



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

**Processo n°** 15983.720042/2013-44  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-005.701 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de julho de 2018  
**Matéria** PIS e Cofins Não Cumulativos  
**Recorrente** ELITE SERVICOS ESPECIAIS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

Ementa:

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF N° 2. EXCEÇÕES PREVISTAS NOS ARTIGOS 62 E 62-A DO ANEXO II DO RICARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. 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, ressalvadas as hipóteses previstas no artigo 62 do Anexo II do RICARF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA

Incumbe à interessada o ônus processual de provar o direito resistido.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Walker

Araújo votaram pelas conclusões entendendo que os EPs não geram direito a crédito das contribuições.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

## Relatório

Trata o presente de Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, relativos ao ano-calendário de 2009, relativo a glosas de créditos da não-cumulatividade de aluguéis de imóvel não utilizado nas atividades da empresa, despesas com vale-transporte não comprovadas, despesas de arrendamento mercantil de veículo arrendado a terceiros, despesas com cesta básica, despesas de pessoal e outras diversas que não se enquadram na definição de insumo adotada pela RFB.

Em impugnação, a recorrente alegou:

1. A nulidade do auto de infração por inobservância do devido processo legal;
2. A ilegalidade da multa de 75%, por inocorrência do fato gerador, pelo seu caráter confiscatório, por sua desproporcionalidade;
3. Que o conceito de insumo deve ser compreendido como custos diretos e indiretos e despesas que tenham contribuído para o auferimento das receitas;
4. Indevidas as glosas sobre aluguel, vale-transporte, arrendamento mercantil, cesta básica e dispêndios/insumos enumerados no item 3.5 da impugnação.

A Primeira Turma da DRJ em Belo Horizonte proferiu o Acórdão nº 02-066.984, julgando a impugnação improcedente, nos termos da ementa que abaixo transcreve-se:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

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

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.*

*No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUÉIS.  
CONDIÇÕES.*

*A pessoa jurídica poderá descontar do valor da contribuição devida créditos calculados em relação a despesas com alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, desde que estes sejam utilizados nas atividades da empresa e as despesas pagas a pessoa jurídica.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VALE-TRANSPORTE.  
DESPESA NÃO COMPROVADA.*

*Ainda que a escrituração contábil demonstre a utilização correta dos créditos na apuração das contribuições para o Pis e da Cofins, e com observância das disposições legais, cabe ao contribuinte comprovar as despesas, quando solicitado pela Autoridade Fiscal, com documentos hábeis, segundo sua natureza, condição para o aproveitamento do crédito correspondente.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO  
MERCANTIL. VEÍCULO DO SÓCIO.*

*A pessoa jurídica poderá descontar do valor da contribuição devida créditos calculados sobre o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil. No entanto, em relação a veículo particular de sócio, somente será admitido o desconto do referido crédito quando o veículo for efetivamente utilizado nas atividades da empresa e as despesas sejam por esta suportadas.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CESTA BÁSICA.*

*Por absoluta falta de previsão legal, os dispêndios com alimentação in natura, como, e.g., com a aquisição de cestas básicas, não correspondem ao conceito de insumo estabelecido pela legislação, dado nitidamente não serem aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA  
FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.*

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

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

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

*MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO*

*A vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo, e não da multa, com efeito de confisco é dirigida ao*

*legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas, razão pela qual a multa de ofício é de aplicação obrigatória nos casos de exigências de tributos decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada ou reduzida.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

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

*NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO.*

*Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão, não se concretiza a hipótese de nulidade do Auto de Infração.*

*ILEGALIDADES. SUPOSTAS OFENSAS AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS*

*Os princípios constitucionais tributários são endereçados aos legisladores e devem ser observados na elaboração das leis tributárias, não comportando apreciação por parte das autoridades administrativas responsáveis pela aplicação destas, seja na constituição, seja no julgamento administrativo do crédito tributário.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando:

1. A nulidade do auto de infração por cobrança de tributo por analogia;
2. A natureza exemplificativa do rol do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;
3. Indevidas as glosas sobre aluguel, vale-transporte, arrendamento mercantil, cesta básica e dispêndios/insumos enumerados no item 3.5 da impugnação;
4. A ilegalidade da multa de ofício de 75%.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Relator.

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

Em preliminar, a recorrente alegou a nulidade do auto de infração, alegando desrespeito ao contraditório e a ampla defesa, em razão da cobrança de tributo por analogia, entendendo que na falta de previsão legal, deveria o crédito ser concedido e que a nulidade de um dos itens acarreta toda a nulidade do auto de infração.

Esclareça-se, inicialmente, que o contraditório e a ampla defesa são garantias constitucionais do processo administrativo, que, no entanto, somente se inicia com a fase litigiosa, a partir da entrega de impugnação ao lançamento, nos termos do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972<sup>1</sup>. A fase de fiscalização é um etapa de natureza inquisitória, na qual, embora ainda não haja processo, mas apenas procedimento fiscal, normalmente, são produzidos termos e intimações para obter esclarecimentos/documentos sobre os fatos apurados.

É o caso aqui ocorrido, no qual a fiscalização emitiu termo de início de ação fiscal, termos de intimação e termos de constatação, ressalvando que, eventualmente, o lançamento de ofício poderia ocorrer sem prévia intimação do sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispusesse de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, a teor da Súmula Carf nº 46<sup>2</sup>.

Quanto à tributação por analogia, a argumentação é descabida. Segundo a recorrente, a glosa por falta de previsão legal equivaleria à tributação por analogia. O fato gerador das contribuições é o total de receitas auferidas, sendo que as exclusões da base de cálculo e o desconto de créditos configuram listas exaustivas, sendo correta a autuação por falta de subsunção do fato pleiteado como crédito a alguma das hipóteses do artigo 3º.

Por outro lado, a reversão de qualquer glosa não implica a nulidade de todo o lançamento, mas, eventualmente, sua modificação, conforme disposto no inciso I do artigo 145 do CTN:

*Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*

*I - impugnação do sujeito passivo;*

*II - recurso de ofício;*

*III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*

Por fim, o auto de infração foi lavrado por autoridade competente e preencheu os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, improcedente à arguição de nulidade do auto de infração.

No mérito, a recorrente afirma que o rol do artigo 3º seria exemplificativo, que o conceito de insumos de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e

<sup>1</sup> Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

<sup>2</sup> Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário

10.833/2003 deve ser compreendido como custos diretos e indiretos e despesas que tenham contribuído para o auferimento das receitas e refuta as glosas efetuadas pela fiscalização.

Concernente à argumentação de que o rol do artigo 3º seria exemplificativo, entendo que o rol é exaustivo, contemplando as hipóteses que podem gerar créditos da não-cumulatividade, não obstante, obviamente, o termo "insumos" comportar uma abrangência de bens e serviços, dos quais combustíveis e lubrificantes são apenas exemplificativos, na interpretação do inciso II do artigo 3 de ambas as leis.

Quanto à definição de insumos, segue o entendimento deste relator esposado em julgamentos anteriores.

A não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

*Lei nº 10.637/2002:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

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

*III - (VETADO)*

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

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

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

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

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

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

*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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*Lei nº 10.833/2003:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

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

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

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

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

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

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

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

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

*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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

A regulamentação da definição de insumo foi dada pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, de forma idêntica:

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]*

*§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]*

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Constata-se também que há divergência no STJ sobre o tema, tendo a matéria sido afetada como recurso repetitivo no REsp 1.221.170/PR. Assim, verifica-se que no REsp 1.246.317-MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, decidiu-se pela ilegalidade parcial do artigo 66º da IN SRF nº 247/2002 e do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, na parte em que trata do conceito de insumos, adotando no acórdão um mais abrangente:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

*2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

*3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

*4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.*

*5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção,*

*isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.*

*7. Recurso especial provido.*

De forma antagônica, no REsp Nº 1.128.018 - RS, decidiu-se pela legalidade das referidas INs e do conceito restrito de insumos:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF.*

*MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.*

*1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.*

*2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" (Súmula 211/STJ).*

*3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.*

*4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.*

5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

7. Recurso especial a que se nega provimento.

Dado o panorama, entendo que a melhor interpretação está com a terceira corrente, pelos motivos a seguir.

Inicialmente, destaca-se que a materialidade do fato gerador dos tributos envolvidos é distinta, isto é, a incidência sobre o produto industrializado para o IPI, sobre o lucro (real, presumido ou arbitrado), para o IRPJ, ao passo que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita bruta.

Esta distinção se refletiu na redação original do artigo 3º, na definição das hipóteses de crédito, especialmente a relativa a insumos, dada por "*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*". De plano, salta aos olhos a impropriedade de utilização da legislação do IPI como parâmetro, em razão da inclusão de serviços na mesma categoria normativa de bens, inaplicável à definição de IPI dada a bens.

Outra distinção marcante relativo ao IPI reside na inclusão de combustíveis e lubrificantes na definição de insumos. A legislação do IPI delimitou o alcance da definição, especialmente no Parecer Normativo CST nº 65/1979, em função do contato físico direto com o produto em fabricação, o que levou à impossibilidade de tomada de crédito de IPI sobre tais bens, inclusive objeto de edição da Súmula CARF nº 19:

**Súmula CARF nº 19:** *Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*

É cediço que combustíveis não entram em contato físico direto com os produtos durante o processo produtivo, razão pela qual não podem ser inseridos no conceito de insumo adotado pelo IPI. Sendo assim, conclui-se que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao inserirem os termos combustíveis e lubrificantes na categoria de insumo, estabelecem um marco jurídico distinto da legislação do IPI.

Verifica-se que, de fato, a própria Receita Federal flexibilizou a questão do contato direto com o produto em fabricação. Vejamos a Solução de Divergência nº 14/2007 e nº 35/2008, as quais permitem a dedução de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, desde que não incluídas no imobilizado:

*Solução de Divergência nº 14/2007:*

**ASSUNTO:** *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social* - *Cofins*

**EMENTA:** *Crédito presumido da Cofins. Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*Solução de Divergência nº 35/2008:*

*Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

Esta distinção fica evidenciada na redação da Lei nº 10.276/2001, ao estabelecer o regime alternativo de crédito presumido de IPI sobre o ressarcimentos das contribuições para o PIS e a Cofins, delimitando a definição de insumos para o IPI a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, excluindo a energia elétrica e os combustíveis, distinguindo-se da redação dos incisos II dos artigos terceiros das leis instituidoras da não-cumulatividade, a qual inclui combustíveis na qualidade de insumos.

Por outro lado, a tese de que insumo equivaleria a custos e despesas dedutíveis necessários à obtenção da receita é por demais abrangente e não reflete a estrutura do artigo 3º das referidas leis. Este enumera as hipóteses de creditamento, sendo que todas se referem a custos ou despesas necessárias, o que afasta a definição abrangente, já que todas as demais hipóteses estariam abrangidas no inciso II, revelando-se, assim desnecessárias.

Assim, energia elétrica, aluguéis, contraprestação de arrendamento relativas a área administrativa são despesas necessárias, mas entretanto não são insumos e somente geram crédito por estarem previstas em hipóteses autônomas. O mesmo ocorre com a despesa de armazenagem e frete na operação de venda.

A terceira corrente, buscando uma definição própria para insumos, se refletiu em vários acórdãos deste conselho, em maior ou menor abrangência:

*Acórdão nº 930301.740:*

**ASSUNTO:** *CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*

*COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.*

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.*

*Recurso Especial do Procurador Negado.*

*Acórdão nº 3202001.593:*

*CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS*

*O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.*

*Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.*

*No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.*

*Recurso Voluntário parcialmente provido.*

*Acórdão nº 3201-001.879:*

*COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE.*

*INSUMOS. CONCEITO.*

*O conceito de insumos no contexto da Cofins não-cumulativa é mais abrangente do que o conceito da legislação do IPI, devendo ser admitido todo dispêndio na contratação de serviços e aquisição de bens essenciais ao processo produtivo do sujeito passivo, independentemente de ter contato direto com o produto em fabricação.*

Acórdão nº 3401-002.860:

**CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.**

*O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF n.ºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.*

Acórdão nº 3301-002.270:

**COFINS/PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

*A legislação do PIS/Cofins atribuiu conceito próprio de insumos para o fim de aproveitamento dos créditos da não cumulatividade. Este conceito não é tão restritivo quanto o da legislação do IPI e nem tão amplo quanto à legislação do imposto de renda.*

Acórdão nº 3403-003.629:

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

*O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.*

Entendo, pois, que a expressão "*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente de ter havido contato direto com o produto fabricado, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes, expressos no texto legal

Assim, devem ser entendidos como insumos, os custos de aquisição e custos de transformação que sejam inerentes ao processo produtivo e não apenas genericamente inseridos como custo de produção. Esta distinção é dada pela própria lei e também pelo STJ

(AgRg no REsp nº 1.230.441-SC, AgRg no REsp nº 1.281.990-SC), quando excluem, por exemplo, dispêndios com vale-transporte, vale-alimentação e uniforme da condição de insumos, os quais poderiam ser considerados custos de produção, mas que somente foram alçados a insumos a partir da Lei nº 11.898/2009 e apenas para as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção.

Destaca-se, ainda, que determinados custos de estocagem, embora, sejam considerados para avaliação de estoques, não geram, em regra, créditos da não-cumulatividade, pois são aplicados aos produtos já acabados.

Estabelecidas as premissas acima, passa-se à análise específica das glosas efetuadas.

### **Despesas de aluguel emitido pela Administradora Marques Cond. Loções**

A fiscalização glosou esta despesa em razão de os recibos apresentados indicavam como sacado o Sr. Edmilson da Silva, referente a imóvel localizado na Travessa José Antônio Zuffo, nº 25, CEP 11310-195, Centro, São Vicente, sendo que o contrato de locação não fora apresentado, tendo concluído a fiscalização que a despesa não se referia à atividade da empresa.

Por sua vez, a recorrente alega que o aluguel foi pago à Administradora Marques, que por ser pessoa jurídica, e que a legislação é omissa quanto ao pagamento do aluguel intermediado por administradora e que, ao menos, a taxa de administração deveria ser considerada como insumo.

O creditamento sobre despesas de aluguel é dado pelo inciso IV do artigo 3º de ambas as leis, abaixo transcrito:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

[...]

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

Os requisitos são que o aluguel seja pago a pessoa jurídica e utilizado na atividade da empresa. Nenhum dos dois requisitos foi cumprido. O aluguel, embora intermediado por administradora, foi pago a beneficiário pessoa física e não houve apresentação do contrato de locação nem outro documento que comprovasse a utilização do imóvel nas atividades da empresa, nem indicação de que tal imóvel fosse filial da recorrente.

Destaca-se que a taxa de administração não é despesa da recorrente e sim do locador, conforme artigo 22, inciso VII da Lei nº 8.245/1991 (lei do Inquilinato):

*Art. 22. O locador é obrigado a:*

[...]

*VII - pagar as taxas de administração imobiliária, se houver, e de intermediações, nestas compreendidas as despesas necessárias à aferição da idoneidade do pretendente ou de seu fiador;*

Assim, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

### **Das glosas das despesas com Vale-Transporte**

A fiscalização glosou referidas despesas em razão da falta de apresentação de documentação suporte, item 12 à e-fl. 21 do Termo de Verificação Fiscal. Já a recorrente alegou que tais despesas são permitidas pela legislação e são pagas obrigatoriamente conforme Decreto nº 95.247/87.

O creditamento sobre vale-transporte foi inserido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu inciso X, a partir da vigência da Lei nº 11.898/2009:

*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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

Verifica-se que o fundamento da glosa foi a falta de comprovação da despesa e não a impossibilidade jurídica do creditamento em tese, já que, em nenhum momento, a fiscalização entendeu incabível tal creditamento, haja vista ter admitido créditos sobre vale-alimentação e uniformes (item 10 do TVF).

Assim, diante da falta de apresentação de documentação probatória, fundamento da autuação, revela-se correta a glosa efetuada pela fiscalização.

### **Da glosa da contraprestação de arrendamento mercantil (contrato nº 71.324.469-1)**

A fiscalização glosou referida despesa em razão de o contrato se referir a um veículo Honda Civic Sedan, cujo contrato indica como arrendatário a pessoa física Jorge Manuel A. G. Matias, CPF 041.023.428-18.

Por seu turno, a recorrente alegou que, em relação às despesas de arrendamento, não há exigência de que sejam utilizadas na produção de bens ou prestação de serviços e que o bem estava em nome do sócio da empresa e que, portanto, estava comprovado que o veículo era utilizado para o transporte da diretoria aos postos necessários.

O creditamento é dado pelo inciso V do artigo 3º de ambas as leis, a seguir transcrito:

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

Mais uma vez, a recorrente se distancia do fundamento da glosa, pois não houve a acusação de que tais despesas deveriam ser utilizados na prestação de serviços ou produção de bens, mas que tais despesas não eram despesas da recorrente, mas sim de seu sócio pessoa física, que era o arrendatário do bem em questão.

A recorrente defende que por estar em nome do sócio, restou caracterizado o uso do bem para o transporte da diretoria aos postos necessários. Ora, é justamente o contrário, o contrato de arrendamento em nome do sócio pessoa física caracteriza, em princípio, que o bem era de seu uso pessoal e não de uso nas atividades da recorrente.

Assim, correta a glosa efetuada.

### **Da glosa das despesas com vale-alimentação (cesta básica)**

A fiscalização efetuou a referida glosa por não haver previsão legal. Considerou como passível de creditamento os valores que foram efetivamente suportados pela empresa na conta "Prog. Alimentação" - 5.1.1.02.033.

Por seu turno, a recorrente alegou que o fornecimento de cesta básica é dever do empregador e estabelecido em Convenção Coletiva e que o inciso X do artigo 3º de ambas as leis, já anteriormente analisado, permite o creditamento de cestas básicas a título de vale-alimentação, em razão de o rol do artigo 3º ser exemplificativo.

Mais uma vez, transcreve-se o inciso X mencionado:

*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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

A cesta básica, assim como o vale-refeição e o vale-alimentação são modalidades de atendimento ao PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador - instituído pela Lei nº 6.321/1976, regulamentado pelo Decreto nº 5/1991 e pela Portaria SIS/DSST nº 3/2002.

Para a execução do programa, as pessoas jurídicas beneficiárias podem manter serviço próprio de refeição, distribuir alimentos ou firmar convênios com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, nos termos do artigo 4º do Decreto nº 5/1991, a seguir:

*Art. 4º Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. (Redação dada pelo Decreto nº 2.101, de 1996)*

A Portaria SIS/DSST nº 3/2002 detalha estas modalidades de fornecimento em seus artigos 8º a 12, 16 e 17, abaixo transcritos:

### **III – DAS MODALIDADES DE EXECUÇÃO DO PAT**

*Art. 8º Para a execução do PAT, a pessoa jurídica beneficiária poderá manter serviço próprio de refeições ou distribuição de alimentos, inclusive não preparados, bem como firmar convênios com entidades que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva, desde que essas entidades sejam registradas pelo Programa e se obriguem a cumprir o disposto na legislação do PAT e nesta Portaria, condição que deverá constar expressamente do texto do convênio entre as partes interessadas.*

*Art. 9º As empresas produtoras de cestas de alimentos e similares, que fornecem componentes alimentícios devidamente embalados e registrados nos órgãos competentes, para transporte individual, deverão comprovar atendimento à legislação vigente. (Redação dada pela Portaria nº. 61/ 2003)*

*Art. 10. Quando a pessoa jurídica beneficiária fornecer a seus trabalhadores documentos de legitimação (impressos, cartões eletrônicos, magnéticos ou outros oriundos de tecnologia adequada) que permitam a aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, o valor o documento deverá ser suficiente para atender às exigências nutricionais do PAT.*

*Parágrafo único. Cabe à pessoa jurídica beneficiária orientar devidamente seus trabalhadores sobre a correta utilização dos documentos referidos neste Artigo.*

#### ***IV – DAS PESSOAS JURÍDICAS FORNECEDORAS E DAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE ALIMENTAÇÃO COLETIVA***

*Art. 11. As pessoas jurídicas que pretendam credenciar-se como fornecedoras ou prestadoras de serviços de alimentação coletiva deverão requerer seu registro no PAT mediante preenchimento de formulário próprio oficial, conforme modelo anexo a esta Portaria, o qual se encontra também na página eletrônica do Ministério do Trabalho e Emprego - MTE na INTERNET, e que, após preenchido, deverá ser encaminhado com a documentação nele especificada ao Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho - DSST, da Secretaria de Inspeção do Trabalho - SIT, por intermédio da Delegacia Regional do Trabalho local ou diretamente pela INTERNET. (Revogado pela Portaria SIT/DSST N° 335/2012) (Restauração dada pela Portaria SIT/DSST 343/2013)*

*Parágrafo único - As empresas prestadoras de serviços de alimentação coletiva deverão encaminhar o formulário e a documentação nele especificada exclusivamente por intermédio da Delegacia Regional do Trabalho local. (Revogado pela Portaria SIT/DSST N° 335/2012) (Restauração dada pela Portaria SIT/DSST 343/2013)*

*Art. 12. A pessoa jurídica será registrada no PAT nas seguintes categorias:*

*I – fornecedora de alimentação coletiva:*

a) operadora de cozinha industrial e fornecedora de refeições preparadas transportadas;

b) administradora de cozinha da contratante;

c) fornecedora de cestas de alimento e similares, para transporte individual.

II – prestadora de serviço de alimentação coletiva:

a) administradora de documentos de legitimação para aquisição de refeições em restaurantes e estabelecimentos similares (refeição convênio);

b) administradora de documentos de legitimação para aquisição de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (alimentação convênio).

*Parágrafo único.* O registro poderá ser concedido nas duas modalidades aludidas no inciso II, sendo, neste caso, obrigatória a emissão de documentos de legitimação distintos.

[...]

## **VI – DOS DOCUMENTOS DE LEGITIMAÇÃO**

*Art. 16.* O fornecimento de documentos de legitimação, para as finalidades previstas no art.10, é atribuição exclusiva das empresas prestadoras de serviço de alimentação coletiva, credenciadas de conformidade com o disposto nesta Portaria.

*Parágrafo único.* A pessoa jurídica beneficiária celebrará contrato com a prestadora de serviço de alimentação coletiva visando ao fornecimento dos documentos de legitimação mencionados no caput, que poderão ser na forma impressa, na de cartões eletrônicos ou magnéticos, ou outra forma que se adéque à utilização na rede de estabelecimentos conveniados.

*Art. 17.* Nos documentos de legitimação de que trata o artigo anterior, deverão constar:

I – razão ou denominação social da pessoa jurídica beneficiária;

II – numeração contínua, em sequencia ininterrupta, vinculada à pessoa jurídica beneficiária;

III – valor em moeda corrente no País, para os documentos impressos;

IV – nome, endereço e CGC da prestadora de serviço de alimentação coletiva;

V – prazo de validade, não inferior a 30 dias, nem superior a 15 meses, para os documentos impressos;

VI – a expressão “válido somente para pagamento de refeições” ou “válido somente para aquisição de gêneros alimentícios”, conforme o caso.

[...]

*§ 2º Os documentos de legitimação destinados à aquisição de refeição ou de gêneros alimentícios serão distintos e aceitos pelos estabelecimentos conveniados, de acordo com a finalidade expressa em cada um deles, sendo vedada a utilização de instrumento único.*

[...]

*§4º Quando os documentos de legitimação previstos nesta Portaria forem concedidos sob a forma de cartões magnéticos ou eletrônicos, a pessoa jurídica beneficiária deverá obter de cada trabalhador uma única declaração de recebimento do cartão, que será mantida à disposição da fiscalização, e servirá como comprovação da concessão do benefício. (Redação dada pela Portaria nº. 08/2002).*

*§ 5º Quando os documentos de legitimação previstos nesta Portaria forem concedidos sob a forma de cartões magnéticos ou eletrônicos, o valor do benefício será comprovado mediante a emissão de notas fiscais pelas empresas prestadoras de serviços de alimentação coletiva, além os correspondentes contratos celebrados entre estas e as pessoas jurídicas beneficiárias.*

*§ 6º Os documentos de legitimação, sejam impressos ou na forma de cartões eletrônicos ou magnéticos, destinam-se exclusivamente às finalidades do Programa de Alimentação do Trabalhador, sendo vedada sua utilização para outros fins.*

[...]

Destacam-se ainda as perguntas 15 e 20 das orientações constantes do tópico "PAT - Responde - orientações" na página "<http://trabalho.gov.br/pat>" do Ministério do Trabalho:

*15 De que forma o empregador pode atender aos trabalhadores?*

*O empregador pode atender aos trabalhadores das seguintes formas:*

***I. Serviço próprio:*** o empregador responsabiliza-se pela seleção e aquisição de gêneros alimentícios, podendo estes ser preparados e servidos aos trabalhadores (refeições) ou entregues devidamente embalados para transporte individual (cestas de alimentos).

***II. Fornecimento de alimentação coletiva:*** o empregador contrata empresa terceira registrada no PAT para: a) administrar a cozinha e o refeitório localizados nas suas instalações; b) administrar cozinha industrial que produz refeições prontas posteriormente transportadas para o local de refeição dos trabalhadores; c) produzir e/ou entregar cestas de alimentos convenientemente embalados para transporte individual.

**III. Prestação de serviço de alimentação coletiva:** o empregador contrata empresa terceira registrada no PAT para operar o sistema de documentos de legitimação (tiquetes, vales, cupons, cheques, cartões eletrônicos), nos seguintes modos: a) refeição convênio ou vale refeição, no qual os documentos de legitimação podem ser utilizados apenas para a compra de refeições prontas na rede de estabelecimentos credenciados (restaurantes e similares); b) alimentação convênio ou vale alimentação, no qual os documentos de legitimação podem ser utilizados apenas para a compra de gêneros alimentícios na rede de estabelecimentos credenciados (supermercados e similares).

Cabe esclarecer que é permitida a adoção de mais de uma modalidade pelo mesmo empregador.

Referência normativa: art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991; arts. 8º e 12, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002

20 Quais empresas participam da operacionalização do PAT?

A operacionalização do PAT depende, inicialmente da adesão do empregador, legalmente denominado empresa beneficiária. O empregador pode manter serviço próprio de preparação de refeições e/ou de produção e distribuição de cestas de alimentos, ou contratar empresas que forneçam ou prestem serviços de alimentação coletiva regularmente registradas no Programa.

Assim, a participação das empresas pode se dar dos seguintes modos:

I. Empresa beneficiária: é a pessoa jurídica ou a pessoa física a ela equiparada que concede os benefícios aos trabalhadores.

II. Fornecedora de alimentação coletiva: é a empresa que administra o fornecimento de alimentos aos trabalhadores, que pode ser a refeição pronta e/ou a cesta de alimentos.

III. Prestadora de serviço de alimentação coletiva: é a empresa que administra o sistema de documentos de legitimação (tiquetes, vales, cupons, cheques, meios eletrônicos de pagamento), para compra de alimentos em restaurantes (refeição convênio ou vale -refeição) ou supermercados (alimentação convênio ou vale -alimentação).

Referência normativa: art. 4º, do Decreto nº 5, de 1991; arts. 8º e 12, da Portaria SIT/DSST nº 3, de 2002

Assim, as modalidades previstas para atendimento ao PAT são: a) serviços próprios para fornecimento de refeições ou cestas básicas pelo próprio empregador, b) contratação de fornecedora de alimentação coletiva que fornece as refeições ou cestas de alimentos ou c) contratar prestadora de serviço de alimentação coletiva que administra um sistema de documentos de legitimação (tiquetes, vales, cupons, cheques, meios eletrônicos de pagamento), para compra de alimentos em restaurantes (refeição convênio ou vale-refeição) ou supermercados (alimentação convênio ou vale -alimentação).

Constata-se, ainda, que a diferença entre vale-refeição e vale-alimentação reside no fato de que o primeiro destina-se à compra de refeições em restaurantes ou estabelecimentos similares e o segundo destina-se à compra de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais (supermercados, por exemplo).

Portanto, das modalidades previstas, apenas o vale-refeição e o vale-alimentação foram alçados como permissíveis à geração de créditos de PIS e Cofins, conforme disposição expressa do inciso X, novamente transcrito abaixo:

*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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

Não dá direito a crédito o fornecimento de cestas de alimentos pela própria empresa ou por terceirizada, nem o fornecimento direto de refeições. Destarte, a glosa está correta.

**Da glosa de insumos, quais sejam: Folhas de Pagamento; Impostos, Taxas e Contribuições; FGTS; Honorários Advocáticos; Serviços Contábeis; Materiais para Escritório; Pedágio; Consultoria de Recursos Humanos; Serviço de Lavanderia; Borracharia; Estacionamento; Serviços de Informática; Serviços de Cobrança Extrajudicial; Internet Banda Larga; Multas de Trânsito; Serviços de Telefonia Fixa e Móvel; Despesas com Veículos; Seguro; Publicidade e Propaganda; EPI; Combustíveis; Água e Esgoto; Despesas com Cartório; Honorários Médicos; Clínicas Médicas e Laboratórios**

A fiscalização efetuou a glosa porque tais dispêndios não se amoldam à definição de insumos trazida nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Já a recorrente pugnou pela adoção de um entendimento mais elástico de insumo, compreendido como custos diretos e indiretos da prestação de serviços e despesas que tenham contribuído para o auferimento das receitas.

Diante das premissas antes esposadas neste voto, entendo que apenas os EPIs utilizados pelos empregados da recorrente na prestação de serviços podem ser considerados insumos, porém, não localizei qualquer especificação ou prova efetuada pela recorrente quanto à definição de sua aplicação. Os demais bens e serviços são característicos de despesas administrativas.

Por fim, a recorrente alega que a multa de ofício aplicada possui caráter confiscatório e ofende o princípio da proporcionalidade. Concernente a esta alegação, esclareça-se que a arguição de inconstitucionalidade de atos normativos deve ser formulada perante o Poder Judiciário, em vista da competência constitucional prevista nos artigos 97 e 102 da Carta Magna, sendo vedado a este conselho conhecer desta alegação, conforme artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011, exceto nas hipóteses previstas no artigo 62<sup>3</sup> do Anexo II do

<sup>3</sup> 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.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

Processo nº 15983.720042/2013-44  
Acórdão n.º 3302-005.701

S3-C3T2  
Fl. 1.520

Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Neste sentido, foi publicada a Súmula CARF nº 2:

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

Salienta-se que a aplicação da multa de ofício encontra guarida no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, sendo sua aplicação atividade vinculada e obrigatória por parte da autoridade fiscal, nos termos do artigo 142<sup>4</sup> do CTN.

Pelo exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

---

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

<sup>4</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Processo nº 15983.720042/2013-44  
Acórdão n.º **3302-005.701**

**S3-C3T2**  
Fl. 1.521

---