



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.723742/2013-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.660 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente PRUDENTE REFEIÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COM ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não-cumulativas não gera direito a créditos de tais contribuições.

REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PARA REVENDA SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de tais contribuições. As aquisições de bens para revenda em operações que estão sujeitas à alíquota zero não geram direito aos créditos de PIS/COFINS não-cumulativas, por força da vedação estabelecida pelos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

RETORNO DE DILIGÊNCIA. DIREITO CREDITÓRIO. RECONHECIMENTO PARCIAL.

Tendo a unidade de origem procedido à análise dos créditos pleiteados no processo e decidido pelo seu reconhecimento parcial, adotam-se as conclusões consignadas no relatório de diligência.

AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO ESPECÍFICA. DEFINITIVIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.

Nos termos da previsão contida no § único, do artigo 42, do Decreto nº 70.235/72, serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº. 2.

A autoridade fiscal e os órgãos de julgamento não podem, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente. Inteligência da Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. REsp 1.221.170/PR. NOTA SEI PGFN MF 63/2018

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço, aferidos em face da sua relação com o processo produtivo ou de prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo. Nesse contexto, não geram direito a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos os gastos com bens ou serviços realizados fora do domínio espaço-temporal da produção.

DESPESAS. MATERIAIS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. SERVIÇOS DE LAVAGEM DE UNIFORMES. IMPRESCINDIBILIDADE. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com materiais de limpeza, desinfecção, assepsia, inseticidas, fitas adesivas, sacos de lixo, rolos de papel, vasilhames e utensílios, utilizados no preparo, manipulação e conservação de alimentos, se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, gerando créditos da não-cumulatividade do PIS/COFINS.

DESPESAS. UNIFORMES/EPIS. PRODUÇÃO DE ALIMENTOS. ESSENCIALIDADE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com indumentárias, uniformes e equipamentos de proteção individual - tais como luvas, botas, aventais, máscaras, toucas, etc., - utilizados na produção de alimentos, se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, gerando créditos da não-cumulatividade do PIS/COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, devendo ser revertidas, nos termos do voto do relator, as glosas relativas: (i) às aquisições de vasilhames, materiais de limpeza, assepsia e higiene (tais como, álcool, ceras líquidas, detergentes, desinfetantes, etc.), inseticidas, fitas adesivas, sacos de lixo, rolos de papel manilha, entre outros utensílios utilizados no preparo, manipulação e conservação dos alimentos, versados nos itens 2.3.1, 2.3.2 e 2.3.4 do TVF; (ii) às aquisições de vestimentas, equipamentos de proteção individual e indumentárias utilizadas na produção de alimentos, versadas no item 2.3.5 do TVF.

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães – Relator e Presidente em Exercício

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães (Presidente em Exercício), Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green. Ausentes os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Larissa Nunes Girard.

Relatório

Por bem retratar os fatos, transcrevo o relatório do acórdão recorrido:

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 enquadrarem 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 atuada, 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, cominado 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 esterelizada, 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 (marmite), 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

3.61. 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.

Considerando-se 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.

3.62. 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.

3.63. 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 higiênico-sanitárias 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 hortifrúteis (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.

3.64. 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.

3.65. Uniformes e EPIS

Uma das características essenciais 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, mascaras, 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 trazidos 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.

3.66. 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 descaracterizar 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.

3.67. 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 não-cumulativa 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.

3.68. 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 mostra-se 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 gradação 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.

O colegiado de primeira instância julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa a seguir transcrita:

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 improficuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes faltar 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 arguição 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.

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 improficuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes faltar 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 arguição 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.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual reafirma as alegações trazidas na impugnação.

Na sessão de 26/02/2019, apreciando o recurso voluntário, 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara/3ª Sessão deste CARF decidiu converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº. 3302-000.959 a seguir transcritos:

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.

Em atendimento à resolução, a unidade de origem procedeu à diligência, tendo elaborado a Informação Fiscal às fls. 6974 a 6978 com seus anexos.

Cientificada do resultado da diligência, a recorrente apresentou contestação às fls. 7133 a 7137.

Retornando os autos ao CARF, a 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara/3ª Sessão deste CARF decidiu, em sessão de 19/11/2019, por meio da Resolução nº. 3302-001.235, converter, mais uma vez, o julgamento em diligência, nos termos a seguir transcritos:

A manifestação da recorrente ao resultado da diligência é para que seja declarado insubsistente o auto de infração, mantendo-se todos os créditos apropriados pela empresa autuada e indevidamente glosados. Inclusive há pedido de nulidade do auto de infração, uma vez que o critério jurídico utilizado pelo Fisco é diverso daquele previsto em lei, sendo que a adequação por meio de julgamento em processo administrativo fiscal estaria vedada, por se tratar de alteração do lançamento.

Ao meu sentir, não assiste razão à recorrente, no particular, porquanto não há alteração propriamente do lançamento, apenas está sendo decotada a base de cálculo do auto de infração, para excluir as glosas de insumos que atendem aos requisitos da essencialidade ou relevância estabelecidos anteriormente na Resolução, que leva em consideração a decisão do STJ submetida ao regime dos recursos repetitivos.

Nesse diapasão, não há como albergar a preliminar de nulidade do auto de infração.

Relativamente aos cálculos apresentados pela Informação Fiscal, que fez as vezes de Relatório de Diligência Fiscal trazido aos autos pela auditoria fiscal, cumpre dizer que embora extremamente detalhada e pormenorizada em termos de números, a diligência não foi levada a cabo exatamente como determinada, ou seja, por subitens (2.3.1 a 2.3.5, do item 2.3 "Compra de insumos" do Termo de verificação fiscal, o que dificulta a apreciação, pela Turma, dos itens glosados pela auditoria fiscal e impugnados, até porque a recorrente não se manifestou de forma específica sobre as glosas resultantes da diligência, levando a Turma a entender que houve dificuldade para a recorrente nesse ponto.

Nessa moldura, voto por converter o julgamento em diligência, novamente, 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 Vasilhames, talheres, liquidificador, dentre outros; 2.3.2. Materiais de limpeza e higiene; 2.3.3. Manutenção de veículos, pneus, combustíveis e lubrificantes; 2.3.4. Compras de sacolas, fitas adesivas/ crepes, rolos de papel manilha/ filme; e 2.3.5 Compras de calças, camisas, luvas, botas e toucas), e com base nos critérios descritos na fundamentação da Resolução nº 3302-000.959, de 26/02/2019, deste colegiado, pronuncie-se, de forma fundamentada, em relatório fiscal conclusivo, quais deles não fazem parte do processo produtivo da empresa (por não atenderem 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.

Retornando o processo à unidade de origem, foi realizada nova diligência e produzida a Informação Fiscal às fls. 7146 a 7151, trazendo as seguintes considerações:

4- Segundo a decisão do STJ, o ponto fulcral 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 empregadas direta ou indiretamente em tal processo. Entretanto, não são todas as despesas realizadas com a aquisição bens e serviços realizados na atividade empresarial direta ou indiretamente;

5- Dessa análise e também para que a empresa tenha o direito de ampla defesa, a fiscalização elaborou as seguintes planilhas de créditos, tendo em vista a decisão do STJ:

- Anexo I: Planilha de Créditos Cf. CARF – Notas Fiscais;

- Anexo VIII: Planilha de Créditos Cf. CARF – Estoque de Abertura;

Nelas estão discriminados todos os itens considerados como de direito crédito conforme determinou o CARF.

6- Os créditos referentes aos Estoques de Abertura, item 3 do TVF, foram analisados sob a mesma ótica com que foram analisados os itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.3.1 a 2.3.5, referentes às notas fiscais de crédito solicitado pela empresa.

Dessa análise foi elaborado o Anexo VIII – Planilha de Créditos Cf. CARF – Estoque de Abertura – Ano 2008, parte integrante desta Informação Fiscal. Aos créditos anteriormente admitidos, serão acrescentados os créditos de R\$ 352.596,45.

7- O valor total de créditos, R\$ 352.596,45, consta no Anexo VIII. Nele estão discriminados, por item, os créditos apurados conforme CARF. Este resultado foi dividido em 12 parcelas iguais no valor de R\$ 29.383,04. Sob este valor mensal apurado foram aplicadas as alíquotas de 3% (R\$ 881,49) para COFINS e 0,65% (R\$190,99) para PIS. Estes valores constam no Anexo XI – Planilha de Valores Devidos de COFINS Cf. Diligência CARF (COFINS) e Anexo XII (PIS) – Planilha de Valores Devidos de PIS Cf. Diligência CARF (PIS) e foram adicionados ao ano de 2009.

8- Os Créditos solicitados pela empresa e que foram glosados pela fiscalização, referentes a notas fiscais, constam nas planilhas de glosas de créditos. Nelas estão listadas todas as notas fiscais glosadas e o item do TVF (Termo de Verificação Fiscal) a que se refere esta glosa, tendo em vista o exposto e a nova ótica citada nos itens 2 a 4 desta Informação Fiscal:

- Anexo II: Glosa de Créditos Cf. Item 2.1 do TVF – Anos 2009/ 2010;

- Anexo III: Glosa de Créditos Cf. Item 2.2 do TVF – Anos 2009/ 2010;

- Anexo IVA: Glosa de Créditos Cf. Item 2.3 do TVF - Anos 2009/ 2010;

- Anexo IVB: Glosa de Créditos Cf. item 2.3.1 do TVF Anos 2009/ 2010;

- Anexo IVC: Glosa de Créditos Cf. Item 2.3.2 do TVF – Anos 2009/ 2010;

- Anexo IVD: Glosa de Créditos Cf. Item 2.3.3 do TVF – Anos 2009/ 2010;

- Anexo IVE: Glosa de Créditos Cf. Item 2.3.4 do TVF – Anos 2009/ 2010;

- Anexo V: Planilha de Glosa de Créditos Cf. Item 2.3.5 do TVF – Anos 2009/2010;

- Anexo VI: Glosa de Créditos Cf. Item 2.1 do TVF – Est. de Abertura – Ano 2008;

- Anexo VII: Glosa de Créditos Cf. Item 2.2 do TVF – Est. de Abertura – Ano 2008;

- Anexo IX: Glosa de Créditos Cf. Item 2.3.2 do TVF – Est. De Abertura – Ano 2008;

- Anexo X: Total de Créditos Glosados Cf. Anexos (II a VIII)/ NF e Estoque de Abertura;

9- Os produtos listados na planilha do Anexo IVA, glosados de acordo com o item 2.3 do TVF, são aqueles que não foram considerados como insumos, tendo em vista o processo produtivo da empresa que é a preparação e/ ou a comercialização de refeições. Também não são essenciais e tão pouco relevantes no processo produtivo da empresa, uma vez que retirados, não comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregadas direta ou indiretamente em tal processo.

10- Quanto aos produtos listados no Anexo V, conforme item 2.3.5 do TVF, compras de calças, camisas, luvas, botas e toucas sob a análise da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, o entendimento firmado pelo STJ, veda e limita o desconto de créditos previstas em lei. As despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem a utilização de crédito de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e

relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo. Assim, apesar da essencialidade do seu uso, há que prevalecer a vedação imposta pelos artigos da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003. Portanto, a compra dos produtos deste item não gera crédito de PIS e COFINS e foram mantidas as glosas originais efetuadas conforme dispositivo legal abaixo:

Art. 3º, inciso X da Lei 10.637/2002 (PIS) :

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (grifo nosso) (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Art.3º, inciso X da Lei 10.833/2003 (COFINS):

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (grifo nosso) (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

11- Na planilha do Anexo XI – Planilha de Valores Devidos de COFINS Cf. Diligência CARF consta os valores devidos de COFINS após a diligência/ CARF.

12- Na planilha do Anexo XII - Planilha de Valores Devidos de PIS Cf. Diligência CARF consta os valores devidos de PIS após a diligência/ CARF.

13- Todos os anexos citados acima são parte integrante desta Informação Fiscal.

14- Abaixo demonstramos as diferenças devidas, pela empresa, após diligência de acordo com o que determinou a CARF:

COMP.	VR. DE COFINS DEVIDO		VR DE PIS DEVIDO	
	COFINS APURADO CF. FISCALIZAÇÃO * COL. (III) DE	COFINS APURADO CF CARF - ANEXO XI COL. (IV) PARA	PIS APURADO CF. FISCALIZAÇÃO ** COL. (III) DE	PIS APURADO CF. CARF ANEXO XIII COL. (VI) PARA
jan/09	70.583,29	68.760,01	15.326,21	14.930,75
fev/09	79.655,71	77.479,93	17.295,88	16.823,89
mar/09	67.705,94	65.301,90	14.701,53	14.179,99
abr/09	31.105,00	28.673,31	6.755,27	6.227,72
mai/09	28.804,56	26.477,04	6.255,83	5.750,90
jun/09	33.297,32	30.644,45	7.231,23	6.655,66
jul/09	35.156,97	32.674,18	7.634,98	7.096,34
ago/09	27.856,09	24.451,59	6.050,01	5.311,26
set/09	32.945,55	30.570,61	7.154,87	6.639,64
out/09	28.466,95	26.127,63	6.182,54	5.675,05
nov/09	25.316,43	23.763,98	5.498,54	5.161,88
dez/09	28.902,05	27.382,77	6.277,00	5.947,54
jan/10	32.368,34	31.044,28	7.027,34	6.548,89
fev/10	27.972,82	26.855,12	6.073,05	5.830,39
mar/10	43.403,06	41.789,74	9.423,03	9.072,77
abr/10	54.973,76	54.537,38	12.035,63	11.940,89
mai/10	46.005,07	45.101,22	9.987,94	9.791,71
jun/10	46.319,89	44.397,01	10.056,29	9.638,82
jul/10	47.758,14	46.416,31	10.368,55	10.077,23
ago/10	37.568,69	34.691,56	8.156,36	7.531,72
set/10	45.925,44	42.713,55	9.970,66	9.273,34
out/10	39.045,80	35.070,81	8.477,05	7.614,06
nov/10	57.006,98	55.113,31	12.376,38	11.965,25
dez/10	61.623,48	58.061,15	13.378,78	12.605,38

* VALORES DE COFINS CF. ANEXO III - FISCALIZAÇÃO INICIAL

** VALORES DE PIS CF. ANEXO IV - FISCALIZAÇÃO INICIAL

Cientificado da Informação Fiscal, o sujeito passivo apresentou manifestação às fls. 7177 a 7187, na qual sustenta, em síntese, a legitimidade dos créditos relativos a despesas com materiais de limpeza e desinfecção, com equipamentos de proteção individual dos colaboradores e com serviços de limpeza, gastos que seriam essenciais e relevantes em sua atividade de fabricação de gêneros alimentícios, regida por estritas normas sanitárias, de higiene e de proteção de seus funcionários, cuja observância é imprescindível à consecução de seu empreendimento.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade para julgamento por esta Turma.

Como relatado, o presente processo foi convertido em diligência, a fim de que a unidade de origem apreciasse as glosas atinentes às aquisições de insumos, descritas no item 2.3 do Termo de Verificação Fiscal (TVF), levando em consideração a relevância e essencialidade dos gastos na consecução do processo produtivo da empresa.

Antes de analisarmos as referidas glosas na aquisição de insumos, convém examinar os tópicos do recurso voluntário não relacionados à diligência fiscal: (i) créditos na aquisição de produtos à alíquota zero; (ii) créditos na aquisição de bens para revenda sujeitos à alíquota zero; (iii) créditos do estoque de abertura; (iv) créditos de despesas financeiras; (v) aplicação da multa de ofício de 75%.

Passo à análise desses tópicos.

créditos na aquisição de produtos à alíquota zero

No tocante aos créditos na **aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero**, apesar de substancial argumentação articulada pela recorrente, não há como reconhecer tal pretensão, uma vez que há expressão vedação legal.

Nesse ponto, é de se assinalar que, com o advento da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, importantes alterações foram introduzidas no regime de apuração de créditos disposto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme se observa nos dispositivos a seguir transcritos:

Lei nº 10.865/2004

Art. 21. Os arts. 1º, 2º, 3º, 6º, 10, 12, 15, 25, 27, 32, 34, 49, 50, 51, 52, 53, 56 e 90 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

“Art. 3º

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I – de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.”

(...)

Art. 37. Os arts. 1o, 2o, 3o, 5o, 5oA e 11 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

“Art. 3º

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.”

(...)

Art. 46. Produz efeitos a partir do 1o (primeiro) dia do 4o (quarto) mês subsequente ao de publicação desta Lei o disposto:

IV – nos arts. 1o, 2o, 3o e 11 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a redação dada pelo art. 37 desta Lei.(grifos acrescentados)

Da leitura dos dispositivos transcritos, depreende-se, de forma clara, que, a partir de agosto de 2004, o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS/COFINS não dará direito a crédito de tais contribuições.

Ora, diante de tal vedação e tendo em vista que os períodos de apuração das glosas deste processo são posteriores a agosto de 2004, não há como reconhecer os créditos de PIS/COFINS nas aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, de maneira que afasto a pretensão da recorrente.

créditos na aquisição bens para revenda sujeitos à alíquota zero

Também não deve prosperar o pedido da recorrente para que sejam reconhecidos os créditos na **aquisição de produtos para revenda** – refrigerantes, cervejas, preparações compostas, água, refrescos, etc. -, **sujeitos ao regime monofásico**, uma vez que há expressa vedação normativa a tal creditamento.

Com efeito, as aquisições de águas, refrigerantes, refrescos, cervejas, entre outras bebidas, junto a atacadistas e varejistas estão sujeitas à alíquota zero, por força dos arts. 58-A e 58-B da Lei nº. 10.833/2003 – ambos incluídos pela Lei nº. 11.727/2008 e do art. 58-V da Lei nº. 10.833/2003, incluído pela Lei nº. 11.945/2009. Eis a redação dos referidos dispositivos:

Art. 58-A. A Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, a Cofins-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma dos arts.58-B a 58-U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor.

(...)

Art. 58-B. Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas decorrentes da venda dos produtos de que trata o art. 58-A desta Lei auferidas por comerciantes atacadistas e varejistas.

(...)

Art. 58-V. O disposto no art. 58-A desta Lei, em relação às posições 22.01 e 22.02 da Tipi, alcança, exclusivamente, água e refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

Como se vê, as receitas decorrentes das vendas de águas, cervejas, refrigerantes, entre outras bebidas, estavam sujeitas à alíquota zero e, por essa razão, não há como reconhecer os créditos das contribuições não-cumulativas tomados pela recorrente, adquirente daquelas mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições, *ex vi* dos arts. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002, transcritos anteriormente.

Perceba-se, ademais, que os próprios arts. 3º, I, “b”, das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, vedam expressamente a apuração de créditos decorrentes de bens adquiridos para revenda para as mercadorias referidas no § 1º do art. 2º das mesmas leis, dentre os quais figuram as águas, cervejas, refrigerantes e preparações compostas:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)
(...)

VII - no art. 51 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda das embalagens nele previstas, destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja, classificados nos códigos 22.01, 22.02 e 22.03, todos da TIPI; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

VIII – no art. 49 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

VIII – no art. 58-I desta Lei, no caso de venda das bebidas mencionadas no art. 58-A desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) (Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vigência)

IX - no art. 52 desta Lei, e alterações posteriores, no caso de venda de água, refrigerante, cerveja e preparações compostas classificados nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 e 2106.90.10 Ex 02, todos da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

IX – no inciso II do art. 58-M desta Lei, no caso de venda das bebidas mencionadas no art. 58-A desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica optante pelo regime especial instituído pelo art. 58-J desta Lei;
(...)

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)

b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;

Resta evidente, portanto, que, à época dos fatos, era expressamente vedada a apuração de créditos de PIS/COFINS não-cumulativas relativos à aquisição de águas, cervejas, refrigerantes, entre outros preparos, produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi.

Sublinhe-se, ademais, que não há que se aplicar, ao caso dos autos, o art. 17 da Lei nº 11.033/04, uma vez que aquela norma garante o creditamento de insumos vinculados às vendas desoneradas ali delimitadas, cuja aquisição esteja sujeita ao pagamento de PIS/COFINS, hipótese que não corresponde àquela dos autos, uma vez que as aquisições efetuadas não se sujeitaram ao pagamento do PIS/COFINS – operações com alíquota zero.

Em face de previsões legais expressas, de aplicação obrigatória por parte deste colegiado, revela-se despicenda qualquer ponderação de princípios, como o da isonomia, como quer a recorrente.

Diante das considerações acima expostas, deve ser mantida a glosa dos créditos decorrentes da aquisição de águas, refrigerantes, cervejas e outras bebidas.

créditos do estoque de abertura

Com relação aos **créditos do estoque de abertura**, a decisão recorrida assim se pronunciou (destaquei partes):

Dos créditos referente ao estoque de abertura.

Em relação ao crédito presumido sobre estoque de abertura, cabe verificar a legislação tributária que dispõe sobre o regime da não-cumulatividade das contribuições. A cobrança da contribuição ao PIS de forma não-cumulativa foi instituída, a partir de 1º de dezembro de 2002, pela Medida Provisória (MP) nº 66, de 29 de agosto de 2002, a qual originou a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Cofins, a partir de 1º de fevereiro de 2004, pela Medida Provisória (MP) nº 135, de 30 de outubro de 2003, que veio a ser convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, assim dispondo, à época, sobre o aproveitamento dos créditos:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º; (...)”

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

Quanto ao aproveitamento de crédito presumido sobre o estoque de abertura, encontra-se disciplinado no art. 11 e seus parágrafos da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, em relação ao PIS, e no art. 12 e seus parágrafos da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, em relação à Cofins, nos percentuais respectivos de 0,65% e 3%, que assim dispunham:

“Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque.

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os § 1º será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. “

“Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os § 1º será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo.”

Tem-se como regra geral do regime não-cumulativo a de que o contribuinte, ao apurar os valores devidos da contribuição, pode descontar créditos relativos a essa mesma contribuição paga em operação anterior. Assim, os créditos resultantes da aplicação das alíquotas de 0,65% (para o PIS) e de 3% (para a Cofins) sobre o valor do estoque (crédito presumido) podem ser utilizados para reduzir o valor devido da própria contribuição.

Entretanto, os bens ou serviços constantes do estoque devem ser considerados insumos conforme legislação de regência, terem sido onerados pelas contribuições na etapa anterior e a legislação permita o cálculo do crédito.

No Anexo V Glosa dos itens do Estoque de Abertura, verifica-se que existem produtos não onerados pelas contribuições, logo, não dão direito a crédito (ex: arroz, farinha, feijão, leite em pó, etc...); produtos que à luz da legislação não são insumos para atividade desenvolvida pela impugnante (bobina, plástico, rolo plástico, saco para lixo, sacola, álcool, desinfetante, detergente, etc...) e produtos com incidência monofásica que não dão direito a crédito por ocasião da venda (ex. água mineral, cerveja e refrigerante, etc...). Portanto, devem ser mantidas as glosas feitas pela fiscalização.

É preciso o voto condutor do aresto recorrido, de maneira que acolho seus fundamentos, como razões de decidir no presente voto, para negar os créditos de estoque de abertura atinentes às aquisições não oneradas pelas contribuições ao PIS/COFINS e aquelas não enquadradas no conceito de insumos.

Nesse ponto, como bem consignou o acórdão vergastado, somente os bens e serviços considerados insumos e onerados pelas contribuições do PIS/COFINS é que darão direito ao crédito de estoque de abertura, por expressa disposição legal.

Assim, a recorrente não faz jus aos créditos de estoque de abertura relacionados às aquisições de produtos não onerados – como, por exemplo, arroz, farinha, feijão, etc. –, de produtos sujeitos à incidência monofásica – cervejas, água, refrigerantes, etc. – e de itens não essenciais e relevantes para seu processo produtivo.

Observe-se, ademais, que, tanto no recurso voluntário como na impugnação, a recorrente não tece qualquer argumentação específica sobre a relevância e essencialidade dos itens que compuseram os créditos do estoque de abertura. Não há qualquer demonstração que este ou aquele outro item, onerados pelas contribuições ao PIS/COFINS, poderiam ser enquadrados no conceito de insumos: a recorrente contenta-se em formular, genericamente, que as glosas de estoque de abertura são relativas a “insumos de produção”, sem expor, de forma analítica, como os itens do estoque seriam relevantes ou essenciais à sua atividade.

Assinale-se, por fim, que, apesar de a decisão recorrida ter sido específica na fundamentação para a negativa dos créditos de abertura de estoque, o sujeito passivo se restringiu a repetir, em sede de recurso voluntário, os argumentos suscitados na impugnação, eximindo-se de rebater, com argumentos e provas específicas, as conclusões do colegiado *a quo*.

Deveras, cotejando os autos, constata-se que não há qualquer contestação individualizada, em sede recursal, na qual o sujeito passivo demonstre, para cada item constituinte do estoque de abertura, qual seu uso específico, sua relevância e essencialidade para a atividade-fim da empresa.

Apesar dessas deficiências da defesa, pode-se observar que, por ocasião da segunda diligência, a autoridade fiscal procedeu, **por conta própria**, à análise das glosas dos créditos relativos ao estoque de abertura à luz do conceito de insumos firmado na Resolução nº. 3302-001.235 – veja-se que tal resolução delimitou que a diligência fiscal deveria se fixar nos itens 2.3 do TVF, tendo chegado à conclusão que parte dos créditos do estoque de abertura referia-se, de fato, a estoque de insumos.

Como resultado, a fiscalização reverteu parte das glosas, nos termos a seguir transcritos (vide Informação Fiscal):

6- Os créditos referentes aos Estoques de Abertura, item 3 do TVF, foram analisados sob a mesma ótica com que foram analisados os itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.3.1 a 2.3.5, referentes às notas fiscais de crédito solicitado pela empresa.

Dessa análise foi elaborado o Anexo VIII – Planilha de Créditos Cf. CARF – Estoque de Abertura – Ano 2008, parte integrante desta Informação Fiscal. Aos créditos anteriormente admitidos, serão acrescentados os créditos de R\$ 352.596,45.

7- O valor total de créditos, R\$ 352.596,45, consta no Anexo VIII. Nele estão discriminados, por item, os créditos apurados conforme CARF. Este resultado foi dividido em 12 parcelas iguais no valor de R\$ 29.383,04. Sob este valor mensal apurado foram aplicadas as alíquotas de 3% (R\$ 881,49) para COFINS e 0,65% (R\$190,99) para PIS. Estes valores constam no Anexo XI – Planilha de Valores Devidos de COFINS Cf. Diligência CARF (COFINS) e Anexo XII (PIS) – Planilha de Valores Devidos de Pis Cf. Diligência CARF (PIS) e foram adicionados ao ano de 2009.

Como se vê, a fiscalização reconhece parte do direito creditório do estoque de abertura, tratado no item 3 do TVF. Tal análise fiscal se insere, ao meu ver, no âmbito do princípio da autotutela, pelo qual a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios – vide Súmula nº. 473 do STF.

Assim, revisando seus próprios atos à luz do conceito de insumos consubstanciado no REsp n.º 1.221.170/PR, a autoridade administrativa acaba por reverter parte das glosas do estoque de abertura, situação que escapa à cognição deste colegiado.

Naturalmente, quanto à parte dos créditos de estoque não revertidas de ofício, não há como este colegiado acatar o pleito da recorrente, uma vez que, como visto, não houve a necessária demonstração, por parte do sujeito passivo, da essencialidade e relevância daqueles créditos no contexto de seu processo produtivo.

créditos de despesas financeiras

Quanto aos supostos **créditos atrelados a despesas financeiras**, extraem-se, da decisão recorrida, os seguintes fundamentos para a manutenção da glosa (destaquei partes):

Dos créditos referentes à despesas financeiras.

Alega a Impugnante faz uso do frete próprio na aquisição de mercadorias e entrega das refeições, e que além do uso de veículos próprios também utiliza para este processo o aluguel de veículos por meio do sistema de leasing.

Diz que, 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.

Acrescenta que, a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS do valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil está prevista na sistemática não-cumulativa de cálculo do PIS e da COFINS.

Diz mais, 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.

A possibilidade da pessoa jurídica descontar crédito calculado sobre valor das contraprestações de arrendamento mercantil está previstas no inciso V do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Em que pese a impugnante ter alegado que os veículos provenientes de arrendamento mercantil são utilizados no serviço de compra de mercadorias e entrega de produtos ao consumidor não trouxe aos autos elementos que provem que utiliza veículo(s) adquiridos através de leasing.

Assim, alegar e não provar é mesmo que não alegar. Portanto, mantém-se a glosa dos valores contabilizados como despesas financeiras.

Dos excertos transcritos, depreende-se que a decisão recorrida, embora reconheça que há previsão legal para o creditamento de PIS/COFINS não-cumulativas sobre o valor das contraprestações de arrendamento mercantil, afasta a pretensão da impugnante, tendo em vista que ela não demonstrou, por meio de elementos de prova, que utiliza veículos adquiridos por leasing.

Em recurso voluntário, o sujeito passivo restringe-se a repetir os argumentos da impugnação, eximindo-se de atacar a decisão vergastada, fato que implica a sua definitividade – mantendo-se, assim, incólumes as glosas de créditos relativos às despesas financeiras -, a teor do que dispõe o artigo 42, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

aplicação da multa de ofício de 75%

Concernente à **multa de 75%** aplicada sobre os valores das glosas autuadas, a recorrente defende seu afastamento ou redução ao percentual de 10%. Sustenta, em síntese, que tal multa é desproporcional, sem razoabilidade, confiscatória e violadora do direito de propriedade.

Não há como prosperar a pretensão da recorrente, tendo em vista que há expressa previsão legal para a aplicação da multa em comento juntamente com os valores das contribuições apuradas de ofício pela fiscalização: art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Diante de tal previsão normativa, não cabe a este Colegiado afastar a multa de ofício de 75% sob o argumento de que representaria ofensa a quaisquer princípios jurídicos: o raio de cognição restringe-se à apuração da ocorrência (ou não), no caso concreto, da hipótese de incidência da sanção normativamente cominada.

O afastamento da multa, sob o argumento de que a sanção representaria afronta à razoabilidade, proporcionalidade ou qualquer outro princípio, significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade das normas jurídicas que prescrevem a referida sanção. Tal atribuição de controle de constitucionalidade não é dada a este Colegiado, como prescreve a consagrada Súmula CARF nº. 2:

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

Lembre-se, ademais, que o art. 62, ANEXO II do Regimento Interno do CARF (RICARF), veda aos membros do CARF afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Diante do exposto, afasto a pretensão da recorrente quanto ao afastamento da multa de ofício.

créditos da aquisição de insumos (item 2.3 do TVF)**Passo à análise das glosas que foram objeto da diligência fiscal.**

Vimos, no relatório, que a Resolução nº. 3302-001.235 determinou que a autoridade fiscal examinasse, à luz do conceito de insumos, as glosas descritas no item 2.3 do TVF.

Como resultado da diligência, foi produzida Informação Fiscal (fls. 7146 a 7151) acompanhada de anexos (planilhas não pagináveis). Da leitura desses elementos, depreende-se que a fiscalização procedeu: **(i) à reversão de diversas glosas de créditos atinentes à aquisição de insumos** - vide “Anexo I - Planilha de Créditos Cf. CARF - Ano 2009 – 2010”; **(ii) à manutenção de glosas de algumas aquisições de bens não considerados como insumos** - vide as planilhas: ANEXO IV-A ao ANEXO IV-E e, ainda, o ANEXO V do relatório fiscal.

Compulsando os ANEXO IV-A, IV-B, constata-se que as despesas ali versadas são despesas genéricas – lanches, refeições, toalha, “despesas acessórias, “encargos adicionais”, aparelhos telefônicos, ventiladores, relógios, pilhas, etc. –, não vinculadas, necessariamente, à atividade-fim da recorrente. No caso de tais itens, caberia à recorrente demonstrar, de forma analítica, seu caráter de essencialidade e relevância ao processo produtivo. Ausente tal demonstração, está correta a preservação das glosas de créditos.

Na mesma linha, devem ser mantidas as glosas referentes à manutenção de veículos, gastos com peças, pneus, combustíveis e lubrificantes, tratadas no item 2.3.3 do TVF, uma vez que referidas despesas se dão fora do contexto produtivo: ocorrem, como bem assinalou a decisão recorrida, antes e depois da produção.

Sublinhe-se, nesse contexto, que, na linha do entendimento consignado na Nota SEI nº 63/2018, no Parecer Normativo nº 5/2018 e no REsp 1.221.170/PR – adotados, vale dizer, por este Relator -, o conceito de insumos pressupõe que determinada despesa, para ser caracterizada como insumo, deve manter pertinência espaço-temporal com o processo produtivo, sendo essencial e relevante para a produção.

Desse modo, despesas realizadas antes ou após o encerramento do ciclo de produção, como é o caso das despesas versadas no item 2.3.3 do TVF, não possuem a natureza de insumo no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pois lhes faltam a necessária pertinência com o domínio espaço-temporal da produção, de maneira que devem ser mantidas as glosas fiscais.

Por outro lado, devem ser revertidas as glosas atinentes à aquisição de vasilhames, materiais de limpeza, assepsia e higiene (tais como, álcool, ceras líquidas, detergentes, desinfetantes, etc.), inseticidas, fitas adesivas, sacos de lixo, rolos de papel manilha, entre outros insumos, versados nos itens 2.3.1, 2.3.2 e 2.3.4 do TVF, necessários a todo processo produtivo e de prestação de serviços, cujo rigor das normas sanitárias impõe, nas etapas de preparo, manipulação, armazenamento e distribuição desses serviços, gastos com elementos que servem, em última análise, para assegurar a própria integridade do alimento, a segurança sanitária e a saúde pública, sem os quais restaria esvaziada a atividade da recorrente.

De semelhante modo, devem ser revertidas as glosas atinentes às aquisições de luvas, botas, toucas e vestimentas utilizadas na produção de alimentos, versadas no item 2.3.5 do TVF. Nesse ponto, observe-se que a fiscalização manteve, no procedimento de diligência – vide ANEXO V da Informação Fiscal - as referidas glosas, sustentando que não se enquadrariam no conceito de insumos, por expressa vedação legal.

Há que se lembrar, antes de tudo, que não há vedação legal para que empresas da área de produção alimentícia tomem créditos de PIS/COFINS não-cumulativos sobre despesas com equipamentos de proteção individual, indumentárias ou uniformes utilizados na produção e manipulação de alimentos, revelando-se, ao meu ver, insubsistente a negativa consubstanciada no aresto recorrido.

Na verdade, analisando o caso concreto, entendo que os equipamentos de proteção individual (EPIs), vestimentas ou indumentárias utilizadas na produção de alimentos constituem elementos essenciais para a consecução da atividade-fim da recorrente: com a subtração de tais elementos, restam comprometidos o processo de produção e a prestação de serviços, a satisfação das exigentes normas sanitárias e de saúde pública que os regulam, e a própria integridade do alimento.

Na esteira de tal entendimento, vejam-se, por exemplo, as seguintes decisões, todas unânimes quanto aos produtos em comento, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: Acórdão nº 9303-009.658, julgado em 16/10/2019, Relator Rodrigo da Costa Pôssas; Acórdão nº. 9303-009.658, julgado em 16/10/2019, Relatora Vanessa Marini Cecconello.

Desse modo, devem ser revertidas as glosas de créditos decorrentes da aquisição de uniformes, indumentárias, equipamentos de proteção individual, tais como luvas, botas, máscaras, toucas, aventais, entre outros, utilizados na produção de alimentos, enunciados no item 2.3.5 do TVF.

dispositivo

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, devendo ser revertidas as glosas relativas: (i) às aquisições de vasilhames, materiais de limpeza, assepsia e higiene (tais como, álcool, ceras líquidas, detergentes, desinfetantes, etc.), inseticidas, fitas adesivas, sacos de lixo, rolos de papel manilha, entre outros utensílios utilizados no preparo, manipulação e conservação dos alimentos, versados nos itens 2.3.1, 2.3.2 e 2.3.4 do TVF; às aquisições de vestimentas, equipamentos de proteção individual e indumentárias utilizadas na produção de alimentos, versadas no item 2.3.5 do TVF.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães