



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

**Processo n°** 10783.906126/2015-78  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-006.510 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 30 de janeiro de 2019  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** SÁ CAVALCANTE COMESTÍVEIS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/08/2013

RESTAURANTES E ASSEMELHADOS. MASSAS ALIMENTÍCIAS.  
ALÍQUOTA ZERO. NÃO APLICÁVEL.

A redução a zero da alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins sobre as massas alimentícias da posição 19.02, prevista no inciso XVIII do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, não alcança as receitas auferidas com a venda de refeições por restaurantes e assemelhados.

Recurso Voluntário Negado

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad votaram pelas conclusões entendendo pela falta de provas.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Corinho Oliveira Machado, Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud e Raphael Madeira Abad. Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, mantendo a decisão da repartição de origem de não homologação da compensação declarada, em razão do fato de que o pagamento informado já havia sido utilizado para quitar débitos do contribuinte.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento do seu direito, alegando que auferiu receita de venda de massas alimentícias classificadas na posição 19.02, com alíquota reduzida a zero pelo inciso XVIII do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004 e receita de venda de águas, cerveja de malte, cerveja sem álcool e refrigerantes, sujeita à alíquota zero pela Lei nº 10.833/2003 e que, por alguma falha, não retificou a DCTF antes do despacho decisório, fazendo-a apenas após a ciência do referido e juntando-a na impugnação.

A Delegacia de Julgamento (DRJ), por meio do acórdão nº 14-065.027, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por falta de comprovação da liquidez e a certeza do crédito pleiteado e considerando que a retificação da DCTF após a ciência do despacho decisório que não homologara a compensação não supria a referida comprovação.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, alegando a nulidade do PAF por violação do devido processo legal, ante a ausência de diligência fiscal para se comprovar o direito creditório. No mérito, reiterou que auferiu receitas de venda de massas alimentícias sujeita à alíquota zero, requerendo diligência, ao final, para análise da documentação juntada aos autos.

É o relatório.

## Voto

Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, aplicando-se, portanto, ao presente litígio o decidido no Acórdão nº 3302-006.509, de 30/01/2019, proferida no julgamento do processo nº 10783.906125/2015-23, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão nº 3302-006.509):

*O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.*

*Preliminarmente, a recorrente pede a nulidade do PAF pelo fato de a autoridade julgadora não ter determinado, de ofício, a realização de diligências, conforme artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.*

*Todavia, não assiste razão à recorrente. O Decreto nº 70.235/72 dispôs sobre as nulidades em seu artigo 59, nos seguintes termos:*

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

*No caso, o despacho decisório foi fundamentado na utilização integral do crédito para extinguir débitos espontaneamente declarados, cuja retificação ocorreu apenas posteriormente à ciência do despacho decisório. Já quanto à não realização da diligência, não há obrigatoriedade por parte do julgador em determiná-las, mas, sim, faculdade, quando entender necessárias. O artigo 29 do referido decreto esclarece:*

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

*Assim, a faculdade está inserta dentro da livre convicção do julgador na apreciação da prova, ou, no caso, de sua ausência, já que a retificação da DCTF pressupõe a prova inequívoca da ocorrência de erro de fato, conforme §3º do artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.599/2015, mencionada na decisão atacada, ônus do qual a recorrente não se desincumbiu, pois nada apresentou em manifestação de inconformidade. Salienta-se, inclusive, que nem a própria recorrente requereu a realização de diligência.*

*Destarte, afasto a preliminar arguida.*

*No mérito, a recorrente pleiteou a redução a zero sobre as receitas de massas alimentícias de que trata o inciso XVIII do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, abaixo transcrito:*

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

[...]

XVIII - massas alimentícias classificadas na posição 19.02 da Tipi. (Incluído pela Lei nº 12.655, de 2012)

*A posição 19.02 possui o seguinte texto na TIPI:*

<b>19.02</b>	<b>Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras</b>	
--------------	---	--

<sup>1</sup> § 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou de débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração e enquanto não extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente àquela declaração.

	<b>substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espagete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado.</b>	
1902.1	-Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo:	
1902.11.00	--Que contenham ovos	0
1902.19.00	--Outras	0
1902.20.00	-Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo)	0
1902.30.00	-Outras massas alimentícias	0
1902.40.00	-Cuscuz	0

*As NESH para a referida posição assim identificam estes produtos:*

As massas alimentícias da presente posição são produtos não fermentados, fabricados com sêmolos ou farinhas de trigo, milho, arroz, batata, etc.

Estas sêmolos ou farinhas (ou mistura de ambas) são, em primeiro lugar, misturadas com água e depois amassadas de forma a obter-se uma pasta, na qual se podem incorporar outros ingredientes (por exemplo: produtos hortícolas finamente picados, sucos ou purês de produtos hortícolas, ovos, leite, glúten, diástases, vitaminas, corantes e aromatizantes).

A massa, em seguida, é trabalhada (por exemplo, por passagem à fiação e corte; laminação e recorte; compressão; moldagem ou aglomeração em tambores rotativos) no intuito de se obterem formas específicas e predeterminadas (por exemplo, tubos, fitas, filamentos, conchas, pérolas, grânulos, estrelas, cotovelos e letras). No decurso desse trabalho, pode adicionar-se uma pequena quantidade de óleo. Em geral, a essas formas corresponde o nome do produto acabado (por exemplo, macarrão, talharim, espagete, aletria).

Para facilidade de transporte, de armazenagem e de conservação, em geral, estes produtos são dessecados antes da comercialização. Quando secos, tornam-se quebradiços. Esta posição compreende também os produtos frescos (isto é úmidos ou por secar) e os produtos congelados, por exemplo, os nhoques frescos e os ravióles congelados.

As massas alimentícias desta posição podem ser cozidas, recheadas de carne, peixe, queijo ou de outras substâncias em qualquer proporção, ou preparadas de outra forma (apresentadas como pratos preparados, contendo outros ingredientes, tais como produtos hortícolas, molho, carne). O cozimento tem por objetivo amolecer as massas, conservando-lhes a forma original.

As massas recheadas podem ser inteiramente fechadas (por exemplo, ravióles), abertas nas extremidades (por exemplo, canelones) ou, ainda, apresentar-se em camadas sobrepostas, tal como a lasanha.

Esta posição abrange também o “couscous”, que é uma sêmola tratada termicamente. O “couscous” desta posição pode ser cozido ou preparado de outra forma (com carne, produtos hortícolas e outros ingredientes, tal como o prato completo que leva o mesmo nome).

*Percebe-se que a redução a zero é referente a produtos industrializados e não a refeições preparadas em restaurantes. Destaca-se que o preparo de alimentos em restaurante ou similares não caracteriza produto industrializado, a teor do artigo 5º do Decreto nº 7.212/2010, abaixo transcrito:*

Art.5º Não se considera industrialização:

I-o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a)na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b)em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;

II-o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-Lei nº 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5º, § 2º);

*A recorrente, por sua vez, é rede varejista das franquias conhecidas BOB's e SPOLETO. Assim, as massas comercializadas nestes locais são refeições ali preparadas e não consistem em produtos industrializados e estão fora do campo de incidência do IPI. A redução a zero, ao mencionar as massas alimentícias da posição 19.02 objetivou a redução dos produtos da indústria alimentícia e não das refeições elaboradas em restaurantes, bares e similares.*

*A Solução de Consulta nº 4/2018 apreciou o tema, concluindo com a seguinte ementa:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

RESTAURANTES. CARNES, PEIXES E MASSAS ALIMENTÍCIAS.ALÍQUOTA ZERO. NÃO APLICÁVEL.

A redução a zero da alíquota da Cofins, prevista no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, não alcança as receitas auferidas com a venda de refeições por restaurantes.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.718, de 1998; Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

RESTAURANTES. CARNES, PEIXES E MASSAS ALIMENTÍCIAS.ALÍQUOTA ZERO. NÃO APLICÁVEL.

A redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep, prevista no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, não alcança as receitas auferidas com a venda de refeições por restaurantes.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.718, de 1998; Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º.

*Os fundamentos da solução esclarecem o tema, razão pela qual os adoto de forma complementar e os transcrevo abaixo:*

10. Conforme se constata, o caput do artigo 1º da Lei nº 10.925, de 2004, transcrito, reduz a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno daqueles produtos citados **em seus incisos**. Então, para que um contribuinte

faça jus à referida redução de alíquotas, no caso de venda no mercado interno, é necessário que o mesmo aufera renda a partir da venda dos produtos mencionados em algum dos incisos do caput do artigo 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

11. Porém, pelo conteúdo da presente consulta pode-se inferir que a consulente não atende a esta condição, ou seja, ela não efetua a venda de massas alimentícias, carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves, ou tampouco de peixes in natura.

12. A interessada afirma exercer a atividade de Hotelaria, não fazendo menção a nenhuma outra atividade, secundária. No Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, está cadastrada apenas a atividade econômica de Hotéis, não sendo informado igualmente nenhuma outra atividade secundária.

13. Ademais, a consulente diz que: “quando comercializa esses produtos **nas dependências dos seus restaurantes** aos seus hóspedes (consumidores finais), tem o direito de aplicar a alíquota 0% (zero por cento) incidente sobre essas receitas nos termos do art. 1º, incisos XVIII, XIX, e XX da Lei nº 10.925/2004” (sem o destaque no original).

14. Dessa forma, depreende-se que a interessada não realiza a venda dos produtos citados nos incisos XVIII, XIX e XX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, mas na verdade, realiza o preparo desses alimentos em seus restaurantes, para oferecer **refeições** a seus hóspedes. E essas **refeições** é que são vendidas pela interessada, não aqueles alimentos.

15. Ora, os restaurantes não se dedicam à compra e revenda de carnes, peixes, massa alimentícia, ou quaisquer outros produtos de origem animal ou vegetal utilizados no preparo das refeições. Adquirem-nos para usá-los como ingredientes na preparação de novos bens, que são as refeições fornecidas a seus clientes. Essas refeições não guardam identidade ou sequer semelhança com os produtos adquiridos, que são apenas ingredientes empregados no preparo das refeições.

16. Portanto, os restaurantes são consumidores finais das massas alimentícias, das carnes bovina, suína, ovina, caprina, de aves, e de peixes empregados na preparação de refeições vendidas a seus clientes e, por isso, não fazem jus à redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, prevista no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004.

17. Diferentemente do que ocorre, por exemplo, em um açougue ou em um supermercado, não é razoável presumir que o cliente de um restaurante, especialmente um restaurante localizado dentro de um hotel, irá procurar esse estabelecimento a fim de adquirir os produtos listados pela consulente.

18. Corrobora o entendimento aqui expandido, o texto da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 609, de 08 de março de 2013, convertida na Lei nº 12.839, de 09 de julho de 2013, que incluiu os incisos XIX e XX, dentre outros, ao texto do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004 (sem os destaques no original):

Excelentíssima Senhora Presidenta da República, Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência projeto de Medida Provisória que reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica.

2. São notórias a representatividade e importância social para toda a população brasileira dos produtos que compõem a cesta básica, notadamente para a parcela mais vulnerável economicamente.

3. Daí a constante preocupação do Governo Federal com a produção nacional, com os sistemas de distribuição da produção, e, evidentemente, com o nível e com a variação de preços dos referidos produtos.

(...)

5. Todavia, nos últimos meses, uma complexa conjugação de adversidades econômicas nacionais e internacionais tem ocasionado elevação do preço dos produtos em voga, fragilizando a população mais pobre e pressionando os índices inflacionários.

6. Em razão disso, mostra-se necessário, entre outras medidas, reduzir ainda mais a carga tributária incidente na comercialização **de produtos que compõem a cesta básica**, o que se propõe seja operacionalizado pela redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita decorrente da venda no mercado interno de tais produtos.

(...)

19. Fica evidente que a intenção do legislador foi a de reduzir a carga tributária incidente sobre os produtos de gêneros alimentícios, de higiene pessoal e de limpeza doméstica que compõem a cesta básica, e não a de reduzir a tributação incidente sobre as refeições comercializadas por restaurantes.

20. Dessa forma, a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, prevista no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, não alcança as receitas de venda de refeições auferidas pela consulente em seus restaurantes. As receitas obtidas nestas operações devem integrar a base de cálculo das referidas contribuições nos termos da legislação que rege a matéria, principalmente, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro 1998, para receitas sujeitas à cumulatividade das aludidas contribuições, e as Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para as receitas sujeitas à não cumulatividade.

*Diante do exposto, voto para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.*

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède