



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10875.720450/2010-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.090 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente GATE GOURMET LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COFINS. CONCEITO DE INSUMO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE *CATERING* E *HANDLING*. DESPESAS COM UNIFORMES, LAVANDERIAS E ANÁLISE LABORATORIAL DE COMIDAS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Materiais de higienização e limpeza, despesas com uniformes, lavanderia e análise laboratorial de comidas, por serem essenciais para o bom desempenho das atividades da recorrente, são bens utilizados como insumos na atividade de fornecimento de refeições coletivas porquanto são empregados e consumidos na atividade, logo, os dispêndios correspondentes, desde que devidamente comprovados, são geradores de crédito no regime não cumulativo.

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE *CATERING* E *HANDLING*. REMOÇÃO E INCINERAÇÃO DE LIXO.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. INOBSERVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE

As despesas referentes a “conservação e limpeza”, “insumos adquiridos de pessoa física” e “despesas com aluguéis de máquinas, equipamentos e prédios”, não se comprovaram essenciais ao processo produtivo da contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e a conversão do julgamento em diligência e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para declarar que o acórdão recorrido já excluiu a glosa dos itens "material de higiene e limpeza" e "remoção e incineração de lixo", e afirmou que não houve glosa sobre o item "insumos adquiridos de cooperativa"; e, nos itens remanescentes, excluir a glosa relativamente aos itens "uniformes", "lavanderia" e "análise laboratorial", e manter o acórdão recorrido quanto aos demais itens ("conservação e limpeza", "insumos adquiridos de pessoa física" e "despesas com aluguéis de máquinas, equipamentos e prédios"), nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)
Marcos Roberto da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)
Francisco Martins Leite Cavalcante – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Trata-se de processo oriundo da DRF/Guarulhos que deferiu parcialmente o crédito pleiteado no pedido de ressarcimento nº 25504.55965.050107.1.1.09-1247 e homologou as compensações declaradas nas Dcomp nº 05444.85186.260506.1.3.09-1600 e nº 30490.69852.090609.1.7.09-4248 até o limite do crédito deferido, para reconhecer parcialmente o direito creditório sobre vendas para o exterior, no segundo trimestre de 2006, no valor de R\$ 113.199,26 (do montante solicitado de R\$ 184.042,52 e glosou R\$ 70.843,26), o qual foi utilizado para homologar as compensações então declaradas.

O montante glosado, da ordem de R\$ 70.843,26, foi objeto de Manifestação de Inconformidade do sujeito passivo (fls. 864/908), parcialmente acolhida pela extensa e bem fundamentada decisão recorrida (fls. 1011/1033) para reconhecer parcialmente o crédito pleiteado ainda em litígio (PER número 25504.55965.050107.1.1.09-1247), no valor de R\$ 21.860,70 e homologar a compensação declarada na DCOMP nº 30490.69852.090609.1.7.09-4248 até o limite do direito creditório reconhecido (fls. 1033), reduzindo-se, assim, para R\$ 48.982,56 o valor ainda em litígio e objeto do Recurso Voluntário em apreciação..

Após fazer um preâmbulo que denominou de “esclarecimentos iniciais” a decisão de piso analisou e rejeitou as preliminares de nulidade do Despacho Decisório e a pretensão de realização de diligência e/ou perícia, sinteticamente pelos seguintes fundamentos (fl.102), *verbis*.

Sem razão a requerente. Como se depreende do conteúdo do despacho decisório, a glosa efetuada se refere às aquisições de insumos de pessoa física com a devida fundamentação legal, que será analisada em tópico específico. Apesar de sua irresignação quanto à glosa de aquisições de cooperativas, verificou-se que, no presente processo, a DRF/Guarulhos não efetuou glosas com relação à aquisição de cooperativas. Rejeita-se, assim, a preliminar de nulidade, porquanto não se vislumbra qualquer ilicitude no procedimento adotado pela autoridade administrativa. (...omissis...).

O objetivo da diligência é o de formar a convicção do julgador no âmbito do processo. No presente caso, os esclarecimentos e documentos juntados aos autos mostraram-se suficientes para esse fim, não havendo a necessidade da realização de diligência e/ou perícia.

Prosseguiu o julgador recorrido analisando o enquadramento das glosas ao conceito restritivo de insumo tendo em vista a atividade exercida (fls. 1021/1025), para concluir “que não pode prosperar o argumento de que é da natureza da não cumulatividade que qualquer custo ou despesa que concorra para a formação da receita deva gerar direito ao crédito”, pois, “em verdade o conceito e o alcance da não-cumulatividade das contribuições (PIS e Cofins) encontram-se definidos em lei”. E arrematou (fls. 1026), *verbis*.

Ademais é de se mencionar que a autoridade fiscal (lançadora e julgadora) não se pode furtar ao cumprimento das determinações da legislação tributária, pois sua atividade é

plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º e parágrafo único do art. 142 do CTN).

Desse modo, nos itens seguintes deste voto adotar-se-á o conceito de insumo resultante do cruzamento do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 com o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

Na sequência, o acórdão recorrido analisa item por item, insumo por insumo, relativamente ao objeto da demanda, a saber. (a) – material de higiene e limpeza; (b) – uniformes; (c) – lavanderia; (d) – remoção e incineração de lixo; (e) – análise laboratorial de comidas; (f) – serviços de conservação e limpeza; (g) – insumos adquiridos de pessoa física; (h) – insumos adquiridos de cooperativas; e, (i) – despesas com alugueis de máquinas, equipamentos e prédios), quanto segue (fls. 1026/1032).

MATERIAL DE HIGIENE E LIMPEZA – “Desse modo, deve-se retificar o direito ao crédito decorrente das despesas relacionadas à aquisição de materiais de limpeza e higiene nos valores de R\$ 51.460,24 (abril), R\$ 54.477,67 (maio) e R\$ 46.869,79 (junho).”

UNIFORMES – “Portanto, mantem-se a glosa efetuada pela autoridade fiscal eis que no período a que se refere o crédito não havia previsão legal para o cálculo de créditos em relação aos uniformes por empresa prestadora de serviços de limpeza, conservação e manutenção.”

LAVANDERIA – “Logo, como o contrato apresentado não logrou comprovar que os dispêndios com serviços de lavanderia estão vinculados à lavagem de equipamentos das empresas aéreas (travesseiros, guardanapos, cobertores, mantas, fones de ouvido, dentre outros), é de se manter a glosa referente ao serviço de lavanderia.”

REMOÇÃO E INCINERAÇÃO DE LIXO – “Conclui-se que tais serviços são aplicados nos serviços de *handling* e se subsumem ao conceito de insumo inserido no art. 8º § 4º II b da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, devendo ser reconhecido o direito ao crédito relativamente a este item, adicionando-se à base de cálculo dos créditos os valores de R\$ 33.772,59 em abril, R\$ 30.364,73 em maio e R\$ 67.827,76 em junho.”

ANÁLISE LABORATORIAL DE COMIDAS – “Desse modo, não há como entender possível a apuração de créditos sobre as despesas com serviços de análise laboratorial de alimentos haja vista que o serviço não se subsume à definição de insumo trazida pelo art. 8º § 4º I b da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.”

INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA – “Desse modo, foram escorreitamente fundamentadas as glosas pertinentes às aquisições de pessoas físicas. Contudo, como discriminado a seguir, faz-se a correção de valores devido a erro verificado na totalização das aquisições no mês de maio de 2006. Assim, considerando que o valor correto do mês de maio de 2006 é de R\$ 22.264,35, a glosa referente às aquisições de pessoas físicas totalizou o montante de R\$ 54.905,92.”

SERVIÇOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA – “Não assiste razão à requerente. Embora os serviços de conservação e limpeza possam, obviamente, ser considerados como gastos necessários à consecução das atividades da contribuinte, não podem ser considerados insumos utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços, pois não se tratam de serviços consumidos ou aplicados diretamente à preparação de alimentos ou na prestação de serviço aeroportuário. São dispêndios vinculados a fases posteriores do processo produtivo. Portanto, mantém-se a glosa efetuada pela fiscalização.”

INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS – “A interessada contesta a glosa de créditos calculados sobre insumos adquiridos de cooperativas. Todavia, como visto no item anterior, não houve glosas por parte da fiscalização no que se refere à aquisição de cooperativas. Por este motivo verificou-se desnecessária a discussão sobre este quesito.”

DESPESAS COM ALUGUEIS DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E PRÉDIOS – “Devido à constatação de erros na soma dos valores que foram glosados pela fiscalização, foram elaborados os demonstrativos a seguir, de modo a visualizar as glosas efetuadas no que se refere a aluguel de máquinas, equipamentos e prédios :

ABRIL 2006 - GLOSAS

Aluguel de máquinas e equipamentos

Nº Documento Descrição Valor Glosado (R\$)

80533 Locação Espaço – Arquivo Morto 3.993,82

TOTAL 3.993,82

Aluguel de Prédios

Nº Documento Descrição Valor Glosado (R\$)

177466 Estacionamento vagas cativas 300,00

3045 Não apresentado 39,99

118727 Fornecimento de crachá 110,50

116799 Curso de direção defensiva 25,00

117908 Etiquetas Adesivas Colantes 5,50

TOTAL 480,99

Com relação à nota fiscal nº 119230 (fl. 785) observa-se que a fiscalização diminuiu do montante o valor referente a “água” (R\$ 1.170,15), porém a contribuinte, na planilha apresentada, já lançou o valor com a exclusão do item “água”, razão pela qual esse valor foi considerado na base de cálculo dos créditos.

MAIO 2006 - GLOSAS

Aluguel de máquinas e equipamentos

Nº Documento Descrição Valor Glosado (R\$)

81210 Locação Espaço – Arquivo Morto 4.890,33

TOTAL 4.890,33

Aluguel de Prédios

Nº Documento Descrição Valor Glosado (R\$)

192306 Água e energia 117,09

196305 Limpeza de pátio 45,85

195791 Fornecimento de crachá/acesso viatura pátio 217,00

208063 Estacionamento vagas cativas 300,00

208760 Fornecimento de crachá 149,50

217009 Estacionamento vagas cativas 350,00

214632 Lixo, água e energia 126,78

120664 Fornecimento de 11 crachás 71,50

119937 Fornecimento de crachá 45,00

121704 Etiquetas adesivas colantes 11,50

120871 Não apresentado 25,00

TOTAL 1.459,22

JUNHO 2006 - GLOSAS

Aluguel de máquinas e equipamentos

Nº Documento Descrição Valor Glosado (R\$)

81749 Locação Espaço – Arquivo Morto 3.809,81

TOTAL 3.809,81

Aluguel de Prédios

Nº Documento Descrição Valor Glosado (R\$)

219619 Limpeza de pátio 114,22

122507 Fornecimento de 22 crachá 143,00

122857 Fornecimento de crachá 9,00

122855 Curso de direção defensiva 75,00

TOTAL 341,22

Com relação à nota fiscal nº 123374 (fl. 830) observa-se que a fiscalização diminuiu do montante o valor referente à água (1.170,15), porém a contribuinte, na planilha apresentada, já lançou o valor com a exclusão do item “água”, razão pela qual esse valor foi considerado na base de cálculo dos créditos.

Finalizando sua argumentação, passou o acórdão recorrido a demonstrar todos os cálculos através de tabelas referentes aos meses de abril, maio e junho (fls. 1032/1033), e concluiu, *verbis*.

Em vista do exposto, o presente voto é no sentido de julgar procedente em parte a Manifestação de Inconformidade, para reconhecer parcialmente o crédito pleiteado em litígio no PER nº 25504.55965.050107.1.1.09-1247, no valor de R\$ 21.860,70, bem como homologar a compensação declarada na Dcomp nº 30490.69852.090609.1.7.09-4248 até o limite do direito creditório reconhecido.

A empresa teve ciência da decisão de piso em 30 de março de 2015 (fls. 1048) e ingressou com Recurso Voluntário em 29 de abril de 2015 (fls. 1052/1085), em que (a) – fez um resumo dos fatos (fls. 1054/1057), (b) - suscitou preliminares (b.1) - de nulidade do acórdão recorrido por entender que a empresa nunca adquiriu qualquer **insumo de pessoas físicas** e há glosa sob tal rubrica no despacho decisório e no acórdão recorrido, e (b.2) – omissão quanto a glosa de créditos resultantes de **insumos adquiridos de cooperativas** no montante de R\$ 37.315,90, aspecto claramente constante do despacho decisório (página 8) e a decisão de piso afirmou que não houve glosas por parte da fiscalização no que se refere à aquisição de cooperativas, motivo pelo qual “verificou-se desnecessária a discussão sobre esta questão” (fls.1057/1058).

Nos aspectos de mérito, sustentou que, em homenagem ao princípio de busca pela verdade material, imperativo se torna o provimento do apelo para deferir-se os créditos decorrentes dos insumos desconsiderados pelo acórdão em debate, relativamente “aos custos e despesas relativos a uniforme, lavanderia, análise laboratorial de comidas, serviços de conservação e limpeza, aluguéis de máquinas, equipamentos e prédios, e demais insumos adquiridos de cooperativas, “em razão da natureza ou do fornecedor do bem ou serviço, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados pelo contribuinte da COFINS devida, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados”, principalmente pelo fato de que referida decisão ao conceituar insumo fez indevida distinção/separação em relação aos bens e serviços (1) – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, e (2) – utilizados na prestação de serviços. Prossegue o contribuinte (fls. 1060 e ss), *verbis*.

Desta feita, tem-se o seguinte: as atividades de compra e administração de insumos, seleção e higienização de alimentos, produção de montagem das refeições (“catering”) constituem produção de bens destinados à venda – fornecimento de refeições a bordo (inciso I do § 4º do art. 8º da IN/SRF nº 404/2004), enquanto as atividades de serviços aeroportuários consistentes 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 art. 8º da IN/SRF 404/2004).

De forma a ilustrar as operações realizadas pela Recorrente a tornar mais fácil a compreensão e visualização das suas atividades, veja-se os inclusos fluxogramas da linha de produção dos produtos e serviços (doc. 4 da manifestação de inconformidade), acompanhados de detalhamento (book fotográfico) das etapas (doc. 5, da manifestação de inconformidade).

Pois bem. Os valores glosados pela fiscalização correspondem aos seguintes itens de bens e serviços adquiridos pela Recorrente: uniformes; lavanderia; análise laboratorial de comidas; serviços de conservação e limpeza; e aluguéis de máquinas, equipamentos e prédios.

Trazendo tais bens e serviços adquiridos pela Recorrente para dentro de suas operações e atividades, verifica-se que estes são efetivamente aplicados e consumidos no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, enquadrando-se, pois, ao conceito de insumos para fins de creditamento da COFINS adotado pelo acórdão (fls. 1061).

Prossegue o recurso traçando um paralelo entre as disposições do acórdão recorrido e os argumentos de defesa (manifestação de inconformidade e recurso voluntário), relativamente aos itens de uniformes, lavanderia, análise laboratorial de comidas e serviços de conservação e limpeza (fls. 1061/1064), para afirmar que todos os bens e serviços objeto do presente feito, glosados pela fiscalização tributária e referentes à apuração do crédito da COFINS, enquadram-se no conceito restritivo de insumo previsto no § 4º, art. 8º, da IN/SRF 404/2004, e conclui relativamente a tais itens (fls. 1064), *verbis*.

Ainda sob o enfoque do princípio da verdade material, cumpre a esse D. órgão julgador, caso ainda tenha dúvidas em relação às atividades desenvolvidas pela recorrente e respectivo enquadramento dos itens glosados pela fiscalização ao conceito literal de insumo ora em evidência, a conversão do julgamento em diligência, nos termos adiante explicitados.

Passa a discorrer longamente sobre a eventual necessidade de conversão do feito em diligência ou perícia (fls. 1064/1068), inclusive indicando como Assistente Técnico o Contador Paulo César Lourenço, CRC/SP 270871/0-0, com endereço na Rua Padre João Manuel nº 755, 8º andar, Cerqueira César, São Paulo – SP, e formulando desde logo 4 (quatro) quesitos (fls. 1067/68).

Prosseguiu o apelo tecendo comentários jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o conteúdo, extensão e alcance do conceito de insumos passíveis de creditamento na sistemática não-cumulativa de apuração da COFINS, citando acórdãos do CARF e a Solução de Consulta nº 14, de 31.10.2007, sobre não-cumulatividade crédito, partes e peças de reposição, serviço de manutenção e desconto de títulos (fls. 1068/1077), para concluir, *verbis*.

Em razão do exposto, equivocou-se o acórdão recorrido ao limitar o creditamento da COFINS, no caso dos autos, somente aos custos ou despesas que 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 à venda (fls. 1077).

O apelante passa então a discorrer sobre o que chamou de “legalidade do creditamento da COFINS sobre insumos adquiridos de cooperativa (art. 3º, § 3º, II, da Lei n. 10833/03 c/c art. 69 da Lei n. 9.532/97), antecedente da norma que descreve uma relação jurídica e seus sujeitos de direito e o princípio da estrita legalidade” (fls. 1077/1083), pugnando pelo acolhimento do recurso também nesta parte, com vistas a “ser reconhecido o direito ao crédito da COFINS incidente sobre os insumos adquiridos de cooperativas de consumo, sob pena de violação dos arts. 69 da Lei nº 9.532/97, art. 3º, § 3º, II, da Lei 10.833/2003, assim como ofensa ao princípio da legalidade (CF/88, art. 150-I)” (fls. 1083).

Prosseguiu o apelo argumentando o direito da empresa em se creditar dos insumos relativos à **despesas de aluguéis de máquinas, equipamentos e prédios** utilizados no desempenho de suas atividades comerciais, com fulcro nas disposições insculpidas no inciso IV,

art. 3º, da citada Lei n. 10.833/2003, argumentando que perpetrar-se cerceamento ao direito de defesa do contribuinte pela ausência de indicação expressa dos itens glosados (fls. 1083/1084), e acrescentou (fls. 1085), *verbis*.

Ad argumentandum, sendo outro o entendimento, reque seja determinada a retificação do acórdão recorrido para que conste os pormenores das glosas de créditos relativos a aluguéis de prédios e máquinas, bem como seja devolvido o prazo para apresentação de novo recurso, para que quando diante do detalhamento das glosas, a recorrente possa checar as razões que formaram o convencimento do digno auditor, para só então exercer seu direito de defesa com toda a plenitude.

Finalmente, requereu o provimento integral do seu recurso, com vistas “a reforma parcial do acórdão nº 06-50.603, a fim de que sejam homologadas as Declarações de Compensação no valor total de R\$ 184.042,52, referentes aos créditos de COFINS apurados no 2º trimestre de 2006 e, conseqüentemente, extinguindo-se o débito tributário remanescente da não homologação parcial da compensação” (fls. 1084).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Com efeito, embora o primitivo pedido tenha sido formulado pelo valor de R\$ 184.042,52 o Despacho Decisório deferiu R\$ 113.199,26 e glosou R\$ 70.843,26, e o Acórdão recorrido reconheceu mais R\$ 21.860,70 em favor da pretensão resistindo restando em litígio apenas R\$ 48.982,56, valor compatível com o limite de alçada dessa 1ª Turma Extraordinária que, a partir de 1º de janeiro corrente, passou a ser de R\$ 62.340,00 (1.039,00 x 60 = 62.340,00)

Conhecimento do recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se toma conhecimento, uma vez que o contribuinte tomou conhecimento do teor do acórdão recorrido em 30 de março de 2015 e ingressou com Recurso Voluntário em 29 de abril do mesmo ano, dentro, portanto, do prazo de que trata o art. 33 do Processo Administrativo Fiscal-PAF (Decreto nº 70.235/1972).

Preliminares

Em seu apelo a este Conselho o sujeito passivo suscita duas preliminares: (1) – inexistência de aquisições de insumos de pessoas físicas; e, (2) – omissão do acórdão sobre a glosa de créditos calculados sobre insumos adquiridos de cooperativas.

Data vênia da hercúlea argumentação do ilustre advogado da recorrente, não pode prosperar sua pretensão de que os insumos adquiridos de pessoa física possam gozar do pretendido benefício fiscal, exatamente por terem sido adquiridos de pessoa física, contrariando,

assim, expressa disposição legal contida nos incisos I e II, § 3º, art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, *verbis*.

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

.....(omissis).....

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, **exclusivamente**, em relação:

I - aos bens e serviços **adquiridos de pessoa jurídica** domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, **pagos ou creditados a pessoa jurídica** domiciliada no País;

Logo, não resta a menor dúvida de que o benefício fiscal foi deferido **EXCLUSIVAMENTE** para as pessoas jurídicas (1ª condição) e que seja domiciliada no País (2ª condição).

Todavia, e ao contrário do alegado pelo sujeito passivo em seus argumentos recursais, “os demonstrativos, contendo todas as aquisições efetuadas pela requerente no mercado interno nos meses de abril, maio e junho de 2006, anexados às fls. 679/683, 687/691, 708/712, 715/719, 733/737 e 740/743, evidenciam a aquisição de insumos adquiridos de pessoa física, cuja apropriação de créditos é vedado pela legislação, que só permite o desconto de créditos calculados em relação aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país, consoante o art. 3º §3º incisos I e II da Lei nº 10.833, de 200” (fls. 1028), e fundamenta mais a decisão de piso, *verbis*.

Desse modo, foram incorretamente fundamentadas as glosas pertinentes às aquisições de pessoas físicas.

Contudo, como discriminado a seguir, faz-se a correção de valores devido a erro verificado na totalização das aquisições no mês de maio de 2006. Assim, considerando que o valor correto do mês de maio de 2006 é de R\$ 22.264,35, a glosa referente às aquisições de pessoas físicas totalizou o montante de R\$ 54.905,92.

Consequentemente, tem-se como extrema de dúvida que mencionados produtos foram adquiridos de pessoas físicas e não de pessoas jurídicas, razão pela qual encontra-se total e legalmente correta a glosa objeto do despacho decisório e acolhida pela decisão recorrida, até porque, o próprio acórdão recorrido já processou a correção de valores devido a erro verificado na totalização das aquisições no mês de maio de 2006, para reconhecer que, “considerando que o valor correto do mês de maio de 2006 é de R\$ 22.264,35, a glosa referente às aquisições de pessoas físicas totalizou o montante de R\$ 54.905,92”, consoante tabela demonstrativa que fez inserir na decisão recorrida (fls. 1028/1029).

Forte em tais argumentos, rejeito a preliminar suscitada sobre inexistência de **aquisições de insumos de pessoas físicas**.

Considero prejudicada a apreciação da segunda preliminar (omissão do acórdão sobre a glosa de créditos calculados sobre **insumos adquiridos de cooperativas**), tendo em vista que, como constante da própria decisão de piso, no acórdão recorrido não houve glosa sobre o item **"insumos adquiridos de cooperativa"**.

Análise do mérito

Cuida-se no presente processo de lide instaurada em decorrência do questionamento feito pelo sujeito passivo acerca de glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal e mantidas pelo acórdão recorrido relativamente a insumos utilizados pela recorrente no desempenho de suas atividades comerciais, consistentes em “(a) - 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; (b) – prestar serviços aeroportuários (Handling) conforme os requisitos da atividade de “catering” de aviação, bem como outros serviços relacionados; (c) – comercializar, importar e exportar produtos relacionados à atividade de “catering”, assim como outros negócios a estes relacionados; (d) – armazenar mercadorias próprias (depósito fechado); e, (e) – participar em outras companhias/sociedades como acionista ou quotista”.

No entendimento da empresa, no regime da não – cumulatividade, todos os elementos necessários para produzir mercadorias ou serviços devem ser considerados para apurar a Contribuição devida, de forma que englobam todo o arcabouço de mercadorias e atividades intrínsecas ao ramo de atividade. Vejamos.

Conceito de insumo para dedução de despesas

No que toca à definição de insumos, 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 arts 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e pelo art. 8º da IN SRF nº 404/2004, os quais adotaram um entendimento restritivo calçado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

Formaram-se então três correntes de entendimento: (i) a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979; (ii) a que defendia 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; e (iii) a que defendia um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringia à definição dada pela legislação do IPI e nem deveria ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Em que pese a E. Câmara Superior ter tratado do conceito de insumos em diversos julgados, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), foi estabelecido o conceito de insumo, tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. **(Resp n.º N° 1.221.170-PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)**”.

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do referido Parecer Normativo, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS:

1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Extrai-se do julgado que o conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa”.

Deve ser analisado então, caso a caso, os insumos utilizados pela empresa na produção de seus bens ou nos serviços que presta e sua subsunção aos conceitos acima estabelecidos. Há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade, de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo ou de prestação do serviço, viabilizando sua execução. O emprego do

insumo, ainda que indireto, deve ser feito de forma que a sua subtração obste a execução da atividade da empresa ou, ao menos, implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes. Trata-se, pois, a meu sentir, de matéria que demanda conhecimento de aspectos eminentemente técnicos que extrapolam o conhecimento jurídico deste julgador.

Com efeito, e tal como explicitado na manifestação de inconformidade e reiterado no recurso voluntário, de acordo com os seus atos constitutivos dos autos constantes, as atividades pela empresa desenvolvidas 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, verifica-se que a recorrente 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". A própria recorrente explica no que consiste cada uma das atividades e como se desenvolvem (fls. 873 e seguintes), *verbis*.

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 comissária 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, as 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 a decolagem da aeronave.

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 individualização 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, vídeos, televisões e fones destinados ao entretenimento dos passageiros.

De acordo com as explicações acima demonstradas pode-se concluir que (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 à venda - fornecimento de refeições a bordo (inciso I do § 4º do art. 8º da IN SRF n.º 404/04)**, enquanto (ii) as atividades de serviços aeroportuários consistentes 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 art. 8º da IN SRF n.º 404/04)**.

Para ilustrar as operações realizadas pela recorrente e facilitar a compreensão e visualização das suas atividades, a empresa fez juntada de fluxogramas da linha de produção dos produtos e serviços (Doc. 04, fls.945/947), acompanhados de detalhamento (book fotográfico das etapas (Doc. 05, fls. 948/959).

Como alhures já demonstrado, primitivamente foram glosados pelo despacho decisório os seguintes itens de bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo, ora recorrente : (i) – material de limpeza e higiene, (ii) – uniformes, (iii) – lavanderia, (iv) – remoção e incineração de lixo, (v) – análise laboratorial de comidas, e (vi) – serviços de conservação e limpeza.

De forma eminentemente técnica, a recorrente passa a explicitar detalhadamente o que acontece com relação a cada um dos seis itens acima objetivando demonstrar que os mesmos são **ESSENCIAIS** e **RELEVANTES** para o adequado desempenho de suas atividades comerciais à contento (fls. 877/882).

Cotejando os argumentos sustentados pela decisão recorrida e pelo recurso voluntário, passo a analisar cada um dos itens dos bens e serviços objeto da demanda, à luz dos conceitos de **essencialidade** e **relevância**, para aferir quais realmente são aqueles que se enquadram no conceito legal de insumos para fins de creditamento, em conformidade com a jurisprudência assentada por este Conselho.

**"material de higiene e limpeza" e
"remoção e incineração de lixo",**

Embora objeto de debate pelo recurso voluntário, esclareço desde logo que os itens acima ("material de higiene e limpeza" e "remoção e incineração de lixo") não serão objeto de julgamento neste Colegiado, uma vez que (i) – o primeiro ("material de higiene e limpeza") já foi excluído pelo acórdão recorrido que o considerou como insumo e reformou o despacho decisório no particular; e, (ii) – o segundo ("insumos adquiridos de cooperativa") não foi objeto de glosa pelo despacho decisório, consoante taxativamente afirmado pela decisão de piso.

**"uniformes", "lavanderia", e
"análise laboratorial de comidas"**

Do exame da documentação e argumentos dos autos constantes, verifica-se que a empresa recorrente desempenha as seguintes atividades : (i) – as atividades de compra e administração de insumos, seleção e higienização de alimentos, produção de montagem das refeições (“catering”) constituem produção de bens destinados à venda – fornecimento de refeições a bordo (inciso I do § 4º do art. 8º da IN/SRF nº 404/2004), enquanto (ii) – as atividades de serviços aeroportuários consistentes 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 art. 8º da IN/SRF 404/2004).

De forma a ilustrar as operações realizadas pela Recorrente e tornar mais fácil a compreensão e visualização das suas atividades, o sujeito passivo fez juntar aos autos fluxogramas da linha de produção dos produtos e serviços (doc. 4 da manifestação de inconformidade), acompanhados de detalhamento (book fotográfico) das etapas (doc. 5, da manifestação de inconformidade).

Relativamente aos 03 (três) insumos objetos deste item (: (i) uniformes; (ii) lavanderia; (iii) análise laboratorial de comidas), conclui-se facilmente que eles são essenciais e relevantes para o desempenho das atividades da recorrente, posto que são efetivamente aplicados e consumidos no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, enquadrando-se, pois, ao conceito de insumos para fins de creditamento da COFINS adotado pelo acórdão.

Ora, como já visto e demonstrado acima, sendo o objetivo da empresa desenvolver e operar cozinhas para fornecimento de refeições para empresas (“catering”), produção e compra e venda de alimentos e bebidas para o fornecimento de refeições coletivas e quaisquer tipo de mercadorias a bordo de aeronaves, e a prestação de serviços aeroportuários (“handling”), compreendendo toda a atividade de apoio às aeronaves em trânsito nos aeroportos, é fácil concluir ser indispensável para o bom desempenho de suas atividades que os empregados usem uniformes, que esses uniformes sejam higienizados e limpos em lavanderia, pois trabalham com a produção e servindo refeições aos passageiros; e, por isto mesmo, também essencial, indispensável e relevante, que tais alimentos passem pelo controle de qualidade e higiene a cargo dos serviços de análise laboratorial de comida.

Consequentemente, e coerente com a jurisprudência do CARF sob o tema, voto no sentido de dar provimento ao recurso relativamente a estes itens para considerar insumo, para fins de que a empresa usufrua dos créditos de COFINS, as despesas com “uniformes”, “lavanderia” e “análise laboratorial de comida”.

Serviços de conservação e limpeza

Sustenta a recorrente em seu apelo que os serviços de conservação e limpeza referem-se à manutenção da higiene e dedetização das áreas internas e externas da manifestante, como evidenciam os contratos que anexa, vinculadas as atividades de “catering” e “handling”, conforme contratos anexados às fls 960/972. Entende que tais serviços são aplicados ou consumidos na produção do produto destinado à venda e na prestação de serviços aeroportuários.

Todavia, não assiste razão à requerente. Embora os serviços de conservação e limpeza possam, obviamente, ser considerados como gastos necessários à consecução das atividades da contribuinte, não podem ser considerados insumos utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços, pois não se tratam de serviços consumidos ou aplicados diretamente à preparação de alimentos ou na prestação de serviço aeroportuário. São dispêndios

vinculados a fases posteriores do processo produtivo. Portanto, mantém-se a glosa efetuada pela fiscalização.

Ademais, as despesas com serviços de conservação e limpeza englobam tais atividades no âmbito de toda a empresa e não apenas com relação às suas atividades de produção de alimentos e a prestação de serviço aeroportuários nas aeronaves. E, por isto mesmo, não são essenciais e nem relevantes para o desempenho de suas atividades. Mantenho a glosa, pois.

Insumos adquiridos de pessoa física

Ao contrário do que alega a manifestante, os demonstrativos, contendo todas as aquisições efetuadas pela requerente no mercado interno nos meses de abril, maio e junho de 2006, anexados às fls. 679/683, 687/691, 708/712, 715/719, 733/737 e 740/743, evidenciam a aquisição de insumos adquiridos de pessoa física, cuja apropriação de créditos é vedado pela legislação, que só permite o desconto de créditos calculados em relação aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país, consoante o art. 3º §3º incisos I e II da Lei nº 10.833, de 2003, *in verbis*:

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

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

Desse modo, foram escorreitamente fundamentadas pela decisão de piso as glosas pertinentes às aquisições de pessoas físicas, que assim finalizou sua argumentação, *verbis*.

Contudo, como discriminado a seguir, fez-se a correção de valores de devido a erro verificado na totalização das aquisições no mês de maio de 2006. Assim, considerando que o valor correto do mês de maio de 2006 é de R\$ 22.264,35, a glosa referente às aquisições de pessoas físicas totalizou o montante de R\$ 54.905,92.

Despesas com aluguéis de máquinas, equipamentos e prédios

A manifestante alega que é lícito tomar créditos de Cofins sobre despesas de aluguéis de máquinas, equipamentos e locação de imóveis para consecução de suas atividades e que a autoridade fiscal limitou-se a apresentar os valores glosados sem definir a origem e o motivo de tais valores não se referirem a despesas de aluguéis de prédios e equipamentos, caracterizando o cerceamento do direito de defesa.

Não tem razão a requerente. Verificou-se que o despacho decisório, a despeito de demonstrar as glosas pelos valores totais, remete a planilhas e comprovantes apresentados pela própria manifestante, como visto a seguir:

Apesar da complexidade técnica da matéria posta a exame, para aferir se tais insumos são efetivamente essenciais e relevantes para o bom e adequado desempenho das atividades comerciais da recorrente, entendo desnecessário o deferimento do pedido da empresa para a conversão do julgamento em diligência a fim de ser realizada perícia técnica capaz de esclarecer tais aspectos e responder aos quesitos já formulados em seu apelo (fls. 1068). Ademais, a matéria é bem conhecida e já foi suficientemente debatida no âmbito deste Conselho e desta Turma, razão pela qual rejeito o pedido de diligência.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO no sentido de tomar conhecimento para REJEITAR as preliminares suscitadas no recurso e o pedido para conversão do julgamento em diligência; e, no mérito, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para declarar que o acórdão recorrido já excluiu a glosa dos itens "material de higiene e limpeza" e "remoção e incineração de lixo", e afirmou que não houve glosa sobre o item "insumos adquiridos de cooperativa"; e, nos itens remanescentes, excluir a glosa relativamente aos itens "uniformes", "lavanderia" e "análise laboratorial", e manter o acórdão recorrido quanto aos demais itens ("conservação e limpeza", "insumos adquiridos de pessoa física" e "despesas com aluguéis de máquinas, equipamentos e prédios"), nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante – Relator.