



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

**Processo n°** 10875.002195/2005-18  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-002.065 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de abril de 2013  
**Matéria** PIS - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** GATE GOURMET LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

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

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

**CRÉDITOS. VESTUÁRIO, LAVANDERIA, REMOÇÃO E INCINERAÇÃO DE LIXO E SERVIÇOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA.**

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, não gerando direito a crédito da contribuição não-cumulativa.

**CRÉDITOS. EMPRESA DE “CATTERING”. ANÁLISE LABORATORIAL DE REFEIÇÕES.**

A análise laboratorial de refeições é efetuada em relação aos produtos que são empregados na prestação de serviço e o seu resultado inclui-se, também, no serviço prestado, de forma que se enquadra como insumo utilizado na prestação de serviço e gera crédito da contribuição não-cumulativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto, que

davam provimento integral e a conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó que negava provimento ao recurso voluntário.

Fez sustentação oral pela Recorrente Rodrigo Giacomeli Nunes Massud – OAB/SP 257.135.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1187 a 1219) apresentado em 06 de dezembro de 2011 contra o Acórdão nº 05-35.046 de 19 de setembro de 2011, da 3ª Turma da DRJ/CPS (fls. 1165 a 112), cientificado em 14 de novembro de 2011, que, relativamente a declaração de compensação de PIS dos períodos de junho de 2005, considerou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005*

*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.*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CATERING. MATERIAIS DE LIMPEZA E HIGIENE. ÁGUA E ESGOTO. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.*

*Materiais de Higienização e Limpeza, serviços de água e esgoto são insumos à atividade de fornecimentos de refeições coletivas e portanto, os dispêndios correspondentes são geradores de crédito no regime não cumulativo.*

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

*Verificada a inexistência de saldo de créditos do regime não cumulativo, inteiramente consumido no desconto da contribuição*

*devida no período, não se homologa a compensação que se utilizou de alegada sobra de créditos vinculados a receitas de exportação.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

A declaração de compensação foi transmitida em 27 de julho de 2005 e apreciada inicialmente pelo despacho decisório de fls. 410 a 414.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

*Trata-se de Declaração de Compensação apresentada em 27/07/2005, com aproveitamento de crédito de PIS vinculado às receitas de exportação, apurado na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e não utilizados na forma do artigo 6º, §1º, da mesma lei.*

*O Serviço de Orientação e Análise Tributária intimou a contribuinte a apresentar a documentação que desse suporte ao procedimento. Após análise, a unidade local emitiu o Despacho Decisório de fls. 21/30 (v - III) (as folhas se referem sempre à numeração do arquivo digitalizado), não reconhecendo o direito de crédito aproveitado e, por consequência, não homologando a compensação declarada.*

*O motivo para o não reconhecimento do direito de crédito foi assim explicitado:*

*Em análise mediante conferência dos valores dos Demonstrativos de Apuração dos créditos do DACON (fl. 390 a 409), 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 comidas, conservação e limpeza feitos pela empresa, em razão da natureza de seu serviço, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep 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 destinados à venda.*

*Nos quadros de fl. 28, v-III, a autoridade administrativa ajusta o valor do crédito decorrente dos insumos utilizados, tendo em vista as referidas glosas. Com a redução do valor, o crédito calculado restou inteiramente consumido no desconto da contribuição devida no próprio período de apuração, não havendo sobra de saldo passível de compensação.*

*Notificada da decisão em 08/06/2010, em 08/07/2010 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 53/127 (v-III), onde alega, em síntese, o que segue.*

*Inicialmente, destaca que a questão tratada no presente relaciona-se àquela objeto do processo 10875.002194/2005-65 motivando o seu julgamento em conjunto.*

*Entende ser nula a decisão de primeira instância por dela não constar a fundamentação para a glosa de créditos calculados sobre as despesas com água e esgoto e análise laboratorial de comidas. O Despacho Decisório atacado só menciona textualmente as glosas de créditos calculados sobre custos ou despesas relativos a uniformes, material de higiene e limpeza, remoção de lixo, lavanderia, conservação e limpeza. Tais rubricas, somadas, alcançam o montante de R\$ 361.280,88, ao passo que as despesas efetivamente glosadas pela Administração foram de R\$ 451.182,71. A diferença de R\$ 89.901,83, continua a empresa, corresponde aos valores despendidos com água e esgoto e análise laboratorial, cuja glosa não foi mencionada no texto da decisão em foco. A ausência de motivação quanto aos valores glosados, portanto, alega, enseja a nulidade do ato.*

*Na sequência, a interessada detalha suas atividades sociais, a fim de demonstrar que os gastos e despesas glosados pela administração atendem ao conceito de insumo previsto na Instrução Normativa nº 404, de 2004, art. 8º, §4º:*

*Nesse sentido, importa observar que, conforme se verifica do contrato social da Manifestante, suas atividades consistem em: (i) desenvolver e operar cozinhas para fornecimento de refeições para empresas ("catering"), produção, compra e venda de refeições, bebidas e embalagens para o fornecimento de refeições coletivas; (ii) prestar serviços aeroportuários ("handling") conforme os requisitos da atividade de "catering" de aviação, bem como serviços relacionados; (iii) comercializar, importar e exportar produtos relacionados à atividade de "catering", assim como outros negócios a ele relacionados; e (iv) armazenar mercadorias próprias e participar em outras sociedades como acionista ou quotista.*

*Assim sendo, a Manifestante desenvolve, basicamente, duas atividades distintas, uma relacionada à produção de bens destinados à venda e outra relacionada à prestação de serviços aeroportuários - "catering" e "handling".*

*O "catering" aéreo é a soma de dois processos distintos de trabalho, e que podem, ou não, se encontrar no final. Um deles, conforme será demonstrado adiante, envolve o material de bordo, geralmente oriundo da própria companhia aérea, e o outro envolve as matérias-primas, normalmente compradas "in natura" para, após passar por um processo de industrialização, transformarem-se em serviços de bordo. O objetivo de empresas como da Manifestante é desenvolver e operar cozinhas para fornecimento de refeições para empresas ("catering"); produção, compra e venda de alimentos e bebidas para o fornecimento de refeições coletivas e quaisquer tipos de mercadoria a bordo de aeronaves.*

*Já a segunda atividade, denominada serviços aeroportuários, é identificada no jargão internacional da aviação pelo termo genérico de "handling", designando toda a atividade de apoio às*

*aeronaves em trânsito nos aeroportos, particularmente o carregamento e descarregamento dessas aeronaves com alimentos, bebidas e outros materiais de comissaria de bordo, utilizando equipamentos da própria companhia aérea, precipuamente concebidos para esse fim; o deslocamento da cozinha industrial para a aeronave e o seu posterior retorno à empresa, incluindo a limpeza de bens utilizados nessas atividades; isto, sem prejuízo da utilização do termo "handling" para designar outros serviços como a arrumação e estocagem de bens e a incineração dos resíduos alimentares, atividades contratualmente cometidas à Manifestante.*

*No caso particular da Manifestante, o fornecimento de refeições prontas e provisões e a prestação de serviços de "handling" correspondem a atividades autônomas e independentes, desenvolvidas por setores distintos da empresa, que confluem para a consecução do objetivo comum, que é habilitar o avião a decolar.*

*De fato, não há como assimilar, por exemplo, o fornecimento de alimentação (venda) às atividades de prestação de serviços de manuseio e controle de estoques das mercadorias para uso e consumo de bordo, de propriedade das empresas aéreas, por estas entregues à guarda da Manifestante; de refrigeração e armazenagem de bebidas adquiridas por essas empresas; de recebimento, expedição e baixa por avaria ou quebra de materiais.*

*Daí exsurge, de forma bastante clara, a imperiosa necessidade de separar o desenvolvimento dessas duas atividades, requerendo essa separação cuidados que vão desde a utilização de espaços e mão de obra distinta até o seu custeio isolado, de tal forma a evidenciar contabilmente os resultados auferidos numa e noutra atividade.*

*A rigor, o fornecimento (venda) de alimentação abrangeria as atividades de preparo de produtos alimentares, sua higienização adequada conforme normas vigentes da Agência de Vigilância Sanitária Federal, seu acondicionamento em embalagens de apresentação e montagem desses alimentos nos trolleys ou fornos, vale dizer, o preparo e a colocação desses alimentos à disposição da empresa aérea.*

*Por outro lado, a prestação de serviços ("handling") envolve todo um conjunto de normas e práticas relacionadas com bens, equipamentos e materiais da própria empresa aérea, de modo a capacitar a aeronave a levantar voo, incluindo as atividades de higienização de todo material de suporte de um voo até seu destino final, carregamento e descarregamento; realização de estocagem, inventário e controle de tais bens, equipamentos e materiais, inclusive kits farmácias, videos, televisões e fones, destinados ao entretenimento dos passageiros.*

*Desta feita, tem-se o seguinte: (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 venda — fornecimento de refeições a bordo (inciso I do §4º do artigo 8º da IN SRF nº 404/04), 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 404/04).*

*Segue, nesse sentido, de forma a ilustrar as operações realizadas pela Manifestante e tornar mais fácil a compreensão e visualização das suas atividades, os anexos fluxogramas da linha de produção dos produtos e serviços (doc. 08), acompanhados de detalhamento (book fotográfico) das etapas do processo (doc. 09).*

*Pois bem, os valores glosados pela fiscalização correspondem aos seguintes itens de bens e serviços adquiridos pela Manifestante:*

- (i) material de limpeza e higiene;*
- (ii) uniformes;*
- (iii) lavanderia;*
- (iv) remoção e incineração de lixo;*
- (v) análise laboratorial de comidas;*
- (vi) serviços de conservação e limpeza e*
- (vii) água e esgoto.*

*Trazendo tais bens e serviços adquiridos pela Manifestante para dentro de suas operações e atividades, verifica-se que estes são efetivamente aplicados e consumidos no processo de produção de bens destinados venda e de prestação de serviços, enquadrando-se, pois, ao conceito de insumos para fins de creditamento do PIS adotado pela D. Autoridade Fiscalizadora.*

*Veja-se item a item:*

*Material de limpeza e higiene: Tais bens adquiridos pela Manifestante em jun./2005 e vinculados às receitas de exportação correspondem ao valor total de R\$ 76.422,50 (base de cálculo do crédito apurado). O material de higiene e limpeza é utilizado para a sanitização (a) dos alimentos empregados na produção e montagem das refeições fornecidas às companhias aéreas e (b) dos "trolleys" (carrinhos) e respectivos equipamentos, tais como: talheres, pratos, "bowls", xícaras, pires, copos, racks, fornos, bandejas, guardanapos, toalhas, garrafas de bebidas e tudo mais oriundo do retorno dos vôos, de propriedade das companhias aéreas.*

*O material de higiene e limpeza, portanto, é vinculado tanto às atividades de produção dos bens destinados à venda de refeições ("catering"), como às atividades de prestação de serviços aeroportuários ("handling"). Isso se verifica claramente pelo book fotográfico acostado à presente Manifestação, onde se*

*constata o processo de higienização tanto dos alimentos destinados à venda como do material das companhias aéreas.*

*Analisando o conceito de insumo trazido pelos incisos I, "a", e II, "a", ambos do §4º do artigo 8º da IN SRF n.º 404/04, constata-se que tais bens, inequivocamente, sofrem alterações, tais como a perda de propriedades físicas ou químicas em função de ação diretamente exercida sobre o produto em aplicação, bem como são aplicados e consumidos na prestação de serviços aeroportuários de "handling", não estando incluídos no ativo imobilizado.*

*Uniformes: Tais bens adquiridos pela Manifestante em jun./2005 e vinculados às receitas de exportação correspondem ao valor total de R\$ 25.146,71 (base de cálculo do crédito apurado). Os uniformes são utilizados tanto nas atividades de produção dos bens destinados à venda ("catering") como nas atividades de prestação de serviços aeroportuários ("handling"), mostrando-se essenciais para a manipulação de alimentos de modo a evitar a sua contaminação dos alimentos e, no caso da prestação de serviços, fundamentais para permitir o acesso a áreas restritas dos aeroportos, executando a segregação de resíduos e descontaminação dos equipamentos das empresas aéreas. Isso se verifica claramente pelo book fotográfico acostado à presente Manifestação, onde é possível constatar a separação das atividades por tipo e cor de uniforme, os quais são exigidos pela legislação sanitária e aeroportuária sob pena de pesadas multas administrativas.*

*Analisando o conceito de insumo trazido pelos incisos I, "a", e II "a" ambos do § 4º do artigo 8º da IN SRF n.º 404/04, constata-se que tais bens, inequivocamente, sofrem alterações, tais como o desgaste e o dano em função de ação diretamente exercida sobre o produto em aplicação, bem como são aplicados e consumidos na prestação de serviços aeroportuários de "handling", não estando incluídos no ativo imobilizado.*

*Aliás, nesse item, cumpre observar que com a edição da Lei n.º 11.898/09, artigos 24 e 25, reconheceu-se o direito ao creditamento em relação às despesas com fardamento ou uniformes fornecidos aos empregados, motivo pelo qual não há como limitar ou glosar tal parcela que compõe o crédito aqui discutido, especialmente porque os serviços aeroportuários de "handling" prestados pela Manifestante também abrangem a limpeza, conservação e manutenção dos equipamentos das companhias aéreas, exigindo-se, para tanto, a devida uniformização dos funcionários e utilização dos EPI's.*

*Lavanderia: Tal serviço adquirido pela Manifestante em jun./2005 e vinculado às receitas de exportação corresponde ao valor total de R\$ 28.514,50 (base de cálculo do crédito apurado). O serviço de lavanderia consiste na lavagem, desinfecção, e descontaminação dos equipamentos das empresas aéreas, que são travesseiros, guardanapos, cobertores, mantas, fones de ouvidos expostos a secreções, excreções e outros fluidos*

*orgânicos e higienização dos uniformes dos funcionários da Manifestante, conforme contrato e nota fiscal anexos (doc. 10), sendo relacionado, portanto, tanto às atividades de produção dos bens destinados à venda de refeições ("catering") como às atividades de prestação de serviços aeroportuários ("handling"). Por meio do book fotográfico acostado à presente Manifestação, verifica-se claramente, por exemplo, a triagem e separação dos diferentes tipos de uniformes para lavagem.*

*Analisando o conceito de insumo trazido pelos incisos I, "b", e II, "b", ambos do § 40 do artigo 8º da IN SRF n.º 404/04, constata-se que tal serviço, inequivocamente, é aplicado ou consumido na produção do produto destinado à venda de refeições e na prestação de serviços aeroportuários.*

*Remoção e incineração de lixo: Tal serviço adquirido pela Manifestante em jun/2005 e vinculado as receitas de exportação corresponde ao valor total de R\$ 91.870,24 (base de cálculo do crédito apurado). O serviço de remoção e incineração de lixo deve respeitar o Plano de Gerenciamento de Resíduos Sólidos determinado pela Vigilância Sanitária Federal e consiste na segregação de resíduos, compactação, transporte dos resíduos sólidos coletados dos vôos no interior da aeronave, com destino ao aterro sanitário e posterior incineração, conforme contrato que segue anexo (doc. 11), sendo vinculado, portanto, às atividades de prestação de serviços ("handling"). Cumpre observar que esse lixo não pode ser descartado à coleta regular, seja porque assim não permitem os órgãos sanitários, seja em virtude da vultosa quantidade.*

*Analisando o conceito de insumo trazido pelo inciso II, alínea "b", do § 40 do artigo 8º da IN SRF n.º 404/04, constata-se que tal serviço, inequivocamente, é aplicado ou consumido na prestação de serviços.*

*Análise laboratorial de comidas: Tal serviço adquirido pela Manifestante em jun./2005 e vinculado às receitas de exportação corresponde ao valor total de R\$ 5.496,50 (base de cálculo do crédito apurado). O serviço de análise laboratorial de comidas é utilizado para a realização de criteriosos testes de qualidade diário das refeições, conforme contrato anexo (doc. 12), exigido tanto pela legislação sanitária de modo a preservar a integridade da saúde pública e do consumidor final, como também por disposições contratuais, sendo vinculado às atividades de produção dos bens destinados à venda ("catering").*

*Analisando o conceito de insumo trazido pelo inciso I, alínea "b", do § 4º do artigo 8º da IN SRF n.º 404/04, constata-se que tal serviço, inequivocamente, é aplicado ou consumido na produção do produto destinado à venda.*  
*Serviços de conservação e limpeza: Tais serviços adquiridos pela Manifestante em jun./2005 e vinculados às receitas de exportação correspondem ao montante total de R\$ 139.326,93 (base de cálculo do crédito apurado). Os serviços de conservação e limpeza são utilizados para a manutenção da higiene e dedetização das áreas internas e externas da Manifestante, conforme contratos anexos (doc. 13 e 14), áreas*

*essas que também sofrem rígidos controles das autoridades sanitárias, inclusive sob pena de interdição do estabelecimento, sendo vinculados tanto às atividades de produção dos bens destinados à venda como às atividades de prestação de serviços.*

*Analisando o conceito de insumo trazido pelos incisos I, "h" e II, "b", ambos do §4º do artigo 8º da IN SRF nº 404/04, constata-se que tais serviços, inequivocamente, são aplicados ou consumidos na produção do produto destinado à venda e na prestação de serviços aeroportuários.*

*Água e esgoto: Tais serviços adquiridos pela Manifestante em jun./2005 e vinculados às receitas de exportação correspondem ao montante total de R\$ 84.405,33 (base de cálculo do crédito apurado). Os serviços de água e esgoto são utilizados para (a) a sanitização dos alimentos empregados na produção e montagem das refeições fornecidas às companhias aéreas, (b) a lavagem dos "trolleys" (carrinhos) e respectivos equipamentos, tais como: talheres, pratos, "bowls", xícaras, pires, copos, racks, fornos, bandejas, guardanapos, toalhas, garrafas de bebidas e tudo mais oriundo do retorno dos vôos, de propriedade das companhias aéreas, (c) lavagem das áreas internas e externas da Manifestante, áreas essas que, como já salientado anteriormente, sofrem rígidos controles das autoridades sanitárias, inclusive sob pena de interdição do estabelecimento, (d) escoamento dos resíduos para a conservação da higienização das atividades realizadas pela Manifestante, sendo tais serviços vinculados tanto às atividades de produção dos bens destinados à venda como às atividades de prestação de serviços.*

*Analisando o conceito de insumo trazido pelos incisos I, "b" e II, "b", ambos do § 4º do artigo 8º da IN SRF nº 404/04, constata-se que tais serviços, inequivocamente, são aplicados ou consumidos na produção do produto destinado à venda e na prestação de serviços aeroportuários.*

*Desse modo, conclui:*

*Desta feita, todos os bens e serviços objeto do presente feito, glosados pela fiscalização tributária da apuração do crédito da COFINS, enquadram-se no conceito restritivo de insumo adotado pela D. Autoridade Fazendária com base na literalidade do que dispõe o §4º do artigo 8º da IN SRF nº 404/04, motivo pelo qual não há como sustentar e manter o r. despacho decisório ora combatido, em atenção ao princípio da verdade material.*

*Prosseguindo, a contribuinte discute o conteúdo, a extensão e o alcance do conceito de insumos passíveis de creditamento na sistemática não cumulativa de apuração da Cofins. Desse modo, diz, caso se entenda que os itens utilizados pela Manifestante não se enquadram 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 destinados a venda, ainda*

*assim não há que se falar em impossibilidade de creditamento pela COFINS.*

*No contexto, argumenta, em resumo, que 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.*

*A seu ver, o conceito de insumo aplicável ao regime não cumulativo não pode ser o mesmo adotado em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, fonte de inspiração da IN nº 404, de 2004. No IPI, continua, 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.*

*E conclui:*

*Desta feita, 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.*

*Diz a empresa que a própria administração tem oscilado na extensão e alcance do conceito de insumo. Destaca que 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.*

*Deste modo, 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, água e esgoto, 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.*

*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 ao fim da manifestação de inconformidade, assim como os quesitos a serem respondidos.*

O acórdão, embora tenha considerado improcedente a manifestação de inconformidade, reconheceu o direito ao crédito em relação a “gastos com Água e Esgoto e Materiais de Limpeza e Higiene”, que foi absorvido pelo débito apurado, conforme demonstrativo constante das fls. 17 e 18 do acórdão (fls. 1181 e 1182 do e-processo).

No recurso, a Interessada repetiu argumentos da manifestação e, especificamente, defendeu o direito a crédito em relação aos uniformes, aos gastos com lavanderia, à remoção e incineração do lixo, à análise laboratorial de comidas e aos serviços de conservação de limpeza.

Sugeriu, em seguida, a conversão do julgamento do recurso em diligência, pelas seguintes razões:

*Assim sendo, na eventualidade de não se entender suficientemente comprovado o enquadramento dos custos e despesas glosados pela fiscalização ao conceito de insumo passível de creditamento, mesmo após a exaustiva demonstração das operações e atividades desenvolvidas pela Recorrente, com a análise, item a item, da aplicação/consumo dos serviços e alterações dos bens no processo de produção e prestação de serviços, é de rigor a conversão do julgamento em diligência por esse E. Tribunal.*

A seguir, tratou também de uma eventual perícia técnica, que versaria sobre a vinculação dos gastos com os serviços prestados, indicando o perito e os quesitos.

Por fim, tratou do alcance do conceito de insumo, segundo entendimento doutrinário e jurisprudencial.

## Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Conforme esclarecido no relatório, restaram no litígio as glosas dos seguintes gastos: uniformes, lavanderia, remoção e incineração de lixo, análise laboratorial de comidas e serviços de conservação e limpeza.

A Interessada 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 fatural e não dependem necessariamente de provas para serem analisados.

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

Entretanto, a questão de como a lei trata custos e despesas como insumos é de outra natureza e a convicção de cada Conselheiro não pode ser afastada por opiniões de peritos sobre fatos conhecidos.

Diante do exposto, não há razão idônea para realização de diligência ou de perícia, devendo o recurso ser julgado.

Antes de iniciar o 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 n. 256, de 2009, com as alterações da Portaria MF n. 446, de 2009):

*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.*

*Parágrafo único. 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 plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n° 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n° 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n° 73, de 1993.*

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei n° 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

*§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

Ademais, aplica-se também a Súmula Carf n. 2 (Portaria Carf n. 106, de 21 de dezembro de 2009):

*Súmula Carf n.º 2*

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

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

As leis que tratam de PIS e Cofins não cumulativos trazem diversas exclusões específicas e, genericamente, no art. 3º, II, tratam dos insumos:

*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)*

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

Dentro desse conceito é que se tentam enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter 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, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera 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.

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 resume-se à diferenciação do IPI entre embalagens para transporte e de apresentação, em relação aos produtos intermediários é que se formou uma grande discussão.

Como o 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 margem à interpretação de que seriam essas as únicas condições para caracterização do conceito.

Entretanto, a Receita Federal emitiu o entendimento, pelo Parecer CST n. 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:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (destaquei)**

Em seu voto, o Ministro relator destacou o seguinte:

[...]

Dessume-se da norma inculpada 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 esclarecido acima, 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 de 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, essas são as regras que devem orientar a análise do direito de crédito de PIS e Cofins não cumulativos.

Nesse contexto é que devem ser examinados os gastos que a Interessada defendeu gerarem 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.

Portanto, trata-se 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 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, é um serviço que representa insumo intangível (controle de qualidade), que se incorpora ao produto fornecido.

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer que os gastos com análise laboratorial de comidas geram direito de crédito.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco