frutas e demais sobremesas que são servidas em separado.

Não se trata de um custo de materiais de uso e consumo, mas sim de obrigação legal e inerente à atividade para que o produto final esteja adequado às exigências e em conformidade com o que determina a legislação em vigor.

É necessário que as verduras e legumes sejam higienizados e que os polímeros utilizados nos vasilhames possuam determinada composição para que não ocorra contaminação cruzada dos alimentos.

Também o transporte das refeições produzidas na sede da empresa, que são, depois de prontas, distribuídas em embalagens de marmitex, dependem de transporte adequado conforme previsto na Portaria CVS 15/91.

Também estas embalagens precisam ser devidamente acondicionadas para um transporte seguro, embaladas em marmitex de alumínio e

ensacadas para que um possível vazamento não suje outras embalagens, é necessário o uso de sacolas, o fechamento com fitas, a marcação das embalagens e a vedação com papel manilha ou filme.

Inegável, pois, que tais insumos são essenciais ao processo produtivo da ora Autuada e de aplicação direta, inclusive de contato físico com o produto final industrializado, de sorte que também sob tal viés não poderiam ter sido glosados.

3.6-4. Manutenção de veículos, pneus, combustíveis e lubrificantes

Nutricionalmente balanceada, as refeições possuem em sua composição verduras e legumes que são adquiridos com constância e habitualidade para que sejam servidos sempre produtos frescos e de qualidade aos comensais.

Para atendimento desta necessidade peculiar de uma empresa que produz refeições diariamente para consumo imediato, os hortifrutis são adquiridos diretamente nos Ceasas Centro de Abastecimento, da localidade.

Essa compra e transporte para a unidade produtiva da empresa são realizados em veículos próprios e, posteriormente, em alguns casos, distribuídos entre as unidades para serem processados diretamente no local de preparação.

Os alimentos são preparados e acondicionados em embalagens próprias para serem entregues nestas unidades, que consistem em hospitais, presídios, delegacias e obras.

A compra da matéria prima, seu transporte e distribuição para as unidades produtivas, bem como a distribuição das refeições prontas para os clientes é totalmente feita com veículos da empresa autuada, sendo desta todo o custo de manutenção dos veículos que fazem parte do processo produtivo da Autuada que somente se encerra com a entrega das refeições ao consumidor final.

Para garantir a qualidade dos insumos e o correto transporte do produto final a Impugnante se utiliza de transporte próprio na aquisição de mercadorias e entrega das refeições, fazendo parte essencial, assim, do seu processo produtivo e do seu custo de produção.

Desta sorte, demonstrado que dentre o processo produtivo da impugnante se destaca a compra e distribuição de matéria prima em carro próprio da empresa, bem como a entrega de refeições transportadas para o consumidor final, a de ser desconsiderada a glosa realizada, autorizando-se o aproveitamento do crédito decorrente dos custos de manutenção de veículos, pneus, combustíveis e lubrificantes.

3.6-5. Uniformes e EPIS

Uma das características essências para garantir a qualidade das refeições e impedir a contaminação por meio de contato físico entre os colaboradores e os alimentos preparados é a higiene.

Para se garantir essa assepsia, além dos produtos de limpeza e higiene, é indispensável o asseio pessoal, que inclui o uso de EPI's para prevenir a contaminação como luvas, botas, máscaras, além de um uniforme limpo composto de jaleco, avental e quepe.

O uniforme é obrigatório para que o empregado não utilize dentro do ambiente de produção roupas que tiveram contato com poluição e sujeira trazidas de fora. Para isso são utilizadas, além de quepe, calça, e jaleco, avental de napa e botas plásticas. Os trabalhadores utilizam luvas descartáveis, luvas de borracha e de aço, não só para a proteção pessoal do contato com agentes químicos, como, especialmente, para garantir a higiene no preparo dos alimentos que compõem as refeições.

O uso destes equipamentos de proteção individual é exigência da Vigilância Sanitária, no intuito de determinar a forma de produção dos alimentos.

3.6-6. Dos créditos referente ao estoque de abertura.

A autoridade fazendária glosou os créditos decorrentes do estoque de abertura da Impugnante. Ocorre que a empresa de alimentação industrial faz jus à apropriação de créditos, inclusive concernentes a estoque de abertura oriundos dos custos de produção.

Não houve apropriação de crédito indevido em inobservância ao regime diferenciado do RECAP bem como em inobservância à periodicidade permitida pela lei e pela IN aplicáveis ao caso.

Outrossim, mesmo se não houvesse respeitado à periodicidade legal, não haveria de ter sido glosado todo o crédito das matérias primas que compõem o estoque da empresa, sob pena de se onerar demasiadamente a Impugnante e descharacterizar o princípio da não cumulatividade do PIS e COFINS, como acima amplamente demonstrado.

Verifica-se que todos os itens glosados provenientes do estoque de abertura, conforme descritos no anexo V, fazem parte da cadeia produtiva da empresa. São insumos que dão o direito ao crédito no cálculo do PIS e COFINS.

3.6-7. Dos créditos referentes à despesas financeiras.

Conforme exposto no item 5.4, a Impugnante faz uso do frete próprio na aquisição de mercadorias e entrega das refeições.

Além do uso de veículos próprios a empresa também utiliza para este processo o aluguel de veículos por meio do sistema de leasing.

Atualmente com unidades produtivas e de consumo espalhadas pelo Brasil a empresa autuada usa do serviço de locação de veículos para que a frota esteja sempre com automóveis que atendam às exigências da Vigilância Sanitária no transporte de mercadorias e refeições.

Apesar de ser considerado contabilmente uma despesa financeira, o leasing de veículos é na verdade um arrendamento mercantil, sem a cobrança de IOF e com longo prazo de pagamento, com opção de compra do veículo ao final do contrato.

A possibilidade de creditamento de PIS e COFINS do valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil está prevista na sistemática nãoacumulativa de cálculo do PIS e da COFINS, cuja legislação dispõe que do débito de PIS e COFINS, a pessoa jurídica poderá calcular e descontar como créditos, dentre outros, o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica.

Considerando que os veículos provenientes de arrendamento mercantil são utilizados no serviço de compra de mercadorias e entrega de produtos ao consumidor, caracterizado está que o uso dos bens é destinado à produção e venda das refeições, de tal modo que esta despesa deve ser declarada legítima para obtenção de crédito no cálculo de PIS e COFINS.

3.6-8. DA MULTA

Fora aplicada multa no importe de 75% sobre o crédito glosado aplicada pelo crédito considerado indevido de PIS e COFINS aplicado sobre o valor supostamente não pago. Tal multa é confiscatória e inconstitucional, violando o princípio da proibição do confisco descrita no art. 150, inc. IV da CR/88.

O impugnante agiu de boa fé aproveitando os créditos devidos em sua atividade, considerados os insumos de produção. A multa simplesmente moratória mostrase excessivamente onerosa, desproporcional e abusiva, assumindo inadmissível caráter confiscatório, violando o direito de propriedade do contribuinte ao ofender abusivamente o seu patrimônio sem razão suficiente para tanto.

A graduação da multa imposta não guarda coerência com o fato supostamente ocorrido, podendo ensejar, inclusive, na extinção a empresa que sempre atuou de forma honrosa e honesta, atendendo a todas as demandas do fisco e em conformidade com a legislação pátria.

Desta forma, certo que na eventualidade de, após julgada a presente demanda, persistindo qualquer valor a ser restituído ao fisco, requer seja a multa arbitrada em conformidade com o princípio da razoabilidade, guardando relação com o fato ocorrido, pelo que se requer seja arbitrada no importe máximo de 10%.

Por fim, requer:

- a) procedência de sua impugnação;
- b) produção de prova pericial.

A 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

Ementa: CRÉDITO. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VEDAÇÃO.

A possibilidade de manutenção dos créditos prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

COFINS. NÃO RECOLHIMENTO OU RECOLHIMENTO A MENOR.

O não recolhimento ou recolhimento a menor da contribuição, detectado em procedimento de fiscalização, obriga o contribuinte ao pagamento dos valores devidos, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. ESTOQUE DE ABERTURA.

Na sistemática de tributação pela forma de incidência não-cumulativa, a pessoa jurídica tem direito a desconto ao crédito presumido sobre o estoque de abertura de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, no montante equivalente a aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque, desde que os bens constantes do mesmo sejam considerados insumos na forma prevista na legislação de regência.

*MULTA DE OFÍCIO CONFISCATÓRIA.
INCONSTITUCIONALIDADE.*

A aplicação da MULTA de ofício de 75% decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao órgão de julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, matéria da competência exclusiva do Poder judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE VALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de constitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

Ementa: CRÉDITO. AQUISIÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VEDAÇÃO.

A possibilidade de manutenção dos créditos prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

PIS. NÃO RECOLHIMENTO OU RECOLHIMENTO A MENOR.

O não recolhimento ou recolhimento a menor da contribuição, detectado em procedimento de fiscalização, obriga o contribuinte ao pagamento dos valores devidos, acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. ESTOQUE DE ABERTURA.

Na sistemática de tributação pela forma de incidência não-cumulativa, a pessoa jurídica tem direito a desconto ao crédito presumido sobre o estoque de abertura de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, no montante equivalente a aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque, desde que os bens constantes do mesmo sejam considerados insumos na forma prevista na legislação de regência.

**MULTA DE OFÍCIO CONFISCATÓRIA.
INCONSTITUCIONALIDADE.**

A aplicação da MULTA de ofício de 75% decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao órgão de julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, matéria da competência exclusiva do Poder judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do artigo 100, II, do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE VALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado da decisão em 29/06/2018, consoante Termo de ciência por abertura de mensagem, a Recorrente interpôs recurso voluntário tempestivamente em 30/07/2018, conforme Termo de solicitação de juntada, no qual reproduz as alegações oferecidas na impugnação e aduz que a decisão de primeira instância vai de encontro aos princípios fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito.

Em preliminar, a recorrente diz que *o procedimento fiscal deve ser anulado, posto que desprovido de fundamentos que autorizem a glosa dos créditos dos tributos auditados, bem com a aplicação da multa.*

Relativamente ao creditamento de insumos, afirma que *no caso da alimentação industrial, os insumos que a compõem vão desde a matéria prima destinada a preparação das refeições, até os utensílios e equipamentos essenciais à atividade, bem como os produtos e serviços de limpeza obrigatórios para resguardar a higiene dos alimentos e a segurança no transporte até o destinatário final.* Nesse sentido, requer perícia para ratificar a efetiva utilização dos bens e serviços glosados como insumos de aplicação direta e efetiva no processo produtivo da requerente, e indica perito e quesitos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Corintho Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

DO AUTO DE INFRAÇÃO

Quanto à **nulidade do auto de infração**, a recorrente diz que o procedimento fiscal deve ser anulado, posto que desprovido de fundamentos que autorizem a glosa dos créditos dos tributos auditados, bem com a aplicação da multa, porém não indica propriamente uma causa de nulidade, sendo que a **preliminar**, nesse contexto, se confunde com o **mérito**, e merece ser rejeitada neste momento.

DO CREDITAMENTO DE INSUMOS

Sem embargo, quando se adentra no mérito da matéria referente às glosas dos insumos de que se creditou a recorrente, ao meu ver, não se tem como bem solucionar a lide nas condições em que se encontra o processo. Explico. As premissas usadas pela auditoria-fiscal para efetuar as glosas dos créditos ficaram anacrônicas, especialmente depois que o STJ julgou a matéria em sede de recurso repetitivo. Por outro giro, a forma pela qual a recorrente se utilizou dos créditos das contribuições não cumulativas também não se coaduna com o formato preconizado por este CARF, que obedece obrigatoriamente a jurisprudência consolidada dos tribunais superiores.

Nesse diapasão, vale trazer o pronunciamento do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator do voto vencedor no acórdão 9303-007.535 - 3ª Turma, de 17/10/2018:

(...) Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A própria recorrente, Fazenda Nacional, editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: "(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de 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".

Portanto, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução

dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

(...)

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo

contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Forte nas lições do acórdão da CSRF supra, que tem por base o acórdão do STJ e Nota da PGFN mencionados, **voto por converter o julgamento em diligência**, para que a unidade de origem do lançamento **proceda a nova análise** detalhada dos lançamentos contábeis das contas da escrituração contábil digital da contribuinte em que ocorreram as glosas constantes do item "2.3 - Compra de insumos" do Termo de verificação fiscal (2.3.1 a 2.3.5), e com base nos critérios descritos na fundamentação desta Resolução, **pronuncie-se, de forma fundamentada**, em relatório fiscal conclusivo, **quais deles não atendem aos requisitos da essencialidade ou relevância** estabelecidos anteriormente.

Após, dar ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência, com reabertura do prazo de 30 (trinta dias) para apresentação de manifestação da recorrente, no tocante às conclusões da diligência proposta. Ao fim do prazo, com ou sem manifestação, devolva-se o processo a este Conselho para a conclusão do julgamento.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado