



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.724205/2011-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.214 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente AGROTORA REFLORESTAMENTO, PECUARIA E CAFE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para (1) reverter todas as glosas de créditos, exceto em relação à despesa de corretagem; e (2) reconhecer o direito à atualização dos créditos pela Selic, a partir 361º dia da data do protocolo do pedido.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão n. 09-63.585 de lavra da 2ª Turma da DRJ/JFA, que por unanimidade de votos, decidiu julgar por não conhecer

da manifestação de inconformidade apresentada na parte em que discute a correção do crédito pleiteado, devido à existência de discussão judicial concomitante, e considerar improcedente na parte em que discute o direito creditório propriamente dito.

No mérito, trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de créditos relativos à contribuição não-cumulativa, apurados no 2º trimestre de 2011, PER n.º 32840.27354.241011.1.5.09-9608 (fls. 03-07), no valor de R\$ 2.720.562,20.

Feitas as análises e verificações necessárias foi deferido em parte o ressarcimento solicitado no valor de R\$ 2.590.160,13.

Os fundamentos para o indeferimento parcial dos créditos pode ser extraído dos trechos abaixo transcritos, retirado do Despacho Decisório atacado:

"Pelo fato da Agrotora não ter executado diretamente a atividade de produção agroindustrial nos meses de jun/2010 a jun/2011, o café por ela adquirido não corresponde a insumo (matéria-prima), mas a bem para revenda (sem previsão legal para ser base de cálculo de crédito presumido), assim, não lhe foi aplicável a possibilidade de utilização do crédito presumido (calculado sobre insumo). Desse modo, glosou-se os créditos presumidos (PIS/COFINS) indevidamente aproveitados pela contribuinte, que, no caso, foram os calculados sobre as notas fiscais de aquisição de café de pessoas físicas.

...

A empresa Armazéns Gerais Carapina Ltda prestou, no período fiscalizado, os ... serviços à empresa Agrotora...

A aquisição deste conjunto de serviços, acima discriminados, não gera direito a crédito de contribuição do PIS e da Cofins para as empresas comerciais.

...

Ressalta-se que o inciso II desse artigo 3º, das citadas leis, somente prevê créditos sobre serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços. Como a empresa fiscalizada, em relação ao café vendido, não executou diretamente a atividade de produção ou de prestação de serviços, não possuiu insumos de produção ou de prestação de serviço.

...

Não há discriminação do valor correspondente ao café armazenado exclusivamente na operação de venda, único serviço de armazenagem com permissão legal de ter o seu valor como base de cálculo do crédito de contribuições, para o PIS e a COFINS, expressamente previsto na Lei n.º 10.833/2003, artigo 3º, inciso IX, e artigo 15, inciso II. Em função da

ausência desta discriminação (da atividade e do valor específico), os créditos correspondentes das contribuições não foram aceitos.

...

Para o pagamento de PIS e Cofins sobre os serviços contratados de corretagem na intermediação de negócios não há previsão legal para o seu aproveitamento como crédito do PIS e da Cofins. Vale observar que, nem mesmo para empresas industriais e agroindustriais, o serviço de corretagem pode ser considerado como insumo, uma vez que não são aplicados ou consumidos na fabricação de produto.

...

Em que pese o fato das embalagens e dos materiais para a forração serem necessários na atividade da empresa, não há previsão legal para utilização de créditos de PIS e Cofins pagos na aquisição desses produtos utilizados na operação comercial."

Tais entendimentos redundaram nas diversas glosas realizadas pelo fisco.

A seguir, traz a autoridade fiscal as suas considerações de como se deve proceder para fazer a correta proporcionalização dos créditos relativos às vendas para o exterior. Juntou anexos com especificação das glosas e dos cálculos utilizados na proporcionalização.

A contribuinte foi cientificada da decisão e apresentou manifestação de inconformidade atacando cada um dos motivos de glosa/indeferimento, cujos fundamentos, resumidamente, podemos extrair dos trechos a seguir transcritos:

"... inexistente previsão legal vedando o aproveitamento do crédito presumido no caso de "produção" por encomenda, principalmente, no caso específico das exportações dos produtos classificados no código 09.01 da NCM ("café, mesmo torrado ou descafeinado; cascas e películas de café; sucedâneos de café contendo café em qualquer proporção"), tampouco ato normativo editado pela Receita Federal do Brasil. O que importa para a incidência da norma, em questão, é a submissão do produto ao processo de produção a que se refere o §6º do artigo 8º da Lei nº. 10.925/04, e não a qualidade da Manifestante, se agroindústria ou não. Este, aliás, é o preceituado pela legislação colacionada - e, diga-se grifada pelo próprio autor do procedimento fiscal (não se fala na qualidade do produtor, mas sim em atividade que se exerce sobre o produto - 09.01 da NCM):

...

Com vistas a corrigir as distorções desta cadeia produtiva em relação ao adquirente (pessoa jurídica) de produtos agropecuários, inclusive o café, de produtores rurais (pessoas físicas), o legislador editou o artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, instituindo crédito presumido com a única

finalidade: anular o acúmulo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas, pessoas físicas, evitando-se, assim, que a dita acumulação repercutisse nas fases subsequentes da cadeia de produção e na comercialização de alimentos. Essa é a essência da não-cumulatividade prestigiada pela CF/88, que deveria ter sido observada pelo aplicador da Lei.

...

A Manifestante insere-se nesse cenário. Quando esta remete o produto "café" para a empresa Armazéns Gerais Carapina Ltda., para seu aperfeiçoamento, nada mais é do que a produção, enquanto a atividade de prestação de serviços auxiliar, com agregação de valor ao produto, a fim de permitir que o produto melhor atenda às exigências da demanda do mercado internacional.

...

Portanto, necessária a aplicação da analogia no caso concreto, permitindo-se o direito à apropriação do crédito presumido a que se refere o artigo 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, pela Manifestante, eis que ausente disposição legal expressa, ou mesmo restritiva de Direito, suprimindo a lacuna apontada, considerando seu "peso" e a mesma razão/relevância (princípio da não-cumulatividade).

...

O fato de a Manifestante "terceirizar" a produção do café para melhoria da sua qualidade e atendimento das exigências do mercado externo, não deve ser prejudicada em seu direito ao aproveitamento do crédito presumido do artigo 8º da Lei n.º 10.9/5/04, e muito menos do crédito básico ou integral dos insumos e dos gastos com serviços especializados realizados, à luz dos artigos 3º da Lei n.º 10.637/02 e Lei n.º 10.833/03 ..., eis que finalidade do crédito fiscal é exatamente desonerar as contribuições sociais incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva (=produtor rural pessoa física).

...

Além de nulificar os efeitos da não-cumulatividade na cadeia produtiva pretendida pelo legislador, quando da elaboração da norma, o autor do procedimento fiscal ofende ainda os princípios da Desoneração das Exportações e da Isonomia.

...

Em caso semelhante, referente ao direito ao crédito presumido do IPI, como forma de ressarcimento das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, instituído pelo artigo 1º da Lei n.º 9.363/96, o STJ possui

entendimento favorável aos contribuintes exportadores que produzem o bem por intermédio de terceiros (industrialização por encomenda), em razão da preponderância da finalidade da norma (= fomento das exportações = não exportação de tributos).

...

Logo, o conceito de insumos para o fim de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deve ser mais amplo do que o adotado para o IPI e ICMS, abrangendo todos os custos e despesas suportados pela empresa, em seu processo produtivo, nos termos da legislação do IRPJ, e não só os bens e serviços efetivamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto...

...

Ora, a ausência de discriminação de valores somente nas notas fiscais de cobrança não pode ser admitida como hipótese de afastamento do direito ao crédito pela Manifestante, principalmente ao se estar admitindo a desconsideração de todos os lançamentos contábeis em relação a tais fatos.

...

Cabível, portanto, a incidência da Taxa SELIC. A Receita Federal do Brasil, depois de reformada a decisão, de acordo com a legislação de regência, deverá ressarcir todos os valores de créditos fiscais integrais da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, inclusive considerando a diferença em relação aos valores já reconhecidos [ainda pendentes de pagamento, na data de protocolo desta Manifestação], não só como forma de corrigir os danos ocasionados com a sua mora, mas também com o fim de evitar o enriquecimento sem causa.

Finalizando sua peça de irresignação vem requerendo a reforma total da decisão combatida, aplicando-se ao valor a ser deferido a correção pela taxa Selic. Requer, alternativamente, a realização de perícia.

Ao analisar a manifestação de inconformidade, a r. DRJ decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

DEDUÇÃO. INSUMOS. PRODUTOS E SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O conceito jurídico de insumo criou uma delimitação estrita, ou seja, são aqueles insumos utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo. Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária.

PRODUTOS DA POSIÇÃO 09.01 da NCM-CRÉDITO PRESUMIDO

O crédito presumido de que trata o caput do art. 8º da Lei no 10.925, de 2004, relativamente aos produtos classificados na posição 09.01 da NCM, somente se aplica nas aquisições feitas por pessoas jurídicas que exerçam atividade agroindustrial, assim entendidas aquelas que atendam aos requisitos previstos no § 6º do mesmo artigo, ou seja, exerçam, cumulativamente, as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. Não fazem jus ao crédito presumido as pessoas jurídicas que terceirizem as citadas operações.

EMPRESA COMERCIAL. CRÉDITO. INSUMO. IMPOSSIBILIDADE.

O conceito de insumos está intimamente ligado, no caso das contribuições para o PIS e a COFINS, às atividades de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não se podendo falar em sua existência na atividade exclusivamente comercial. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010.

APRECIÇÃO DE MATÉRIA LEVADA AO CONHECIMENTO DO JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Há que se observar o princípio da unicidade de jurisdição, de acordo com o qual não cabe à autoridade administrativa pronunciar-se sobre o mérito de questão levada a apreciação do Poder Judiciário.

PROVA PERICIAL. Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que não exponha os motivos que as justifiquem e a formulação de quesitos, assim como, no caso da perícia, o nome, endereço e qualificação profissional do perito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a interessada apresentou Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, relator

O recurso voluntário é tempestivo, interposto por parte legítima e cumpre os requisitos formais de admissibilidade, motivo pelo qual dele passo a conhecer.

DO CRÉDITO PRESUMIDO

Extrai-se do despacho decisório que a razão do indeferimento foi:

Pelo fato da Agrotora não ter executado diretamente a atividade de produção agroindustrial nos meses de jun/2010 a jun/2011, o café por ela adquirido não corresponde a insumo (matéria-prima), mas a bem para revenda (sem previsão legal para ser base de cálculo de crédito presumido), assim, não lhe foi aplicável a possibilidade de utilização do crédito presumido (calculado sobre insumo). Desse modo, glosou-se os créditos presumidos (PIS/COFINS) indevidamente aproveitados pela contribuinte, que, no caso, foram os calculados sobre as notas fiscais de aquisição de café de pessoas físicas.

Em outras palavras, a fiscalização indeferiu o pedido sob o argumento de que a ora recorrente não atende aos requisitos do art. 8º e § 6ª da Lei nº 10.925, de 2004, para a apuração de crédito presumido da COFINS, uma vez que não é ela quem produz o café, mas sim terceiros (industrialização por encomenda).

Segundo o escólio de Fábio Calcini (O crédito presumido de PIS/Cofins e a industrialização por encomenda. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2018-jan-12/direito-agronegocio-credito-presumido-piscofins-industrializacao-encomenda>), existem diversas razões para se reconhecer o direito ao crédito presumido de PIS e Cofins no regime não cumulativo, conforme Lei 10.925/2004. Isto porque:

- (i) – a interpretação a ser dada a este dispositivo deve ser finalística e, por conseguinte, visando concretizar a não cumulatividade estabelecida no texto constitucional;
- (ii) – em uma industrialização por encomenda, se há efetiva operação industrial em uma das modalidades do artigo 4º, do RIPI, o produto de origem animal ou vegetal destinado à alimentação humana foi elaborado (produzido);
- (iii) – nesta operação a pessoa jurídica encomendante é a industrial e titular do produto elaborado, ao passo que o terceiro é um mero prestador de serviço, razão pela qual não há nesta contratação incidência de IPI, mas, eventualmente, ISSQN;

- (iv) – não estamos aplicando analogia para se conceder o crédito, pois, a base para tal direito esta no próprio “caput” do artigo 8º, da Lei 10.925/2004;
- (v) – o legislador concedeu o crédito para a pessoa jurídica que possa produzir referido produto, não dispondo se própria ou por meio de terceiros, de tal sorte que não cabe ao interprete distinguir o que o legislador não fez;
- (v) – não há qualquer vedação ao crédito presumido por meio de referida operação;
- (vi) – na hipótese de industrialização por encomenda, a legislação fiscal em geral não trata a comercialização do produto pelo encomendante como mera revenda;
- (vii) – tais insumos não permitem o crédito no regime não cumulativo da pessoa jurídica terceira, executora da encomenda, razão pela qual somente caberia à encomendante;
- (viii) – se a industrialização por encomenda se der para que a encomendante utilize no seu processo produtivo, daí será mais evidente o seu direito[6].

A meu ver, portanto, não merece acatamento a distinção entre industrialização própria ou por encomenda. Com efeito, conforme bem pontuado pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho ao proferir seu voto em sessão realizada em 27/04/2021, no processo n. 11030.720576/2015-41, Acórdão n.º 3302-010.714, esse entendimento ficou inclusive positivado na Solução de Consulta n. 631/2017:

Importante salientar que essa operação tem a mesma natureza daquela realizada por conta própria, desde que, não haja faturamento por ocasião da transferência da MP, do PI e do ME da consulente. Nesse caso deve existir apenas o pagamento pela petionária (encomendante) relativo à prestação do serviço proveniente da industrialização de terceiros.

Vale dizer, necessariamente, que a transferência da MP, do PI e do ME em foco não deve propiciar créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins ao terceiro industrializador. Esse tão somente deve efetuar um serviço, integrante do custo de produção da interessada.

Isso significa que a consulente não pode descontar créditos em relação aos valores das devoluções dessas mercadorias, até porque os créditos já foram apropriados em decorrência da aquisição original. Raciocínio diferente se faz em relação aos valores dos serviços pagos, pois esses podem ser considerados insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, gerando, por conseguinte, créditos na sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Nesse caso, ainda conforme explicitado naquele acórdão:

Dos trechos reproduzidos, observa-se que a Solução de Consulta traz o entendimento de que a industrialização por encomenda possui a “mesma natureza daquela realizada por conta própria”, situação que garante, na ótica da Administração, o aproveitamento, por parte do encomendante, dos créditos básicos na aquisição de insumos, e, ainda, ao meu ver, o crédito presumido de PIS/COFINS.

Na linha de tal entendimento, o Acórdão n.º. 3302-004.649, julgado em 29/08/2017, concluiu, **no voto vencedor da Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, como válida a aplicação da suspensão e o aproveitamento de crédito presumido de PIS/COFINS, de que trata o art. 8º da Lei 10.925/2004, na aquisição de café de cooperativas agrícolas por empresa que se valeu de industrialização por encomenda, nos processos de preparo(melhoria de tipo, separação de defeitos, peneiração, etc.)e blend de café por armazéns gerais terceirizados.**

Importa assinalar que não há qualquer restrição legal à tomada de crédito presumido de PIS/COFINS para os casos em que a produção alimentícia se dê, no todo ou em parte, através de terceirização.

Ao meu ver, no caso do PIS/COFINS, deve-se levar em consideração que o serviço prestado por terceiro não é bastante para descaracterizar ou invalidar o fato de que **a empresa encomendante é a responsável por levar acabo o processo produtivo ou de industrialização dos insumos, de origem animal ou vegetal, destinados à alimentação humana ou animal**, enquanto a empresa encomendada figura como mera prestadora de serviços no dizer da Solução antes transcrita, o terceiro industrializador efetua um serviço, integrante do custo produtivo da encomendante-, não lhe sendo possível creditar-se de PIS/COFINS sobre insumos.

Em outras palavras, a mera contratação de terceiros para efetivar parte do projeto de produção em nada altera o fato de que a empresa encomendante é aquela que efetivamente produz as mercadorias de origem animal ou vegetal, enunciadas no art. 8 da Lei n.º 10.925/2004, destinadas à alimentação humana ou animal, sendo-lhe, portanto, permitida a apuração de crédito presumido de PIS/COFINS não-cumulativos.

Nesse aspecto, por tais razões, entendo deva ser revertida a glosa dos créditos presumidos de PIS e de COFINS.

CRÉDITOS BÁSICOS – PREMISSAS

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(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”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – *“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”.*

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp n.º 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro

Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.

É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da § 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º , o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei n.º 12.865, de 2013) produto inútil.

Nesse contexto, verifica-se que não se sustenta a premissa adotada pela r. DRJ em seu julgamento relativa à taxatividade do conceito de insumo. Sob as novas premissas, passo a analisar os insumos pleiteados.

Não há como negar a essencialidade e relevância da industrialização e da armazenagem do café no caso concreto, haja vista que é inclusive condicionante para que a recorrente mantenha a qualidade de seus produtos, conforme descrito na peça recursal, razão pela qual entendo deva ser revertida a glosa.

Sobre a corretagem, essa e. Turma já se manifestou acerca da impossibilidade de seu creditamento, conforme voto do conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, no processo n. 16366.000613/2009-84, acórdão n. 3401-008.851:

2.1.4.2.1. Menor a probabilidade de êxito da tese da Recorrente caso as comissões estivessem embutidas no valor das mercadorias, porquanto ou a Recorrente enquanto compradora seria a comitente e então haveria concessão do crédito em duplicidade (uma vez a título de aquisição do bem e outra a título de comissão), ou a comitente é a vendedora e aí a Recorrente estaria pleiteando crédito de serviço (de corretagem) que, ao fim e ao cabo, foi adquirido por outrem.

2.1.4.3. Ademais, o caráter acessório do contrato de corretagem demonstra que, regra geral, ele é dispensável, podendo o negócio principal ser realizado diretamente entre as partes interessadas. Em assim sendo, e tendo em vista que não há nos autos qualquer prova da necessidade da contratação do corretor (ao contrário do que alega a Recorrente) de rigor a manutenção da glosa – como já se decidiu esta Turma em caso semelhante:

Por tal razão entendo correta a glosa.

Por fim, em relação aos Materiais para embalagem de café e para a forração de contêineres, a própria fiscalização admitiu que:

Em que pese o fato das embalagens e dos materiais para a forração serem necessários na atividade da empresa, não há previsão legal para utilização de créditos de PIS e Cofins pagos na aquisição desses produtos utilizados na operação comercial.

Conforme se verifica, portanto, não há dúvidas quanto à necessidade dos referidos insumos, razão pela qual reverto a glosa.

INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC

Sobre essa questão, adiro ao posicionamento da turma quanto à interpretação conjunta da Súmula 125 e do REsp nº 1.767.945/PR, julgado em 12/02/2020 pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos, com trânsito em julgado em 28/05/2020. Peço vênia para transcrever excerto do voto do Conselheiro Ronaldo Souza Dias, proferido no acórdão n. 3401-009.586, que bem elucida o posicionamento da turma:

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

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

CRÉDITOS. INSUMO. CONCEITO.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS/COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços, que obedeçam ao critério de relevância e essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DECISÃO STJ. SEDE DE REPETITIVOS.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, inclusive no caso de crédito presumido. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. APLICABILIDADE.

Será devida a multa moratória em caso de débitos decorrentes de tributos e contribuições não extintos nos prazos previstos na legislação específica, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)

Entende a Recorrente ter direito à correção monetária dos créditos de Pis e Cofins, em vista do enunciado n.º 411 do STJ, segundo o qual “é devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco”, a ser aplicado por analogia às contribuições.

O REsp n.º 1.767.945/PR, julgado em 12/02/2020 pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos, com trânsito em julgado em 28/05/2020, produziu interpretação vinculante para este colegiado por força do art. 62, parágrafo 2º, de seu Regimento, definindo a mora superior a 360 dias como resistência ilegítima da Administração.

Nesse mesmo sentido, à unanimidade, o Acórdão n.º 3401-008.364, de 21/10/2020, desta turma, de relatoria do Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, cuja ementa transcrevo no que interessa para a matéria:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF N.º 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF n.º 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Também nessa linha os Acórdãos n.º 3401-008.851, de 23/03/2021, rel. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, e n.º 3401-009.433, de 29/07/2021, rel. Conselheiro Ronaldo Souza Dias.

Dessa forma, entendo que deve ser dado provimento ao pedido de correção monetária do ressarcimento da contribuição. A Súmula CARF n.º 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide

correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

No caso ora em exame, o Per foi transmitido em 31/07/2006, configurando-se, assim, a oposição ilegítima por parte do Fisco em 26/07/2007, a partir do que os créditos ressarcidos (em espécie) ou cuja compensação se operou após essa data (incluindo os reconhecidos por esse colegiado) devem ser atualizados.

Não devem ser atualizados, portanto, os valores que foram objeto de reconhecimento pela unidade local, por homologação parcial no despacho decisório, ante a disposição contida no parágrafo 2º do artigo 74 da Lei nº 9.430, 1996, que dá efeitos imediatos à extinção mediante compensação com efeitos resolutórios em relação à sua ulterior homologação.

Por essa razão, dou provimento ao recurso nesse ponto.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário interposto para, no mérito, dar parcial provimento com a finalidade de: (1) reverter todas as glosas de créditos, exceto em relação à despesa de corretagem; e (2) reconhecer o direito à atualização dos créditos pela Selic, a partir 361º dia da data do protocolo do pedido.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco