



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

Processo nº 10875.000652/2005-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3001-000.649 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria RESSARCIMENTO - COMPENSAÇÃO - COFINS - INSUMOS
Recorrente GATE GOURMET LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

NORMAS LEGAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, posto que a apreciação de tal matéria é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

REGIME. NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que dão direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GASTOS. MATERIAL E SERVIÇOS DE LIMPEZA, CONSERVAÇÃO E HIGIENE. UNIFORMES. LAVANDERIA. REMOÇÃO DE LIXO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os gastos com vestuário, lavanderia, remoção e incineração de lixo e com serviços de conservação e limpeza não se enquadram como de insumos

utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, impossibilitando, por consequência, a geração de crédito das contribuições não-cumulativas.

EMPRESA DE *CATTERING*. DESPESAS. ANÁLISE LABORATORIAL DE REFEIÇÕES. DIREITO AO CRÉDITO.

A análise laboratorial de refeições é efetuada em relação aos produtos que são empregados na prestação de serviço e o seu resultado, inclusive, também, no serviço prestado, de forma que se enquadra como insumo utilizado na prestação de serviço, gerando, por consequência, crédito das contribuições não-cumulativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada no recurso e a proposta de conversão do julgamento em diligência. No mérito, por maioria dos votos, em dar provimento parcial, para reconhecer que os gastos com análise laboratorial de alimentos geram direito de crédito, vencido o conselheiro Renato Vieira de Avila que deu provimento ao recurso, por considerar que a totalidade dos gastos geram direito de crédito.

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Marcos Roberto da Silva, Renato Vieira de Avila e Francisco Martins Leite Cavalcante.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário (e-fls. 811 a 844) interposto contra o Acórdão 05-28.441, da 3ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP -DRJ/CPS- que, na sessão de julgamento realizada em 29.03.2010, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fls. 801 a 807).

-Do relatório da decisão recorrida

Por sua clareza e síntese, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, *verbis*:

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação apresentada em 25/02/2005, mediante a qual a contribuinte extinguiu, sob condição resolutória, débito de IRPJ no montante de R\$ 64.217,21, apurado em janeiro de 2005, com crédito de Cofins do mesmo período. O direito aproveitado tem origem na sistemática não cumulativa da contribuição e refere-se a créditos

vinculados as receitas de exportação, apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e não utilizados na forma do artigo 6º, § 1º, da mesma lei.

Em Despacho Decisório de fls. 710/713, a unidade local reconheceu direito creditório na cifra de R\$ 50.149,80, homologando a compensação até esse montante.

O motivo para o reconhecimento parcial do direito de crédito foi assim explicitado no parecer que orientou a decisão administrativa:

Em análise mediante conferência dos valores dos Demonstrativos de Apuração dos créditos do DACON (fls. 28 a 38), em confronto com os registros contábeis do Balancete e demonstrativo apresentados, constatamos que algumas despesas lançadas como insumos não geram direito a créditos. Os custos ou despesas relativos a uniformes, material de higiene e limpeza, remoção de lixo, lavanderia e análise laboratorial de contidas, conservação e limpeza feitos pela empresa, em razão da natureza de seu serviço, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da COFINS por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados. consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinadas à venda.

No quadro de fl. 712, a autoridade administrativa ajusta os valores dos créditos decorrentes dos insumos. apurando saldo passível de compensação no montante de R\$ 50.149,80.

Notificada da decisão em 12/01/2010, em 11/02/2010 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 72/741, onde alega, em síntese:

a) a questão tratada no presente relaciona-se à tratada no processo 10875.000653/2005-76 motivando o seu julgamento em conjunto;

b) a definição de insumo trazida pelo art. 8º, da Instrução Normativa nº 404 de 2004, é restritiva e contrária ao objetivo da sistemática da não-cumulatividade, que é justamente o de melhor distribuir a carga tributária ao longo da cadeia produtiva e comercial;

c) o conceito de insumo aplicável ao regime não cumulativo não pode ser o mesmo adotado em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, que foi a inspiração da IN nº 404, de 2004; no IPI, o método de descontos leva em conta a exação recolhida na etapa anterior; na sistemática da não cumulatividade o que deve ser considerado no conceito de insumo é sua inerência com a geração da receita que comporá a base de cálculo da contribuição, já que o método empregado pela legislação é o do confronto de base contra base; desta jeito,

o conceito de insumos na legislação da COFINS compreende a soma de todas as despesas incorridas, necessárias para o desenvolvimento das atividades comerciais do contribuinte, ou seja, essenciais para a geração da receita a ser tributada, não podendo sofrer limitações;

d) recentemente a Lei nº 11.898/09 reconheceu às empresas do ramo de limpeza, conservação e manutenção, o direito de creditamento em relação às despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale alimentação e fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, ou seja, a tendência, cada vez mais, é distanciar-se dos conceitos restritivos adotados pela legislação do IPI;

e) os gastos efetuados a título de remoção de lixo, uniformes, lavanderia, análise laboratorial de comidas, material de higiene e limpeza e serviços de conservação e limpeza, cujos créditos da não cumulatividade não foram admitidos, constituem despesas as quais a empresa, para cumprir suas atividades fins, necessariamente deve suportar e por essa razão enquadram-se no conceito de insumo habilitando a geração dos créditos correspondentes; a Lei nº 11.898/09 reconheceu o direito ao creditamento em relação às despesas com fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, motivo pelo qual não há como limitar ou glosar tal parcela que compõe o crédito aqui discutido;

f) o erro conceitual cometido pelo despacho decisório quanto à extensão do conceito de insumo, uma vez superado, requer a verificação da verdade material quanto aos créditos da não cumulatividade gerados pelas citadas despesas, sendo medida necessária a conversão do julgamento em diligência com esse fim; o profissional indicado pela contribuinte para acompanhar o procedimento está qualificado à fl. 739, assim como os quesitos a serem respondidos.

Da ementa do acórdão recorrido

A 3ª Turma da DRJ/CPS, ao julgar improcedente a manifestação de inconformidade, exarou o referenciado acórdão, cuja ementa colaciona-se, *verbis*:

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. GERAÇÃO DE
CRÉDITOS. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO
INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não geram créditos no regime da não cumulatividade os
dispêndios com bens e serviços que não se enquadram no
conceito de insumo definido na legislação.*

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE
DIREITO DE CREDITÓRIO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.**

Verificada a insuficiência de direito creditório, não se homologa a parcela indevidamente compensada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Do recurso voluntário

O contribuinte interpôs recurso voluntário para novamente contestar as glosas com despesas/gastos/dispêndios com material de limpeza e higiene, uniformes, lavanderia, remoção de lixo, análise laboratorial de alimentos e serviços de conservação e limpeza, efetuadas no âmbito da análise do pedido de compensação de crédito tributário de Cofins, incidência não-cumulativa, vinculado a receitas de exportação do mês de janeiro de 2005, no valor de R\$ 64.217,21, com débitos de IRPJ, código 2362, ocasião em que foi exarado o Despacho Decisório DRF/GUA/SEORT nº 570/2009, que deferiu parcialmente o pleito do sujeito passivo, homologando-se a compensação até o limite do crédito deferido, no montante de R\$ 50.149,80 (e-fls. 725 a 730).

Irresignado ainda com o feito, reafirma que o conteúdo e alcance do conceito de insumo fixado pela legislação, no que diz respeito ao regime da não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, é mais extensiva do que aquela evidenciada no referido despacho decisório, abrangendo, por consequência, os itens que foram objeto de glosa. Desta feita, o acatamento dessa alegação já seria suficiente para o reconhecimento da validade do creditamento pretendido. Logo, a contrário senso, faz-se necessária a conversão do julgamento em diligência, posto que analisadas as atividades que exerce, constataria-se a aplicação dos itens glosados pela fiscalização no seu processo produtivo de venda de mercadorias e prestação de serviços, que resultaria no seu enquadramento ao conceito de insumo adotado pela legislação, ainda que se considerado de forma restritiva, como entendeu a decisão *a quo*.

Salienta, em suma, que desenvolve basicamente duas atividades distintas, uma relativa à produção de bens destinados a venda e outra à prestação de serviços aeroportuários -*catering* e *handling*-. Logo (i) as atividades de compra e administração de insumos, seleção e higienização de alimentos, produção e montagem das refeições (*catering*) constituem produção de bens destinados a venda -fornecimento de refeições a bordo (inciso I do § 4º do artigo 8º da IN SRF nº 404, de 2004), enquanto (ii) as atividades de serviços aeroportuários consistem no transporte, lavagem, montagem, embarque e desembarque de todos os equipamentos de propriedade das companhias aéreas nas aeronaves (*handling*) constituem prestação de serviços aeroportuários (inciso II do § 4º do artigo 8º da IN SRF nº 404, de 2004).

Desta feita, por considerar que todos os bens e serviços objeto do presente feito, glosados pela fiscalização tributária da apuração do crédito da contribuição, enquadraram-se no conceito restritivo de insumo adotado pela autoridade fazendária com base na literalidade do que dispõe o § 4º do artigo 8º da norma regulamentar acima citada, motivo pelo qual entende que não há como manter a decisão recorrida, em atenção ao princípio da verdade material; razão pela qual pleiteia, acaso persistam dúvidas em relação às atividades por si desenvolvidas e respectivo enquadramento dos itens glosados pela fiscalização ao conceito literal de insumos ora em evidência, a conversão do julgamento em diligência, sob pena de afrontar o princípio da ampla defesa administrativa (CF, artigo 5º, incisos LV e LXXVIII).

Neste sentido, ao mesmo tempo em que destaca que a conversão do julgamento em diligência ou perícia está diretamente ligada ao princípio da verdade material e visa possibilitar a formação do convencimento e da convicção da autoridade fiscal administrativa com competência julgadora, de acordo com os fatos efetivamente ocorridos, acentua que, com vista a cumprir os requisitos legais previstos no artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972, reitera que tal procedimento se justifica em razão da necessidade de se validar, através da análise do seu processo produtivo e de sua contabilidade, a natureza dos itens (custos e despesas) glosados pela fiscalização tributária, qual seja, insumos passíveis de creditamento pelas contribuições PIS/Pasep e Cofins, sendo que para o caso de perícia técnica, desde já indica como seu assistente técnico, o Senhor Alan Gai da Silva, brasileiro, solteiro, contador, portador da cédula de identidade RG nº 21.666.809-8, inscrito no CPF sob o nº 156.380.698-36 e no CRC/SP sob o nº 254238/0-4, com endereço na Rua Padre João Manuel, nº 755, 8º andar, Cerqueira César, São Paulo - SP, formulando os quesitos.

Ultrapassada estas questões preliminares, o recorrente alega que a própria decisão *a quo* já reconheceu que os custos e despesas por ele apropriados possuem intrínseca relação com as receitas tributadas pelas contribuições. Logo, seguindo o raciocínio, verifica-se que a não-cumulatividade da Cofins foi instituída em nosso ordenamento com o advento da Lei nº 10.833 de 2003, que estabeleceu a metodologia de apuração dos créditos e débitos a ser observada, possuindo, ainda, guarida constitucional no § 12 do artigo 195 da CF, incluído pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003. Desta feita, em que pese possuir fundamento constitucional, o arcabouço legislativo necessário para a determinação e imposição desse novo regime de apuração foi veiculado pela norma acima referida, sendo então disciplinada a possibilidade de apuração de créditos calculados sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda, o que foi regulamentado, ainda, pela IN SRF nº 404, de 2004.

Porém, entende que não obstante a ausência de finalidade arrecadatória e também de qualquer definição restritiva quanto ao creditamento, tanto pela Constituição Federal, artigo 195, como pela Lei nº 10.833, artigo 3º, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da IN nº 404 de 2004, ao pretexto de regulamentar a matéria, de certa forma limitou a tomada de créditos, "possibilitando uma gama de argumentos fiscalistas abusivos ao assim definir o conceito de insumos", haja vista que foi adotada a definição de insumos prevista no RIPI, reduzindo, assim, a extensão do seu conteúdo e alcance às premissas ali interpretadas restritivamente em relação ao que se entende por matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, contrariando, com isso, o entendimento do conceito de insumos trazido pela Lei nº 10.833 de 2003.

Assevera, no entanto, ser patente que o conceito de insumos para fins da legislação da Cofins não tem e nem pode ter a mesma dimensão conferida pela legislação do IPI, até porque, enquanto no regime de apuração não-cumulativo da primeira adota-se o chamado método subtrativo indireto ("base contra base", independentemente do montante da contribuição recolhida na etapa anterior), no regime da segunda adota-se o método crédito de imposto ("imposto contra imposto", levando-se em consideração o quanto recolhido na etapa anterior).

Desta feita, o conceito de insumos na legislação da Cofins compreende a soma de todos os custos e despesas incorridos, necessários para o desenvolvimento das atividades comerciais do contribuinte, ou seja, essenciais para a geração da receita a ser tributada, não podendo sofrer limitações. Não obstante ressalta que não pretende se afastar da

aplicação da IN SRF nº 404 de 2004, mesmo porque tal questão não seria apreciada no âmbito administrativo, como bem apontou a decisão *a quo*, mas sim conferir interpretação que respeite o sistema normativo concernente ao regime não-cumulativo do PIS e da Cofins. Neste passo, salienta que uma importante referência para a definição dos custos e despesas inerentes ou necessárias à obtenção de receitas, utilizada como parâmetro pela doutrina, pode ser encontrada nas disposições dos artigos 290 e 299 do RIR.

Adverte também que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao longo do tempo foi modificando os critérios de definição de insumos no que diz respeito às contribuições sociais, deixando de relacioná-los com as alterações como desgaste, dano ou perda de propriedades químicas ou físicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, passando a relacioná-los à aplicação no processo produtivo da empresa. Tal oscilação de posicionamentos se constata pelas edição de diversas soluções de consulta (que cita e reproduz em parte).

Lembra que recentemente, inclusive, foi editada a Lei nº 11.898 de 2009, por meio da qual se reconheceu, às empresas do ramo de limpeza, conservação e manutenção, o direito de creditamento das contribuições em comento em relação às despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação e fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados. Ou seja, concluiu que a tendência, cada vez mais, é distanciar-se dos conceitos restritivos adotados pela legislação do IPI.

Por fim, conclui que deve-se considerar todos os custos e despesas incorridas pelo recorrente, necessárias para o desenvolvimento das suas atividades finais, sem as quais seria impossível a auferição da receita, motivo pelo qual os itens glosados pela fiscalização tributária nos presentes autos não podem impedir o creditamento pleiteado, mesmo no caso de se entender que não teriam sido consumidos, aplicados ou desgastados no processo produtivo ou de prestação de serviços.

Do encaminhamento

O presente processo digital foi encaminhado em 16.06.2010 para ser analisado por este Carf (e-fl. 891), sendo, posteriormente, distribuído para este relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Orlando Rutigliani Berri, Relator

Da tempestividade

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, pois há regularidade formal e apresenta-se tempestivo, na medida em que foi protocolado na CAC/LUZ em 10.06.2010, conforme depreende-se de sua "Folha de Rosto", após ciência em 11.05.2010, conforme observa-se do Aviso de Recebimento -AR CDD/CUMBICA-, juntado às e-fls. 809/810, uma vez que respeitou-se o trintídio legal, conforme exige o artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Da competência para julgamento do feito

Observo, com espeque no artigo 23-B, Anexo II, da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015 -RICARF-, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017, a competência deste Colegiado para prosseguir no feito.

Do pedido de diligência

Conforme esclarecido no relatório, restaram no litígio as glosas referentes aos gastos com material de limpeza e higiene, uniformes, lavanderia, remoção de lixo, análise laboratorial de alimentos e serviços de conservação e limpeza.

O recorrente requereu realização de diligência ou perícia, argumentando que seriam necessárias caso não se considerassem devidamente demonstradas suas alegações.

Entretanto, as alegações e os fundamentos que orientam a análise do recurso são de natureza legal e factual e não dependem necessariamente de provas para serem analisados.

No presente caso, entendo que está suficientemente demonstrada a situação fática, que diz respeito aos serviços prestados pelo contribuinte e os custos e despesas neles incorridos.

Cabe advertir, por oportuno, que a questão de como a lei trata custos e despesas como insumos é de outra natureza e a convicção do julgador não pode ser afastada por opiniões de peritos sobre fatos conhecidos.

Diante do exposto, não vislumbro razoabilidade para o deferimento do pleito para a realização de diligência ou de perícia, devendo o recurso ser julgado.

Das questões constitucionais

Antes de adentrarmos ao exame do mérito, destaque-se, quanto às questões constitucionais, a aplicação ao presente caso dos seguintes dispositivos do Regimento Interno do Carf (Ricarf, anexo II à Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, com a redação dada pelas Portarias MF nº 39 e 152, ambas de 2016), *verbis*:

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 plenária 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 definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, 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;*

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 1993.*

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ademais, aplica-se também a Súmula Carf nº 2 (Portaria Carf nº 106, de 21.12.2009), *verbis*:

Súmula Carf nº 2

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

Portanto, deve ser aplicada ao caso dos presentes autos a lei/legislação em sua integralidade.

Do mérito

-Do conceito de insumos e seu regramento

As leis que tratam de PIS e Cofins não cumulativos (10.637 de 2002 e 10.833, de 2003) trazem diversas exclusões específicas e, genericamente, no inciso II do artigo 3º, tratam dos insumos, *verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica

poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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)

Citado dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

É no contexto desse conceito que se procura enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter-se em conta que, de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. De outro, também, não é qualquer bem ou serviço adquirido que permite o direito de crédito.

No caso do IPI, o aproveitamento de créditos ficou restrito aos insumos classificados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Contextualizando, Matéria-prima é o insumo que dá origem ao produto; produto intermediário, um produto obtido ou consumido no curso do processo de fabricação; material de embalagem, aquele utilizado no acondicionamento do produto.

Enquanto que, relativamente ao material de embalagem, a única controvérsia restringe-se à diferenciação do RIPI entre embalagens para transporte e de apresentação, em relação aos produtos intermediários é que se formou uma grande discussão.

Como o respectivo Regulamento dispõe que, para ser considerado produto intermediário, não precisa haver incorporação do bem ao produto acabado, desde que o bem também não se destine ao ativo permanente, abriu-se oportunidade à interpretação de que seriam essas as únicas condições para caracterização do conceito.

Entretanto, a RFB, ao tratar do tema, emitiu o entendimento, pelo Parecer CST nº 65 de 1979, de que seria necessário o consumo imediato e direto do insumo em contato com o produto fabricado.

Nesse contexto, importa ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (Resp nº 1.075.508) decidiu que os materiais que são consumidos no processo industrial, ainda que não integrem o produto final, geram direito ao crédito presumido de IPI, nos seguintes termos, *verbis*:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a

creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'..

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos **"que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final"**, razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (grifei)

Em seu voto, o Ministro relator deu ênfase ao seguinte, verbis:

(...)

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram ao produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

(...)

*In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos **"que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final"**, razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.*

(...)

Conforme visto, somente geram direito a crédito de IPI os insumos que além de não se destinarem ao ativo permanente ou se incorporem ao produto fabricado ou cujo desgaste ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização.

Portanto, para o IPI o critério para definição de insumo (mais restrito) é do consumo do bem no processo de produção.

Tratando-se das contribuições PIS e Cofins, no entanto, a condição expressamente prevista na lei é de que o bem ou serviço seja “utilizado” na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação. Não é necessário seu consumo direto e imediato, como no caso do IPI.

Entretanto, tal disposição, singela e bastante clara, restringe drasticamente as pretensões de interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção. A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado artigo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Além disso, o critério adotado pela lei para que uma despesa gere crédito não é a circunstância de se tratar de despesa necessária, imprescindível ou obrigatória para a obtenção do produto, que, para o caso, é irrelevante.

Por fim, a legislação permite, ao contrário do IPI, o creditamento relativo aos encargos de depreciação e amortização, que representam, indiretamente, o creditamento diferido do ativo imobilizado (entretanto, tal creditamento também sofre restrições, a começar pela de que somente os bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 podem gerar os créditos).

Em linhas gerais, é esse o regramento que devem nortear a análise do direito de crédito de PIS e Cofins não cumulativos.

-Da análise do caso concreto sob exame

Nesse contexto é que devem ser examinados os gastos que o recorrente defende serem passíveis de gerar créditos.

No caso de uniformes, o inciso X do artigo citado estabeleceu que além do vale-transporte, vale-refeição ou alimentação e fardamento, as empresas de “de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção” têm o direito de descontar créditos relativos aos respectivos gastos, a partir da Lei nº 11.198, de 08.01.2009.

Por conseguinte, em relação aos serviços, somente haveria o direito a partir de 2009 e se trata de uma exceção específica à regra geral, o que já faz supor que uniformes não geram, em regra, direito a crédito.

E, de fato, não poderiam gerar, uma vez que não são bens utilizados como insumos na prestação de serviço ou na fabricação de produtos, pois dos uniformes não resultam os serviços prestados nem os produtos vendidos. Eles são indispensáveis, é claro, mas, como já argumentado anteriormente, não foi o critério da obrigatoriedade que norteou a definição em questão.

Da mesma forma, gastos com lavanderia, remoção e incineração de lixo e serviços de conservação e limpeza não se enquadram na definição contida no dispositivo.

Ademais, as duas últimas despesas são realizadas posteriormente à prestação do serviço.

Trata-se de despesas periféricas à prestação de serviço e que, assim, não geram crédito, uma vez que os produtos e serviços não são utilizados na prestação de serviço em si.

Quanto à análise laboratorial de comidas, primeiramente aplica-se a mesma conclusão quanto a se tratar de uma despesa obrigatório ou necessária.

Entretanto, a análise é efetuada em relação aos produtos que serão empregados na prestação de serviço ou produtos destinados a venda e o seu resultado inclui-se, também, no serviço prestado, pois é por meio dele que ocorre o controle da qualidade do serviço.

Nesse contexto, entendo tratar-se de um serviço que representa insumo intangível (controle de qualidade), que, portanto, incorpora-se ao produto fornecido.

Da conclusão

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar de nulidade e o pedido de realização de diligência e/ou perícia e, no mérito, para dar-lhe provimento parcial, para reconhecer que os gastos com análise laboratorial dos alimentos geram direito de crédito.

(assinado digitalmente)
Orlando Rutigliani Berri