

S3-TE03

Fl.
!Configuração
não válida de
caractere

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

Processo nº 16098.000087/2006-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3803-004.025 – 3ª Turma Especial
Sessão de 19 de março de 2013
Matéria COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - PEDIDO DE RESSARCIMENTO -
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente GATE GOURMET LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO.

Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Consideram-se definitivos os ajustes procedidos pela Fiscalização e contra os quais o interessado não opôs contestação expressa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Tratando-se de prestação de serviços de *catering* e de *handling*, ensejam o creditamento os gastos com uniformes, serviços de lavanderia, de remoção e incineração de resíduos e análises laboratoriais., por guardarem relação de essencialidade e pertinência a tais processos produtivos.

Recurso Voluntário Provido Em Parte
Direito Creditório Reconhecido Em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, em rejeitar a preliminar de nulidade por unanimidade de votos e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para, por unanimidade de votos, reverter as glosas atinentes aos gastos com serviços de remoção e incineração de lixo e serviços de análises laboratoriais, e por maioria de votos, reverter as glosas referentes aos gastos com uniformes e serviços de lavanderia. Vencidos o relator e o Conselheiro Hécio Lafetá Reis. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Belchior Melo de Sousa.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa – Redator designado

Participaram ainda do presente julgamento os conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

Cuida-se de declarações de compensação, juntadas aos autos às fls. 03 a 35, de créditos originários da Cofins Não Cumulativa vinculados a receitas de exportação, referentes ao 1º trimestre de 2006, apurados na forma do artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, e não utilizados:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO	VALOR A COMPENSAR	TRIB/CONTR.	PA	DATA TRANSMISSÃO
42143.03268.260506.1.3.09-8990	R\$ 47.655,23	IRPJ	04/06	26/05/06
15939.10539.260506.1.3.09-8626	R\$ 3.539,98	CSLL	04/06	26/05/06
14325.39000.160306.1.3.09-2455	R\$ 138.522,71	IRPJ/CSLL	02/06	16/03/06
09481.85855.260506.1.3.09-9138	R\$ 77.506,93	IRPJ	04/06	26/05/06

De acordo com o DESPACHO DECISÓRIO DRF/GUA/SEORT nº 470/2010, fls. 2.360 a 2.372, as receitas de exportação de que se trata são decorrentes de fornecimento de refeições a bordo de aeronaves, refeições industriais, importar e exportar produtos relacionados à atividade de "catering" para fins de mercado interno e externo. Quantos aos créditos, não foram admitidos os resultantes de custos ou despesas relativos a uniformes, material de higiene e limpeza, remoção de lixo, análise laboratorial, lavanderia, conservação e limpeza feitos pela empresa, em razão da natureza de serviço prestado pelo interessado. Também foram glosados os créditos por insumos adquiridos a fornecedores pessoas físicas e cooperativas, porque se considerou que a venda foi feita pelo associado, uma vez que a cooperativa figura como mera mandatária. As planilhas de fls. 152 a 155, 181 a 184 e 213 a 216 refletem os ajustes no valor dos créditos acolhidos. A Fiscalização ajustou o valor dos créditos por despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos e prédios locados para deles excluir os valores que não lhes guardavam pertinência (fls. 2.369). Foi autorizado o ressarcimento de R\$ 67.991,53, com homologação de compensações até o limite desse valor.

Em Manifestação de Inconformidade, fls. 2.427 a 2.513, o requerente combate o fato de despacho decisório em foco não ter analisado o crédito referente aos 3º e 4º trimestres de 2005, apenas pelo fato de este crédito ter sido incluído no processo administrativo instaurado em decorrência dos Pedidos de Ressarcimento referentes ao 1º trimestre de 2006, o que, a seu ver, contraria todos os primados que regem o Processo Administrativo Federal. Na continuação, detalha seu objeto societário, para asseverar que os gastos e despesas glosados pela Administração atendem ao conceito de insumo previsto na Instrução Normativa nº 404, de 2004, art. 8º, § 4. 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. Pugna pela adoção de conceito de insumos que 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.

Insiste no direito ao crédito relativamente 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, que constituem despesas às 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.

Quanto às glosas de créditos calculados sobre insumos adquiridos de cooperativas, alega que tais sociedades não destoam das demais pessoas jurídicas no sentido de sua individualidade e capacidade civil para realizar negócios jurídicos em nome próprio, a despeito de suas peculiaridades. Nesse quadro, argumenta, as cooperativas são entidades sujeitas de direito na relação jurídica de compra e venda, em nome próprio, emitindo nota fiscal em seu nome, sendo tais operações sujeitas à incidência da Cofins. Assim, os insumos adquiridos das cooperativas também gerariam créditos não cumulativos.

Registra ainda que o despacho decisório não demonstra efetivamente a que se referem os valores glosados a título de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e por quais motivos se deu a glosa. Reitera que não teve acesso aos autos na repartição e que o fornecimento de cópia dos autos se deu em prazo posterior ao da entrega da manifestação de inconformidade, caracterizando o cerceamento de defesa, pois, a seu ver, “os únicos elementos do Despacho Decisório aptos a fazer entender a razão das glosas, seriam as planilhas e comprovantes (fls. 368 a 416)”.

A DRJ/CPS-3ª Turma julgou a Manifestação de Inconformidade parcialmente procedente, para reverter as glosas atinentes aos gastos com materiais de higienização e limpeza, bem assim aos insumos adquiridos a cooperativas. O Acórdão nº 05-36.444, de 16 de dezembro de 2011, fls. 2.699 a 2.719, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL*

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

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. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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

INSUMOS ADQUIRIDOS DE COOPERATIVAS. CRÉDITO.

Geram créditos da não cumulatividade os bens utilizados como insumos adquiridos de cooperativas.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cuida-se agora de recurso interposto contra a decisão da DRJ/CPS-3ª Turma. O arrazoadado de fls. 2.730 a 2.763, após protesto de tempestividade e síntese dos fatos relacionados com a lide, inicia pedindo a reforma do acórdão recorrido, de modo a possibilitar o conhecimento e análise da integralidade dos créditos pleiteados no presente feito, o que inclui os 3º e 4º trimestres de 2005, sob pena de violação às normas vigentes à época dos fatos, ofensa aos primados que regem o processo administrativo federal e ao princípio da confiança na administração tributária. Alternativamente, sendo outro o entendimento, requer o desmembramento do feito a fim de viabilizar a análise do crédito referente ao período do 3º e 4º trimestres de 2005, tal como feito pelo mesmo Auditor Fiscal no processo administrativo nº. 10875-720.084/2010-46.

No mérito das glosas de créditos mantidas pela decisão recorrida, insiste na tese de que os insumos em questão (*i* uniformes; *ii* serviços de lavanderia; *iii* serviços de remoção de lixo; *iv* serviços de análise laboratorial; e *v* serviços de conservação e limpeza) subsumem-se no conceito restritivo veiculado pelo § 4º do artigo 8º da IN SRF nº 404, de 2004, em face de suas finalidades societárias, atividades consistentes em:

- (i) desenvolver e operar cozinhas para fornecimento de refeições para empresas ("*catering*"), o que envolve a 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.

Um a um, detalha a utilização desses bens no seu processo produtivo:

- a) Uniformes: utilizados tanto nas atividades de produção dos bens destinados à venda ("*catering*") como nas atividades de prestação de serviços aeroportuários ("*handling*"), o que envolve serviços de limpeza e conservação, mostrando-se essenciais para a manipulação de 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;
- b) Serviços de lavanderia: consistente 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 fluídos orgânicos e higienização dos uniformes dos funcionários da recorrente;
- c) Serviços de remoção e incineração de lixo: 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;
- d) Serviços de análise laboratorial de comidas: consiste na realização de testes de qualidade diários das refeições servidas nas aeronaves;
- e) Serviços de conservação e limpeza: utilizados para a manutenção da higiene e dedetização das áreas internas e externas da recorrente,.

Na eventualidade de não se entender suficientemente comprovado o enquadramento dos custos e despesas glosados pela fiscalização ao conceito de insumo passível de creditamento, requer a conversão do julgamento em diligência, que se justifica em razão da necessidade de se validar, através da análise do processo produtivo das atividades desenvolvidas pela Recorrente e de sua contabilidade, a natureza dos itens (custos e despesas) glosados pela fiscalização tributária, qual seja, insumos passíveis de creditamento pela Cofins. Nomeia e qualifica perito e formula quesitos, caso se decida por perícia técnica.

Na continuação, mesmo ressalvando que não pretende afastar a aplicação do regramento da IN-SRF nº 404, de 2004, discorre sobre o conceito de insumo no âmbito da não-cumulatividade das contribuições sociais, pugnando pela adoção de conceito amplo, que abarque todos os custos e despesas incorridas pela Recorrente, necessárias para o desenvolvimento das suas atividades finais, sem as quais seria impossível a auferição da receita.

Quanto aos créditos calculados sobre despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, acusa o Despacho Decisório, mantido pela decisão recorrida, de deferir o crédito de apenas parte das despesas devidamente demonstradas nos autos, sem definir a origem dos valores glosados e a motivação desse entendimento. Limitou-se, assim, a apresentar os valores glosados, sem relacioná-los a nenhum item descrito em planilhas, utilizando-se apenas de sustentação genérica e um tanto contraditória.

Tal fato, aliado à negativa de vista dos autos, caracteriza o cerceamento do direito de defesa, pois os únicos elementos do despacho decisório aptos a fazer entender a razão das *glosas* seriam as "*planilhas e comprovantes* (fls. 368 a 416, referindo-se à numeração do processo físico).

Conclui, requerendo:

- a) o conhecimento e regular processamento de seu Recurso Voluntário, de modo que lhe seja dado integral provimento para o fim de reconhecer integralmente o crédito tributário a título de Cofins relativo ao período de apuração 3º e 4º trimestres de 2005 e 1º trimestre de 2006. homologando-se as compensações declaradas.
- b) caso se entenda necessária, a realização de diligência e/ou perícia técnica, em atenção ao princípio da verdade material e àqueles que regem o processo administrativo fiscal no âmbito federal;
- c) a juntada de eventual documentação adicional que se faça necessária, bem como apresentação de novos esclarecimentos ou quesitos complementares, tudo de forma a possibilitar a mais justa e correta composição da presente demanda;
- d) que todas as publicações, notificações e intimações referentes a este feito sejam feitas, exclusivamente, em nome do advogado Dr. Marcos Ferraz de Paiva, inscrito na OAB/SP sob o n.º 114.303, com escritório na Rua Padre João Manuel, n.º 755, 8º andar, São Paulo - SP.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Processo nº 16098.000087/2006-17
Acórdão n.º 3803-004.025

S3-TE03
Fl.
!Configuração
não válida de
caractere

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 2.730 a 2.763 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-CPS-3ª Turma nº 05-36.444, de 16 de dezembro de 2011.

REQUERIMENTO DE INTIMAÇÃO PESSOAL DO PATRONO DA CAUSA

Com relação ao requerimento de que as notificações e intimações relativas ao presente processo sejam enviadas ao patrono da causa, indefira-se. Na atual fase do procedimento, todos os atos administrativos são, via de regra, feitos por meio postal e o Decreto nº 70.235, de 6 de março 1972 - PAF, art. 23, II, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67, determina que, nesta modalidade, sejam endereçados ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. Não há portanto como deferir a solicitação para que as intimações sejam encaminhadas ao domicílio dos procuradores da sociedade.

MATÉRIA NÃO CONTROVERSA

A insurgência recursal contra a glosa dos créditos atinentes aos gastos com materiais de higienização e limpeza não será conhecida. De acordo com o demonstrativo constante do voto da decisão recorrida, na folha 2.719, as referidas glosas forma inteiramente revertidas.

NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A contribuinte alega cerceamento no exercício do seu direito de defesa pois não lhe teria sido possível examinar os autos na repartição e ainda que a cópia dos autos lhe teria sido disponibilizada após vencido o prazo de impugnação.

Nada obstante, é pacífico, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, que o direito à ampla defesa e ao contraditório refere-se à fase processual do procedimento, que se instaura com o oferecimento de reclamação válida. Não há falar em cerceamento desse direito na fase inquisitorial.

A propósito, inexistente qualquer prova nos autos de que lhe foi negada a vista aos autos na repartição, como alegado. Ao contrário, a reclamação interposta demonstra que o ora recorrente teve conhecimento das irregularidades de seu pedido e dos motivos das glosas que lhe foram impostas, permitindo-lhe defesa plena, o que afasta a nulidade arguida.

Pas de nulité sans grief.

Rejeito a arguição.

PERÍODOS DE APURAÇÃO ABARCADOS NO PLEITO

Conforme relatado, o procedimento fiscal foi provocado pela transmissão das declarações de compensação (Dcomp) 42143.03268.260506.1.3.09-8990, 15939.40539.260506.1.3.09-8626, 143251.9000.160306.1.3.09-2455 e

09481.85855.260506.1.3.09-9138, juntadas aos autos às fls. 07 a 71, baixadas para tratamento manual, que opõem a débitos de IRPJ e CSLL direito creditório referente à Cofins Não Cumulativa vinculados a receitas de exportação, apurado no 1º trimestre de 2006.

O Despacho Decisório DRF/GUA/SEORT nº 470/2010 dá conta de que, à época dos fatos, a compensação era implementada exclusivamente com base na DComp, sendo dispensada a transmissão de pedido de ressarcimento específico.

Ora, as compensações declaradas pela contribuinte indicam como origem do direito creditório créditos não cumulativos que se confinam no 1º trimestre de 2006. Assim sendo, não há qualquer incorreção no fato de o despacho decisório limitar a análise do direito creditório a esse período, não podendo a autoridade fiscal estender sua análise para períodos diversos daquele indicado no encontro de contas formalizado nas Dcomp's.

Não vislumbrei, nesse procedimento, qualquer prejuízo ao contribuinte, posto que o crédito referente aos períodos apartados, eventualmente existentes, remanesçam à sua disposição.

CONCEITO DE INSUMO PARA FIM DE CREDITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS

Antes de enfrentar-se o mérito de cada uma dessas glosas, convém repisar a matéria, haja vista a turbidez da jurisprudência sobre o assunto.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil – CF/88. É verdade, da norma constitucional em referência **não** se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade aplicável às Contribuições Sociais ficaria afeta ao legislador ordinário. Foi o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, inc. II, com a redação da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no que pertine ao PIS, que regulamentou o direito de crédito da Contribuição sobre 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.

Interpretando o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Autoridade Tributária veiculou, pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (redação alterada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003), e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, orientação necessária à sua execução, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo "**insumo**", ao dispor:

IN-SRF nº 247, de 2002 - PIS/Pasep

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

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

IN-SRF nº 404, de 2004 - Cofins

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

[...]

O que se deduz da leitura das referidas regras infralegais é que a apuração do creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins foi restrita aos **bens** que compõem diretamente os produtos da empresa (a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado) ou prestação de **serviços** aplicados ou consumidos na fabricação do produto. A definição de "insumos" adotada pelo Fisco foi, nitidamente, contrabandeada da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ditada, atualmente pelo art. 226 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010. Compare-se:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

[...]

Todavia, penso não ser possível que a sistemática das Contribuições Sociais não-cumulativas colha o conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI, porque

o legislador ordinário simplesmente **não** fez essa importação. Cabe enfatizar: **nas leis que tratam do PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, não há remissão a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de "insumos"**.

A não-cumulatividade das Contribuições Sociais apresenta perfil totalmente diverso daquela atinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para o IPI, tributo geneticamente informado pelo princípio. As próprias Leis Instituidoras elasteceram a definição de "insumos", ao admitir que prestação de serviços seja considerada como tal, verdadeira heresia no regime do IPI. Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e 10 da Lei nº 10.833, de 2003), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI.

A utilização da legislação do IR, como pretendem o recorrente, parcela da doutrina e a jurisprudência marginal do CARF, também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Com efeito, o conceito de "insumos" não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos "Custos de mercadorias ou serviços" e "Despesa Operacional". Sob o signo "Despesas Operacionais" se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de "insumos".

Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3). Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que **nem todos** os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo. As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de "insumos" para efeitos de creditamento:

- a) serviços utilizados na prestação de serviços;

- b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c) bens utilizados na prestação de serviços;
- d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O Min. Campbell Marques extrai o que há de nuclear da definição de “insumos” para efeito de creditamento e conclui:

- a) *o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los - **pertinência ao processo produtivo;***
- b) *a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição - **essencialidade ao processo produtivo;** e*
- c) *não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto **possibilidade de emprego indireto no processo produtivo.***

Explica ainda que, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

O voto conclui, deduzindo o conceito de insumos que se extraído da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos: **insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

Em todos os casos, a análise deverá ser promovida de forma pontual e casuística, à luz de descrição detalhada do processo produtivo do contribuinte.

Ao caso concreto. Com o conceito de insumo acima deduzido em mente, considerando o processo produtivo realizado pelo requerente, passemos à análise dos itens não admitidos como insumo (uniformes, serviços de lavanderia, remoção e incineração de lixo e análise laboratorial das refeições).

Glosa dos créditos de insumos: uniformes

Os dispêndios com uniformes, ainda que se revelem essenciais à produção dos bens ou à prestação de serviços, não se amoldam ao conceito de insumo acima esposado, por não guardarem relação de pertinência com o processo produtivo desses bens e serviços.

Chego a tal conclusão, ao constatar que as atividades produtivas inerentes ao *catering* e ao *handling* podem ser realizadas ainda que os empregados que as executam não estejam usando uniformes. A existência eventual de regulação exigindo esta ou aquela indumentária, desta ou daquela cor, não é suficiente para conferir a necessária característica de pertinência.

Ainda que se concluísse pela pertinência do item, far-se-ia necessária a baixa dos autos em diligência com a finalidade de se verificar a forma em que se deu a escrituração da aquisição de tal bem, uma vez que, se lançado em ativo permanente, poderia ser o contribuinte beneficiado em duplicidade, não só pela depreciação do bem, mas também pelo reconhecimento do creditamento em tela para fins de ressarcimento.

Glosa dos créditos de insumos: serviços de lavanderia

No que diz respeito a esse item, a decisão recorrida se mantém por suas próprias razões, aqui adotadas *in totum*.

O recorrente rechaça a glosa dos créditos apurados sobre dispêndios com lavanderia, asseverando que se vinculam aos serviços prestados a título *handling*. Ocorre, porém, que o contrato de prestação de serviços que daria suporte documental a tais gastos (fls. 2.639 a 2.643) tem por objeto, conforme cláusula 1, a *prestação de serviços de lavagem, higienização, passadoria e manutenção de uniforme pela contratada*. Os produtos objeto do contrato estão inclusive listados no âmbito da cláusula 17 do citado contrato. Portanto, os citados dispêndios, ao contrário do que alega a recorrente, não estão vinculados à lavagem de equipamentos das empresas aéreas (travesseiros, guardanapos, cobertores, etc.), mas à lavagem dos uniformes dos seus próprios funcionários, materiais que, como se viu acima, não se consideram insumos e não dão direito à apuração de créditos da não cumulatividade.

Glosa dos créditos de insumos: serviços de remoção e incineração de lixo

A propósito da glosa, o contrato de remoção de resíduos com a pessoa jurídica Multilixo, que a contribuinte anexou aos autos, tem como objeto a remoção e destinação dos resíduos que remanescem após a elaboração dos alimentos e a prestação de serviços.

Não se concebe que o processo produtivo possa se desenrolar normalmente sem que, em algum momento, se proceda à remoção e destinação dos resíduos produzidos. Trata-se portanto de atividade essencial e inerente ao processo produtivo.

Revertam-se as glosas operadas a esse título.

Glosa dos créditos de insumos: serviços de análises laboratoriais

Da mesma forma, os gastos com análises laboratoriais das refeições são dispêndios usuais, essenciais e pertinentes ao desempenho das atividades da recorrente e se enquadram no conceito de insumo esposado neste voto, pois sua subtração implicaria substancial perda de qualidade do produto e serviço daí resultantes. O controle de qualidade é etapa inerente a qualquer processo produtivo, mais ainda quando se trata de produção de alimentos.

Revertam-se também as referidas glosas.

GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E PRÉDIOS

O recurso contra a manutenção da glosa parcial dos créditos relativos a despesas de alugueres de máquinas, equipamentos e prédios é improcedente.

Os valores glosados estão claramente relacionados nos autos. Na planilha de fl. 739, relativa ao mês de janeiro de 2006, foram glosados R\$ 1.382,26, referentes à conta 42215 – concessão de área – por se referirem a despesas da competência 12/2005; na planilha de fl. 773, referente ao mês de fevereiro de 2006, foram glosados R\$ 1.536,07, referentes à conta 42215 – concessão de área – por falta de comprovação, e; na planilha de fl. 801, referente ao mês de março de 2006, foram glosados R\$ 5.124,24, referentes à mesma conta e pela mesma razão (falta de comprovação).

Portanto, neste aspecto, o recurso não merece acolhida e, à falta de contestação específica, os ajustes procedidos pela Fiscalização devem ser mantidos.

CONCLUSÃO

Com essas considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas atinentes aos gastos com serviços de remoção e incineração de lixo e análises laboratoriais de comidas, devidamente comprovados nos autos.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2013

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern

Voto Vencedor

Conselheiro Belchior Melo de Sousa, Redator designado

O bem articulado voto do digno Relator Alexandre Kern lança a âncora da sua razão de decidir na exegese desenvolvida no Acórdão no Resp nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3), acerca da incidência não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cujos fundamentos devem ser observados nos julgamentos no âmbito do CARF, por força do art. 62-A do seu Regimento, eis que proferido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil.

Sobre os pilares dessa construção jurisprudencial, o Relator no presente recurso voluntário valorou os insumos aplicados na atividade de produção de alimentos e na subsequente prestação de serviços aeroportuários da Recorrente e erigiu norma individual e concreta revertendo as glosas “atinentes aos gastos com serviços de remoção e incineração de lixo e análises laboratoriais de comidas”, deixando de considerar os créditos relativos às aquisições de uniformes e sua lavagem e higienização em serviço de lavanderia. Esta, apenas, a questão que suscitou a presente divergência.

Na busca de delimitar, para fins de creditamento, o conceito aberto de insumos moldado pelo art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de

2003, a decisão da Corte Superior fixou-lhes os atributos de *essencialidade, pertinência, viabilização do processo produtivo e da prestação de serviços, de possibilidade de emprego indireto de insumos nessas atividades*, como elementos balizadores para a aplicação da norma desonerativa da não cumulatividade das contribuições, e lhes conferiu um perfil próprio, a situá-los – como fatores de produção - entre o tudo e o restrito estabelecidos pelas legislações do IRPJ e do IPI, respectivamente.

Não há com não admitir que esse farol que passou a alumiar a matéria serve como uma sentença matemática para as categorias de insumos que se situam nos limites do restrito do IPI e do tudo do IRPJ, para o “sim” e para o “não”, para o “pode” e o “não pode”, tornando linear a tarefa de apontamento destes insumos.

Contudo, há categorias de insumos que se situam no intervalo desses limites, em torno dos quais avulta uma dimensão valorativa acerca de estarem ou não permeados por aqueles atributos (essencialidade, pertinência, viabilização do processo produtivo e possibilidade de emprego indireto), que induz, minimamente que seja, um viés de subjetivismo na tarefa de apreciá-los, tendo em vista sua inclusão ou exclusão da base de cálculo dos créditos.

A percepção da penumbra que envolve essa escolha se aguça quando se apreende os sedimentos conceituais deitados no voto no citado acórdão (Resp nº 1.246.317 – MG), quanto: (i) a ser amplo o conceito de insumo adotado pelas leis; (ii) a não ter como referencial o objeto físico o conceito de ‘utilização como insumo’; (iii) a um sem número de serviços não interferirem nem fisicamente nem diretamente com o produto final e cujo fim é assegurar que o processo se desenvolva com as qualidades pertinentes, e, enfim, (iv) à essencialidade não se referir apenas ao produto e sua composição, mas devendo subsistir também em relação ao próprio processo produtivo, tudo, conforme se extrai dos excertos do voto que se transcreve:

Portanto, o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto. Terem as leis de regência admitido créditos relativos a "serviços utilizados como insumos" é a prova cabal de que o conceito de "utilização como insumo" no âmbito da não-cumulatividade de PIS/COFINS não tem por critério referencial o objeto físico, pois um sem número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes. (grifos no original)

Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e

sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo.

Construir sobre esta base não afasta, aqui e ali, o juízo particular que se faça sobre o conteúdo e alcance do que é essencial, do que seja pertinente, do que viabilize o processo produtivo ou de prestação do serviço. Decerto que a perquirição há de tomar ares de tormento quando tiver que ser objeto de consideração *serviços [que] não interferirem nem fisicamente nem diretamente com o produto final e cujo fim é assegurar que o processo se desenvolva com as qualidades pertinentes*".

É o que se dá no presente caso, em que temos uma empresa que, no que pertine à questão controversa, (i) desenvolve e opera cozinhas para fornecimento de refeições para empresas ("catering"), o que envolve a produção, compra e venda de refeições, bebidas e embalagens para o fornecimento de refeições coletivas e (ii) presta serviços aeroportuários ("handling").

Esta atividade possui estreita correlação com a que foi objeto de análise no acórdão no multicitado recurso especial, que destacou a relevância que tem a assepsia na realização da atividade de produção de alimentos, sobretudo quando estão sujeitas a rígidas normas de higiene e limpeza, emanadas da Anvisa, e as que regulam os serviços aeroportuários, emanadas da Infraero. O não atendimento de normas de procedimento que regulam a execução de serviços *"implica[m] na própria impossibilidade da produção..."*, bem como *"implica em substancial perda da qualidade do produto ou serviço daí resultantes"*, segundo os assentamentos conceituais sobre que se labora nesta matéria, sobretudo quando emanadas, como no caso presente, por pessoa jurídica de direito público. Veja-se fragmento da ementa:

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. (REsp Nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3))

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante.

A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando

Processo nº 16098.000087/2006-17
Acórdão n.º **3803-004.025**

S3-TE03
Fl.
!Configuração
não válida de
caractere

aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

Assim, vejo que os critérios definidos na jurisprudência da Corte Superior estão presentes na valoração dos materiais (uniformes) e serviços (de lavanderia desses uniformes) aplicados no desenvolvimento das atividades desta Pessoa Jurídica, pelo que outra sorte não resta senão terem seus valores considerados no creditamento da Cofins.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas atinentes aos gastos com uniformes e serviços de lavanderia, devidamente comprovados nos autos.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2013

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa